

Downloaded via the EU tax law app / web

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. Jarašič nas bírák,

előtanácsnok: 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 képviselőjében J. Kaute és T. Tratkiewicz, meghatalmazotti minőségben,
- az MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa képviselőjében T. Michalik, tanácsosi minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében A. Krajska, A. Kramarczyk, B. Majczyna és M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében I. Pouli és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes és R. Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Mantle barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében K. Herrmann és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti

minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. június 20?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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 min?sül? intézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatások hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) alóli mentességének tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

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

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? 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 összefügg? termékértékesítések, amelyeket alapszabályzatuknak megfelel? tagdíj ellenében politikai, szakszervezeti, vallási, hazafias, világnézeti elkötelezettség?, jótékonyági vagy társadalmi célokat követ?, nonprofit jelleg? 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 jelleg? szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek;

[...]

q) a közszolgálati rádió? és televíziótestületek tevékenységei, kivéve azok kereskedelmi jelleg? tevékenységeit.”

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

„A tagállamok a közintézménynek nem min?sül? intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden

egyes esetben a következ? feltételek teljesítését?l tehetik függ?vé:

- 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, alapvet?en önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, akiknek sem saját személyükben, sem közvetít? személyeken keresztül nem f?z?dik 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 h?a hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál;
- d) az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a h?aalany üzleti vállalkozások kárára.”

5 Ezen irányelv 134. cikke el?írja:

„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 alapvet? célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészít? bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a h?aalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

6 Az említett irányelv 168. cikkének a) pontja a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett héát;”

A lengyel jog

7 Az árukat és szolgáltatásokat terhel? 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 el?írja:

„Adómentesek:

1. a törvény 4. mellékletében felsorolt szolgáltatások;

[...]

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

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

9 Az MDDP, amely a lengyel jog alá tartozó társaság, az oktatás és a képzés különböz?

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 rendszerrel szülő, 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 hűa levonásához való jogát illetően. Úgy érvelt, hogy az oktatási szolgáltatásai nem mentesíthetők a hűa alól, hanem hűakötelezettség alá tartoznak.

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

14 Ezzel szemben a Minister álláspontja szerint a hűairányelv rendelkezéseit a hűatörvénynek a 4. melléklete 7. pontjának rendelkezéseivel összefűgésben 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 hűairányelv 133. és 134. cikkével összefűgésben 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 hűairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával ellentétes, hogy a nem közérdekből oktatási szolgáltatásokat nyújtó intézmények hűamentességben 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 hűairányelvvvel 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 hűat, akkor is, ha az utóbbiak hűamentesek, mivel ezen adómentesség nem összeegyeztethető a hűairányelvvvel. Hangsúlyozza ugyanakkor a fentiekből következő helyzet paradox jellegét, amelyben a hűamentes ügyleteket teljesítő adóalanyt a hűairányelv 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 hűairányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának értelmezését illetően. Vizsgálja, hogy az MDDP az előzetesen felszámított adó levonása mellett alkalmazhatja-e adómentességet a nyújtott oktatási szolgáltatásokra.

20 Ilyen körűlmények között a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást

felfüggeszti, és elzeteres 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 összeegyeztethetlenségére tekintettel jogosult-e az adóalany az irányelv 168. cikke alapján az adómentességet igénybe venni, és egyúttal az adólevonási jogot gyakorolni?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

21 Első kérdésével a kérdést elterjesztő 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 Elzeteresen 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 hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-én 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 a 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 elírt adómentesség célját illeti, e rendelkezéssel kitínik, hogy azzal, hogy a nyújtott oktatási szolgáltatásoknak a héa tekintetében kedvezíbb elbánást biztosítanak, az említett mentesség célja az, hogy megkönnyítsék az e szolgáltatásokhoz történí hozzáférést a héakötelessé tételükkel eredí többletköltségek elkerülésével (lásd ebben az értelemben a Cí287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet [EBHT 2002., Ií5811. 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 közérdekí jellegí legyen (lásd a Cí144/00. sz. Hoffmanníügyben 2003. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2003., Ií2921. o.] 38. pontját, valamint a Cí498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005, Ií4427. o.] 31. pontját).

28 Ugyanígy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában említett „intézmény” kifejezés í szabály szerint elég tág körí ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekví 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 elírt adómentességeket csak nyereségszerzésre nem törekví vagy kereskedelmi jelleggel nem rendelkezí egyes jogalanyok részére kívánta biztosítani, akkor ezt kifejezetten jelezte, amint az e rendelkezés l), m) és q) pontjából kitínik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hivatkozott ítélet 37. pontját).

30 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlatból kitínik, hogy a héairányelv 133. cikke elsí bekezdésének a) pontja, amely olyan fakultatív feltételt tartalmaz, amelyet a tagállamok kiegészítíleg írhatnak elí az ezen irányelv 132. cikkének (1) bekezdésében említett egyes adómentességek megadásához, engedélyezi, de nem írja elí kötelezíen, hogy a tagállamok a többek között az említett 132. cikk (1) bekezdésének i) pontjában elírt adómentességek igénybevételét azon nem közintézménynek minísíülí intézményekre korlátozzák, amelyek nem törekednek rendszeres nyereség elérésére (lásd a fent hivatkozott Hoffmanníügyben hozott ítélet 38. pontját, a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hivatkozott ítélet 38. pontját, valamint a Cí106/05. sz. L.u.P.íügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., Ií5123. o.] 43. pontját).

31 Ilyen körülmények között – elkerülendí a héairányelv 133. cikke elsí bekezdése a) pontja céljának megíúsítást – 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 elírt mentességnek azon magánintézményekre történí kiterjesztését, amelyek üzleti célból nyújtanak oktatási szolgáltatásokat. Ugyanis, amint azt a ítanácsnok 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 alapvetí részét képezí ügyletekre (lásd ebben az értelemben a Cí394/04. és Cí395/04. sz. Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-én hozott ítélet [EBHT 2005, Ií10373. 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 fentiekb?l következik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának, 133. és 134. cikkének rendelkezéseivel nem ellentétes, hogy a közintézménynek nem min?sül? 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. Ebb?l következik, hogy a többi intézménynek, azaz a magánintézményeknek meg kell felelniük az említett közintézmények által követett célokhoz hasonló célok követését el?író feltételnek. Így világosan kit?nik ezen 132. cikk (1) bekezdése i) pontjának szövegéb?l, 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 hasonlóak az említett közintézmények céljaihoz.

36 Így az alapügyben szerepl?höz 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 ismerhet?k el e hasonló célok, f?szabály 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 el?írva tiszteletben tartották?e a mérlegelési jogkörük kereteit, az uniós jog alapelveinek, különösen – a héa területén az adósemlegesség elvében kifejez?d? – egyenl? 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 els? 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 min?sül? 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 min?sül? intézmények által követett célok figyelembevétel nélkül történ? adómentessé nyilvánítása.

A második kérdés?l

40 Az els? kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdést úgy kell értelmezni, hogy a

kérdést elterjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy az adóalany az elzetesen felszámított héának a héairányelv 168. cikkében elírt levonása mellett az általa nyújtott oktatási és képzési szolgáltatások vonatkozásában az említett mentesség alkalmazása érdekében hivatkozhat-e arra a tényre, hogy a nemzeti jogban elírt héamentesség összeegyeztethetetlen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával.

41 Elzetesen 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 terhel? 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 bevezet? részéb?l következik – amely elírja a levonási jog keletkezését és terjedelmét –, hogy csak az olyan ügyletek jogosítanak a teljesítésükhöz felhasznált termékek beszerzését és szolgáltatások igénybevételét terhel? héa levonására, amelyekre elzetesen adót számítottak fel.

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

44 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a vonatkozó irányelvekben kifejezetten elírt esetek kivételével abban az esetben, amikor az adóalany egy másik olyan adóalany számára nyújt szolgáltatásokat, aki azt adómentes ügyletbe használja fel, a másik adóalany nem vonhatja le az elzetesen 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 fentiekb?l következik, hogy még ha a nemzeti jogban elírt adómentesség összeegyeztethetetlen is a héairányelvvvel, 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 kell?en pontos rendelkezéseket tartalmaz, azokra hivatkozni lehet, amennyiben a végrehajtási intézkedéseket határid?ben nem fogadták el, a héairányelvvvel nem összeegyeztethet? 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 kell?en pontos?e a magánintézmények által nyújtott oktatási szolgáltatások adómentességét illet?en.

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 elírt adómentesség okán az utólagos oktatási szolgáltatásai nem héakötelesek;

– ezen adóalany hivatkozhat azonban az említett adómentesség héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával való összeegyeztethetlenségére 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 tekinthet? 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 elírtan felszámított héa levonására.

A költségekr?

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elírtjeszt? bíróság elírt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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 min?sül? 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 min?sül? intézmények által követett célok figyelembevétele nélkül történ? adómentessé nyilvánítása.**

2) **Az adóalany a 2006/112 irányelv 168. cikke vagy az azt átültet? nemzeti rendelkezés szerint nem jogosult az elírtan felszámított hozzáadottérték?adó levonására, ha a nemzeti jogban az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának megsértésével elírt 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 összeegyeztethetlenségére 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 tekinthet? 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 elírtan felszámított hozzáadottérték?adó levonására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.