ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. október 9. [1]

1. Bizonyos közhasznú tevékenységek, ideértve a kórházi és orvosi gyógykezelést, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységeket, HÉA-mentesek. Ha azon személyek, akiknek tevékenysége adómentes, csoportot alkotnak a tagoknak az ilyen tevékenység gyakorlása közvetlen céljainak megfelelő szolgáltatásokkal való ellátása érdekében, az ilyen szolgáltatások szintén adómentesek, ha a csoport a tagjaitól csupán a „kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg", és ha a mentesség nem eredményezi a verseny torzulását.

2. A Hoge Raadtól (legfelsőbb bíróság) (Hollandia) érkezett előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő kérdés lényegében arra vonatkozik, hogy a fent említett mentesség kiterjed-e azokra a szolgáltatásokra, amelyeket egy vagy több tagnak egyedileg nyújtanak. Vagyis a közösségi HÉA-szabályozásra e tekintetben vonatkozhat-e a muskétások „mindenki egyért, egy mindenkiért" mottója?

1 – Eredeti nyelv: angol.

A vonatkozó jogszabályok

3. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás 1994 és 1998 között nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, tehát a vonatkozó közösségi szabályozás a hatodik HÉA-irányelv [2].

4. Az irányelv 13. cikke A. részének címe „Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége". Az (1) bekezdés vonatkozó része az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i, 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv). Ezt 2007. január 1-jétől felváltotta a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.), amelynek célja, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és ésszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, ezért az irányelv szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő jogszabályban (lásd a (3) preambulumbekezdést).

a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

[…]

f) szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amelyek tevékenységükért nem tartoznak adókötelezettséggel [helyesen: tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak], és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek mindenkori részéhez történő hozzájárulást követelik meg [helyesen: feltéve, hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg], és hogy e mentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[…]" [3].

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5. A Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (a továbbiakban: Stichting) olyan alapítvány, amelynek tagjai orvosi és egészségbiztosítási intézmények, valamint egyes esetekben ezen intézmények egyéni tagjai, úgymint egyes kórházak. A Stichting tagjainak tevékenysége mentes a HÉA megfizetése alól. Saját célja, hogy az egészségügyi ellátásban a minőségi szolgáltatást elősegítse. Ebből a célból többfajta szolgáltatást nyújt a tagjainak. E szolgáltatások közül a legtöbb (különösen az orvosokra és az ápolókra vonatkozó minőségi szabványok meghatározásával és előmozdításával kapcsolatos) szolgáltatást kórházaknak nyújtják, és a költségeket az ágyszámmal

3 – Ugyanezen rendelkezések szerepelnek tartalmi módosítás nélkül a 2006/112 irányelv 131. cikkében és a 132. cikk (1) bekezdésének b) és f) pontjában.

arányosan osztják meg. E szolgáltatások (amelyeket végső soron kormányzati támogatásból fedeznek) az adóhatósággal való megállapodás alapján a hatodik irányelv 13. cikke A. pontja (1) bekezdésének f) pontját átültető nemzeti rendelkezések értelmében adómentesek.

6. A Stichting alkalmanként más szolgáltatásokat is nyújt egyéni tagjainak. Például a társult intézmények egyikének rendelkezésére bocsátotta tagját, hogy az egyik társult intézmény által végzett, a megfelelő orvosi kezelés kidolgozásáról szóló projekt elnöke legyen, valamint egy másik társult tag által az antivirális gyógyszerekről és szívelégtelenségről szervezett kollokviumon való részvételhez személyzetet bocsátott rendelkezésre. E szolgáltatásokat az érintett tagszervezetnek külön számlázzák ki. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem vitatott, hogy e szolgáltatásokat tagjaik részére az adómentes tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, és hogy az nem eredményez versenytorzulást. Az adóhatóságok azonban úgy vélik, hogy a „kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítése" feltétel nem valósul meg.

7. A jogvita jelenleg a Hoge Raad előtt van folyamatban, amely előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett elő a következő kérdésben:

„Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 13. cikk[e] A. része (1) bekezdésének f) pontját, hogy annak hatálya az abban említett csoportok által tagjaik részére nyújtott olyan szolgáltatásokra is kiterjed, amelyeket közvetlenül a tagok adómentes, illetve olyan tevékenységei céljából nyújtanak, amelyek tekintetében azok nem adóalanyok, és az e szolgáltatások ellenében felszámított díj nem haladja meg a költségráfordítást, amennyiben e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják?"

8. A Stichting, a holland kormány és a Bizottság írásbeli és szóbeli észrevételeket terjesztett elő.

Álláspont

A verseny torzulása

9. A holland kormány megkérdőjelezi a kérdést előterjesztő bíróság feltételezését, amely szerint a vitatott szolgáltatások nem

eredményezik a verseny torzulását. Rámutat különösen arra, hogy a holland jogban a mentességet meghatározó nemzeti átültető jogszabály kifejezetten kizárja a munkaerőkölcsönzést, pontosan azért, mert e szolgáltatás versenytorzulást eredményez.

10. Annak eldöntése, hogy van-e tényleges vagy lehetséges versenytorzulás, természetesen a megfelelő nemzeti bíróság feladata, akárcsak a vonatkozó nemzeti átültető szabályok értelmezése és alkalmazása. A torzulás valószínűségével összefüggésben egyszerűen megjegyzi, hogy a mentességet meg kell tagadni, ha önmagában – azonnal vagy a jövőben – versenytorzulást eredményezhet [4].

11. Kiemelnék azonban egy további szempontot. A nemzeti bíróság kérdése olyan szolgáltatásokra utal, amelyek esetében „az e szolgáltatások ellenében felszámított díj nem haladja meg a költségráfordítást”. E megfogalmazás magában foglalhatja a költségráfordításnál alacsonyabb díjért felszámított szolgáltatásokat, szemben a hatodik irányelvben meghatározott pontos megtérítéssel [5]. Nyilvánvaló, hogy a költségráfordításnál alacsonyabb áron történő szolgáltatás hatással lesz a versenyre a kereskedelmi vállalkozások tekintetében, amelyet az illetékes nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie a tényállás megítélésénél.

Szigorú értelmezés

12. A holland kormány és a Bizottság rámutatott arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, mivel ezek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉÁ-t kell fizetni, a hatodik irányelv 13. cikkében meghatározott mentességeket szigorúan kell értelmezni [6].

4 – Lásd a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13711. o.) 58–65. pontját.

5 – Megjegyzem, hogy azon nyelvi változatok közül, amelyeken 1977-ben elfogadták a hatodik irányelvet, mindegyik tartalmazza a „pontos” kifejezést a 13. cikk A. pontja (1) bekezdésének f) pontjában, kivéve a holland változatot, ami egyszerűen a „teljes megtérítést” („enkel terugbetaling”), és nem a „pontos megtérítést” tartalmazza. A 13. cikk A. pontja (1) bekezdésének f) pontját a holland jogba a Wet op de Omzetbelasting (a forgalmi adóról szóló törvény) 11. cikke (1) bekezdésének u) pontja ültette át, amely szintén a „puszta megtérítésre” utal („slechts terugbetaling”).

6 – Lásd különösen a 13. cikk A. pontja (1) bekezdésének f) pontjával összefüggésben a 348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1737. o.) 13. pontját és a 4. lábjegyzetben hivatkozott Taksatorringen-ügyben hozott ítélet 61. pontját.

13. Ennek ellenére a Bíróság megállapította azt is, hogy ezen ítélkezési gyakorlatnak nem az a célja, hogy olyan értelmezést adjon, amely a szóban forgó mentességeket a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná tenné [7].

14. Felhívom a figyelmet arra is, hogy az értelmezés szigorúsága – és a szigorú értelmezést nem szabad összekeverni a megszorító értelmezéssel [8] – árnyalható az érintett mentesség jellegére tekintettel. A kórházi és az orvosi gyógykezelés teljes egészében adómentes a társadalmi érdeknek megfelelően, azért, hogy a betegek költségeit csökkentsék. E mentesség értelemszerűen kiterjed az ezekhez szükséges szolgáltatásokra is, amelyeket a méretgazdaságosság érdekében közösen működtetett szervekre bíznak [9]. Ha a „kórházi és orvosi gyógykezelés" önmagában is szigorúan értelmezendő, helyes-e az ezeket segítő szolgáltatásokat még szigorúbb értelmezés alá vetni, és tovább szorítani a hurkot [10]?

Az előterjesztett kérdés

15. A Stichting és a Bizottság szerint a Hoge Raad kérdését úgy kell megválaszolni, hogy amennyiben a 13. cikk A. pontja (1) bekezdésének f) pontjában meghatározott többi feltétel megvalósul, e rendelkezés a hatálya alá tartozó csoportok által nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed, még akkor is, ha e szolgáltatásokat csupán egyetlen tag vagy néhány tag részére nyújtják.

16. A holland kormány álláspontja szerint e rendelkezés nem vonatkozhat a tagoknak egyénileg nyújtott és kiszámlázott szolgáltatásokra. A tárgyaláson ezen álláspontját kifejtette, azzal érvelve, hogy fontos különbséget tenni az e rendelkezés hatálya alá tartozó, köz érdekében nyújtott szolgáltatások, valamint a tagok egyéni érdekében nyújtott szolgáltatások között, amelyek nem tartoznak ide.

17. Lényegében egyetértek a Stichting és a Bizottság álláspontjával. Ha a 13. cikk A. pontja (1) bekezdésének f) pontjában meghatározott minden egyéb feltétel megvalósul – amennyiben e szolgáltatások az adómentes vagy nem megadóztatott tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükségesek, és a kiadások pontos megtérítése

7 – A hivatkozott Taksatorringen-ügyben hozott ítélet 62. pontja.

8 – Lásd Jacobs főtanácsnok 267/00. sz. Zoological Society-ügyre vonatkozó indítványának (2002. március 21-i ítélet, EBHT 2002., I-3353. o.) 17–19. pontját.

9 – Lásd Mischo főtanácsnok 4. lábjegyzetben hivatkozott Taksatorringen-ügyre vonatkozó indítványának 9. és 117–124. pontját, különösen a 117–119. pontot.

10 – Lásd még a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) 23. pontját, Fennelly főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó indítványának 20–23. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

megtörténik, továbbá mindez nem eredményezi a verseny torzulását – úgy tűnik számomra, hogy a „része" és a „közös" kifejezések túlzottan szó szerinti értelmezése a mentesség hatályának nem kívánt és mesterséges korlátozását jelentené.

18. Nyilvánvaló, hogy ha egy adóévben ugyanazon szolgáltatást egy csoport minden tagjának biztosítanak, a szó szoros értelmében mindegyiket „kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső része" terheli. A csoport a valóságban azonban vélhetően ennél összetettebb. Egy csoport több különböző szolgáltatást nyújthat, amelyek közül néhányat minden tag, másokat csupán néhány tag vesz igénybe. A tagok szükségletei vélhetően minden adóévben változnak, ezért egy meghatározott időszakban egyes szolgáltatásokat minden tag, másokat csupán néhány tag, megint másokat talán csupán egyetlen tag vesz igénybe. Mindezen szolgáltatásnyújtás költségei a szó valódi értelmében közös kiadásnak tekintendők, amely a tagok által e célból létrehozott csoportot terheli, és a költségeket kimutató módszerek pontosan alkalmasak arra, hogy az egyes szolgáltatások pontos arányát kimutassák.

19. Írásbeli észrevételeiben a holland kormány megjegyezte, a mentesség célja, hogy megelőzze, hogy a csoport által a tagjai számára nyújtott szolgáltatásokat HÉÁ-val terheljék, amennyiben ugyanezen szolgáltatások nem jelentettek volna terhet, ha azokat minden egyes tag saját maga belsőleg látta volna el [11]. Az ilyen szolgáltatás tehát beolvad a belső tevékenységbe. Ha a szolgáltatást egyetlen tagnak nyújtják, a holland kormány érvei szerint ez olyan nyílt piaci ügylethez hasonló helyzet, amelyben a szolgáltató egy karnyújtásnyira van az igénybe vevőtől, és nem részesülhet ilyen bánásmódban.

20. Ez az érvelés nem győzött meg. Az, hogy egy konkrét szolgáltatást a csoport egy, több vagy minden tagjának biztosít, nem változtat a szolgáltatást nyújtó és igénybe vevő közötti kapcsolaton vagy a szervezés jellegén, amelynek segítségével a forrásokat megosztják a mértékgazdaságosság elérése érdekében.

21. A tárgyaláson a holland kormány nagyobb hangsúlyt helyezett a mentességre való jogosultság szempontjából arra, hogy a szolgáltatásnyújtás a csoport minden tagjának közös érdekében szükséges-e, szemben az egyes tagok egyéni érdekeivel. E különbségtételt olyan iskolai panaszbizottságok példáján keresztül mutatta be, amelyek Hollandia minden iskolájának segít-

11 – Lásd Mischo főtanácsnok 4. lábjegyzetben hivatkozott Taksatorringen-ügyre vonatkozó indítványának 118–119. pontját.

séget nyújtanak a panaszok elbírálásához. E szolgáltatást minden iskola közös érdekében nyújtják, még akkor is, ha azt egyes iskolák egy adott időszakban vagy akár egyáltalán nem veszik igénybe, ezért a 13. cikk A. pontja (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesség illeti meg őket. Ezzel szemben ha egy iskola mondjuk a HÉÁ-val összefüggésben a testület jogászaitól jogi tanácsadást vesz igénybe, ez a szolgáltatás az iskola egyéni érdekében történik, és nem illeti meg a mentesség.

22. Noha hajlandó volnék egyetérteni azzal a következtetéssel, amelyre a holland kormány jutott e példa elemzése során, nem értek egyet az általa használt módszerrel. A leírt körülmények között a HÉÁ-ra vonatkozó tanács nem volna adómentes, mivel az nem közvetlenül szükséges ahhoz, hogy az iskola az adómentes oktatási tevékenységét elvégezze, és valószínűleg azért sem, mert az nem olyan szolgáltatás, amelynek érdekében a testületet létrehozták. Másrészről az a szolgáltatás, amely a testület céljainak megfelel, és ami közvetlenül szükséges az adómentes oktatási tevékenység végzéséhez, attól függetlenül mentességre jogosít, hogy valójában hány iskola vette igénybe.

23. Ezen kívül úgy tűnik számomra, hogy a közös és az egyéni érdek önálló feltételként nem lényeges. Hacsak a tagok nem kötelesek a csoport által nyújtott minden szolgáltatást igénybe venni, azon szolgáltatásokból kívánnak majd részesülni, amelyek egyéni érdekeiket szolgálják. Az ilyen szolgáltatások elérhetősége minden tag számára szükségszerűen közös érdek – feltéve, mint mindig, hogy e szolgáltatásokat „személyek olyan önálló csoportjai nyújtják, amelyek tevékenysége adómentes vagy tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak, és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják”.

24. Mivel a Hoge Raad arra a kifejezett feltevésre alapítva tette fel a kérdést, miszerint az az egyedüli kérdés, hogy a „kizárólag a közös költségek mindenkori részéhez történő hozzájárulás” követelménye megvalósul-e, e kérdést igennel válaszolnám meg.

Végkövetkeztetések

25. A fentiekből következően álláspontom szerint a Bíróságnak a Hoge Raad kérdésére válaszolva az alábbiakat kell megállapítania:

A hatodik HÉA-irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja kiterjed a hatálya alá tartozó csoport által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatásokra, akkor is, ha e szolgáltatásokat csupán egyetlen tag vagy bizonyos tagok részére nyújtják, amennyiben az e rendelkezésben foglalt egyéb feltételek teljesülnek.