A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. november 28.*

„Héa — 2006/112/EK irányelv — 132–134. és 168. cikk — Adómentességek — Magánjogi intézmények által nyereségszerzési célból nyújtott oktatási szolgáltatások — Levonási jog”

A C-319/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2012. július 2-án érkezett, 2012. április 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Minister Finansów**

és

az **MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, C. G. Fernlund (előadó), A. Ó Caoimh, C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. május 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Minister Finansów képviseletében J. Kaute és T. Tratkiewicz, meghatalmazotti minőségben,

– az MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa képviseletében T. Michalik, tanácsosi minőségben,

– a lengyel kormány képviseletében A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna és M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében I. Pouli és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és R. Laires, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Mantle barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében K. Herrmann és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. június 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának, 133. cikke (1) bekezdése a)–d) pontjának, 134. cikkének és 168. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Minister Finansów (pénzügyminiszter, a továbbiakban: Minister) és az MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (a továbbiakban: MDDP) között, közintézménynek nem minősülő intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentességének tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i), l), m) és q) pontja előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

i) a gyermek- és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés, illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[…]

l) azon szolgáltatások és az ezekkel szorosan összefüggő termékértékesítések, amelyeket alapszabályzatuknak megfelelő tagdíj ellenében politikai, szakszervezeti, vallási, hazafias, világnézeti elkötelezettségű, jótékonysági vagy társadalmi célokat követő, nonprofit jellegű szervezetek nyújtanak tagjaik számára azok közös érdekében, feltéve hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

m) meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások, amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek;

[…]

q) a közszolgálati rádió- és televíziótestületek tevékenységei, kivéve azok kereskedelmi jellegű tevékenységeit.”

4 A héairányelv 133. cikke első bekezdésének a)–d) pontja kimondja:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni;

b) az intézmények vezetését és igazgatását, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, akiknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez;

c) az intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a héa hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál;

d) az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a héaalany üzleti vállalkozások kárára.”

5 Ezen irányelv 134. cikke előírja:

„A 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a héaalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

6 Az említett irányelv 168. cikkének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;”

A lengyel jog

7 Az árukat és szolgáltatásokat terhelő hozzáadottérték-adóról szóló, 2004. március 11-i módosított törvény (Ustawa o podatku od towarów i usług; a továbbiakban: héatörvény) (Dz. U., 54. sz., 535. alszám) 43. cikke (1) bekezdésének 1. pontja előírja:

„Adómentesek:

1. a törvény 4. mellékletében felsorolt szolgáltatások;

[…]”

8 A héatörvény 4. mellékletének 7. pontja említi az „oktatási szolgáltatásokat”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 Az MDDP, amely a lengyel jog alá tartozó társaság, az oktatás és a képzés különböző területeire – mint például az adóügyek, a számvitel, a pénzügyek –, valamint a vállalkozásszervezéshez és –vezetéshez kapcsolódó területekre vonatkozó szakmai képzések és konferenciák szervezésével foglalkozik, a szakmai és személyes kompetenciák fejlesztését is ideértve.

10 Az MDDP az említett képzéseket rendszeres nyereség elérésére irányuló gazdasági tevékenysége körében szervezi.

11 Az MDDP nincs bejegyezve az oktatási rendszerről szóló, 1991. szeptember 7-i törvény (Ustawa o systemie oświaty) rendelkezései szerinti magániskolák és -intézmények nyilvántartásába.

12 Az MDDP előzetes állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be a Ministerhez az oktatási szolgáltatásai teljesítéséhez igénybe vett termékek és szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonásához való jogát illetően. Úgy érvelt, hogy az oktatási szolgáltatásai nem mentesíthetők a héa alól, hanem héakötelezettség alá tartoznak.

13 Ezen összefüggésben az MDDP állította, hogy a héatörvény 43. cikke (1) bekezdése 1. pontjának és 4. melléklete 7. pontjának rendelkezései összeegyeztethetetlenek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával, 133. és 134. cikkével.

14 Ezzel szemben a Minister álláspontja szerint a héairányelv rendelkezéseit a héatörvénynek a 4. melléklete 7. pontjának rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett 43. cikke (1) bekezdése 1. pontjának rendelkezései megfelelően ültették át.

15 2011. január 3-án az MDDP keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) előtt a fent hivatkozott előzetes állásfoglalás hatályon kívül helyezése iránt, a héairányelv 133. és 134. cikkével összefüggésben értelmezett 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának megsértésére hivatkozva.

16 2011. október 17-i ítéletében a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie hatályon kívül helyezte a megtámadott előzetes állásfoglalást azzal az indokkal, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával ellentétes, hogy a nem közérdekből oktatási szolgáltatásokat nyújtó intézmények héamentességben részesüljenek.

17 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítéletre (EBHT 2001., I-493. o.) hivatkozva megállapította, hogy a héairányelvvel nem összeegyeztethető adómentesség esetében az adóalany közvetlenül hivatkozhat ezen irányelv 168. cikkére, és levonhatja a nyújtott oktatási szolgáltatások teljesítéséhez igénybe vett termékek és szolgáltatások után előzetesen felszámított héát, akkor is, ha az utóbbiak héamentesek, mivel ezen adómentesség nem összeegyeztethető a héairányelvvel. Hangsúlyozza ugyanakkor a fentiekből következő helyzet paradox jellegét, amelyben a héamentes ügyleteket teljesítő adóalanyt a héairányelv 168. cikke szerinti levonási jog is megilleti.

18 A Minister a 2011. október 17-i ítélettel szemben felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjny (Legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt.

19 A Minister keresetét elbíráló, kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának értelmezését illetően. Vizsgálja, hogy az MDDP az előzetesen felszámított adó levonása mellett alkalmazhat-e adómentességet a nyújtott oktatási szolgáltatásokra.

20 Ilyen körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját, valamint 133. és 134. cikkét, hogy azokkal ellentétes a héamentességnek a közintézménynek nem minősülő intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatásokra történő, a 2010-ben hatályos jogi szabályozás szerint a lengyel héatörvény 4. mellékletének 7. pontjával összefüggésben értelmezett 43. cikke (1) bekezdésének 1. pontjából eredő kiterjesztése?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: az adómentességnek a héairányelv rendelkezéseivel való összeegyeztethetetlenségére tekintettel jogosult-e az adóalany az irányelv 168. cikke alapján az adómentességet igénybe venni, és egyúttal az adólevonási jogot gyakorolni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 133. és 134. cikkével összefüggésben értelmezett 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások héamentességben részesüljenek.

22 A lengyel, a görög, a portugál kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya állítja, hogy ez nem ellentétes az említett rendelkezésekkel.

23 Ezzel szemben az MDDP és az Európai Bizottság álláspontja szerint a héairányelv nem teszi lehetővé a magánintézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások összességének általános adómentessé tételét, mivel az ilyen adómentesség csak az ezen intézmények által követett cél függvényében alkalmazható.

24 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja, 133. és 134. cikke megfelel 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 13. cikke A. része (1) bekezdése i) pontjának és (2) bekezdése a) és b) pontjának.

25 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a héairányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. Így a szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd különösen a C-174/11. sz. Zimmermann-ügyben 2012. november 15-én hozott ítélet 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 Ami a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja által előírt adómentesség célját illeti, e rendelkezésből kitűnik, hogy azzal, hogy a nyújtott oktatási szolgáltatásoknak a héa tekintetében kedvezőbb elbánást biztosítanak, az említett mentesség célja az, hogy megkönnyítsék az e szolgáltatásokhoz történő hozzáférést a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével (lásd ebben az értelemben a C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-5811. o.] 47. pontját).

27 E célra figyelemmel emlékeztetni kell arra, hogy egy tevékenység kereskedelmi jellege nem zárja ki a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja tekintetében, hogy e tevékenység közérdekű jellegű legyen (lásd a C-144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-2921. o.] 38. pontját, valamint a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005, I-4427. o.] 31. pontját).

28 Ugyanígy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában említett „intézmény” kifejezés főszabály szerint elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat (lásd a fent hivatkozott ítélet Kingscrest Associates és Montecello ügyben hivatkozott ítélet 35. pontját).

29 E tekintetben meg kell továbbá állapítani, hogy ha az európai uniós jogalkotó a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában előírt adómentességeket csak nyereségszerzésre nem törekvő vagy kereskedelmi jelleggel nem rendelkező egyes jogalanyok részére kívánta biztosítani, akkor ezt kifejezetten jelezte, amint az e rendelkezés l), m) és q) pontjából kitűnik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hivatkozott ítélet 37. pontját).

30 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a héairányelv 133. cikke első bekezdésének a) pontja, amely olyan fakultatív feltételt tartalmaz, amelyet a tagállamok kiegészítőleg írhatnak elő az ezen irányelv 132. cikkének (1) bekezdésében említett egyes adómentességek megadásához, engedélyezi, de nem írja elő kötelezően, hogy a tagállamok a többek között az említett 132. cikk (1) bekezdésének i) pontjában előírt adómentességek igénybevételét azon nem közintézménynek minősülő intézményekre korlátozzák, amelyek nem törekednek rendszeres nyereség elérésére (lásd a fent hivatkozott Hoffmann-ügyben hozott ítélet 38. pontját, a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hivatkozott ítélet 38. pontját, valamint a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 43. pontját).

31 Ilyen körülmények között – elkerülendő a héairányelv 133. cikke első bekezdése a) pontja céljának meghiúsítását – szükségképpen el kell fogadni, hogy ha az uniós jogalkotó nem rendelte kifejezetten alá a szóban forgó adómentesség igénybevételét a nyereségszerzési cél hiányának, mint ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában, az ilyen célra törekvés nem zárhatja ki e mentességek igénybevételét (lásd a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hivatkozott ítélet 40. pontját).

32 Egyébiránt a Bizottság érvelésével ellentétben a héairányelv 134. cikke nem zárja ki az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában előírt mentességnek azon magánintézményekre történő kiterjesztését, amelyek üzleti célból nyújtanak oktatási szolgáltatásokat. Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 31. pontjában megállapította, a héairányelv 134. cikke csak olyan ügyletekre alkalmazható, amelyek „szorosan kapcsolódnak” a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében vett adómentes oktatási szolgáltatásokhoz, a rendelkezés tehát nem alkalmazható az e szolgáltatások alapvető részét képező ügyletekre (lásd ebben az értelemben a C-394/04. és C-395/04. sz. Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005, I-10373. o.] 26. pontját, valamint a C-415/04. sz. Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 22. és 25. pontját).

33 A fentiekből következik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának, 133. és 134. cikkének rendelkezéseivel nem ellentétes, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások héamentességben részesüljenek.

34 Mindemellett a 2010-ben hatályos héatörvénynek a 4. melléklete 7. pontjával összefüggésben értelmezett 43. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerint adómentes általában véve az összes oktatási szolgáltatás az e szolgáltatást nyújtó intézmények által követett céltól függetlenül.

35 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerint az érintett oktatási szolgáltatások azonban csak akkor adómentesek, ha azokat oktatási közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtják. Ebből következik, hogy a többi intézménynek, azaz a magánintézményeknek meg kell felelniük az említett közintézmények által követett célokhoz hasonló célok követését előíró feltételnek. Így világosan kitűnik ezen 132. cikk (1) bekezdése i) pontjának szövegéből, hogy az nem teszi lehetővé, hogy a tagállamok az oktatási szolgáltatások adómentességét az összes ilyen szolgáltatást nyújtó magánintézmény számára biztosítsák, ideértve azokat is, amelyek céljai nem hasonlók az említett közintézmények céljaihoz.

36 Így az alapügyben szereplőhöz hasonló adómentesség, amelyet általánosan kell alkalmazni az összes oktatási szolgáltatásra, az említett szolgáltatásokat nyújtó magánintézmények által követett céloktól függetlenül, összeegyeztethetetlen az említett 132. cikk (1) bekezdésének i) pontjával, amint azt az uniós jogalkotó megfogalmazta.

37 Amennyiben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja nem határozza meg, hogy milyen feltételekkel és módon ismerhetők el e hasonló célok, főszabály szerint minden egyes tagállam nemzeti jogának kell ezért lefektetnie azokat a szabályokat, amelyek alapján sor kerül ezen intézmények ilyen elismerésére. A tagállamok e tekintetben mérlegelési jogkörrel rendelkeznek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 49. és 51. pontját, valamint a fent hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 26. pontját).

38 Egyébiránt a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia, hogy a tagállamok ilyen feltételeket előírva tiszteletben tartották-e a mérlegelési jogkörük kereteit, az uniós jog alapelveinek, különösen – a héa területén az adósemlegesség elvében kifejeződő – egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartása mellett (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a fent hivatkozott L.u.P. ügyben hivatkozott ítélet 48. pontját).

39 Azt kell tehát válaszolni az első kérdésre, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját, 133. és 134. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások héamentességben részesüljenek. Mindazonáltal ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával ellentétes az összes oktatási szolgáltatásnyújtás általános, az e szolgáltatásokat nyújtó közintézménynek nem minősülő intézmények által követett célok figyelembevétele nélkül történő adómentessé nyilvánítása.

A második kérdésről

40 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdést úgy kell értelmezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az adóalany az előzetesen felszámított héának a héairányelv 168. cikkében előírt levonása mellett az általa nyújtott oktatási és képzési szolgáltatások vonatkozásában az említett mentesség alkalmazása érdekében hivatkozhat-e arra a tényre, hogy a nemzeti jogban előírt héamentesség összeegyeztethetetlen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával.

41 Előzetesen meg kell állapítani, amint azt a lengyel, a portugál kormány és az Egyesült Királyság Kormánya állította, hogy a héarendszer központi alapelve, hogy a beszerzett termékeket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik.

42 Ugyanis héairányelv 168. cikkének bevezető részéből következik – amely előírja a levonási jog keletkezését és terjedelmét –, hogy csak az olyan ügyletek jogosítanak a teljesítésükhöz felhasznált termékek beszerzését és szolgáltatások igénybevételét terhelő héa levonására, amelyekre előzetesen adót számítottak fel.

43 Következésképpen a héairányelv által bevezetett rendszer logikája szerint az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással.

44 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a vonatkozó irányelvekben kifejezetten előírt esetek kivételével abban az esetben, amikor az adóalany egy másik olyan adóalany számára nyújt szolgáltatásokat, aki azt adómentes ügyelethez használja fel, a másik adóalany nem vonhatja le az előzetesen felszámított héát (lásd különösen a C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-983. o.] 28. pontját és a C-302/93. sz. Debouche-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4495. o.] 16. pontját).

45 A fentiekből következik, hogy még ha a nemzeti jogban előírt adómentesség összeegyeztethetetlen is a héairányelvvel, ezen irányelv 168. cikke alapján az adóalany nem jogosult adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.

46 Meg kell vizsgálni, hogy az MDDP-hez hasonló adóalany hivatkozhat-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára az általa nyújtott oktatási szolgáltatások adókötelezettségének elérése, és így az adólevonási jog megszerzése céljából.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy minden olyan esetben, amikor egy irányelv a tartalma alapján feltétel nélküli és kellően pontos rendelkezéseket tartalmaz, azokra hivatkozni lehet, amennyiben a végrehajtási intézkedéseket határidőben nem fogadták el, a héairányelvvel nem összeegyeztethető valamennyi nemzeti rendelkezéssel szemben, vagy amennyiben azok olyan jogokat határoznak meg, amelyeket a magánszemélyek az állammal szemben érvényesíthetnek (lásd különösen a C-363/05. sz. JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5517. o.] 58. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

48 Az a kérdés merül fel tehát, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja a tartalma alapján feltétel nélküli és kellően pontos-e a magánintézmények által nyújtott oktatási szolgáltatások adómentességét illetően.

49 E feltételek közül az első feltétel teljesül. Ugyanis a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja a tartalma alapján feltétel nélküli, mivel nem hagy választási lehetőséget a tagállamok számára, hanem ezen államok mindegyikének előírja az ott meghatározott adómentesség biztosítását.

50 Ami a második feltételt illeti, a Bíróság által az első kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak azon magánintézmények meghatározása vonatkozásában, amelyek a közintézmények céljaihoz hasonló célt követnek, és így e cikk szerint héamentesek.

51 A Bíróságnak már volt alkalma megállapítani, hogy az a körülmény, hogy a héairányelv adómentességet előíró valamely rendelkezése mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak a kedvezményezettek meghatározása vonatkozásában, nem akadályozza meg annak megállapítását, hogy e rendelkezés kellően pontos ahhoz, hogy közvetlenül hivatkozzanak rá, amennyiben objektív bizonyítékok alapján a vitatott szolgáltatás megfelel az említett mentesség tekintetében előírt feltételeknek (lásd különösen a fent hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ügyben hivatkozott ítélet 60. és 61. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

52 Ugyanígy, ha valamely tagállam meghaladta a mérlegelési mozgásterét azzal, hogy adómentességet biztosított azon szolgáltatások vagy adóalanyok vonatkozásában, amelyeknek a héairányelv említett rendelkezése szerint ilyen adómentesség objektíve nem lenne nyújtható, az érdekelt, annak érdekében, hogy ezen adómentességet ne alkalmazzák a vonatkozásában, közvetlenül hivatkozhat e rendelkezésre.

53 Ebből következik, hogy ezen adóalany csak akkor hivatkozhat a nemzeti joggal szemben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára, és érheti el szolgáltatásainak adókötelezettségét, ha a tagállam valamely adóalanyt a közintézmények céljaihoz hasonló céllal létrehozott intézményként elismerve túllépte a mérlegelési mozgásterét.

54 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 70. és 71. pontjában megjegyezte, a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az MDDP-hez hasonló intézmény által nyújtott szolgáltatásoknak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján való adó alóli mentesítése nem esik-e a lengyel jogalkotó mérlegelési jogkörén kívül. E bíróság feladata ennek érdekében megvizsgálni az MDDP tevékenységének célját és feltételeit, az oktatási céllal létrehozott lengyel közintézményekéhez viszonyítva azokat. E tekintetben a Bíróság által az első kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy pusztán az a tény, hogy az MDDP-hez hasonló intézmény kereskedelmi célokat követ, nem elegendő annak kizárásához, hogy közintézményhez hasonló céllal létrehozott intézménynek minősül, és hogy szolgáltatásai tehát az említett rendelkezés értelmében adómentesnek nyilváníthatók.

55 Ha a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítja meg, hogy az MDDP-hez hasonló intézmény által követett célok nem tekinthetők hasonlóknak a közintézmény céljaihoz, az MDDP hivatkozhat azon tényre, hogy a nemzeti jog a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját megsértve mentesíti a héa alól az oktatási és szakmai képzési szolgáltatásait. Ebben az esetben e szolgáltatások héakötelesek, és így az MDDP a lengyel szabályozás alapján jogosult az előzetesen felszámított héa levonására.

56 A második kérdésre adandó válasz tehát a következő:

– az adóalany a héairányelv 168. cikke vagy az azt átültető nemzeti rendelkezés szerint nem jogosult az előzetesen felszámított héa levonására, ha a nemzeti jogban az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának megsértésével előírt adómentesség okán az utólagos oktatási szolgáltatásai nem héakötelesek;

– ezen adóalany hivatkozhat azonban az említett adómentesség héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával való összeegyeztethetetlenségére annak érdekében, hogy az a vonatkozásában ne kerüljön alkalmazásra, ha az említett adóalany még az e rendelkezés által a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgásteret figyelembe véve sem tekinthető objektíve az említett rendelkezés szerinti, az oktatási közintézményhez hasonló céllal létrehozott intézménynek, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata; és

– az utóbbi esetben az említett adóalany által nyújtott oktatási szolgáltatások héakötelesek, és így az adóalany jogosult tehát az előzetesen felszámított héa levonására.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját, 133. cikkét és 134. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások hozzáadottértékadó-mentességben részesüljenek. Mindazonáltal ezen irányelv 132. cikke

(1) bekezdésének i) pontjával ellentétes az összes oktatási szolgáltatásnyújtás általános, az e szolgáltatásokat nyújtó közintézménynek nem minősülő intézmények által követett célok figyelembevétele nélkül történő adómentessé nyilvánítása.

2) **Az adóalany a 2006/112 irányelv 168. cikke vagy az azt átültető nemzeti rendelkezés szerint nem jogosult az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására, ha a nemzeti jogban az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának megsértésével előírt adómentesség okán az utólagos oktatási szolgáltatásai nem hozzáadottértékadó-kötelesek.**

Ezen adóalany hivatkozhat azonban az említett adómentesség 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával való összeegyeztethetetlenségére annak érdekében, hogy az a vonatkozásában ne kerüljön alkalmazásra, ha az említett adóalany még az e rendelkezés által a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgásteret figyelembe véve sem tekinthető objektíve az említett rendelkezés szerinti, az oktatási közintézményhez hasonló céllal létrehozott intézménynek, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Az utóbbi esetben az említett adóalany által nyújtott oktatási szolgáltatások hozzáadottértékadó-kötelesek, és így az adóalany jogosult az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására.

Aláírások