



## Határozatok Tára

E. SHARPSTON  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2007. március 8.<sup>1</sup>

**C-434/05. sz. ügy**

**Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)**

**kontra**

**Staatssecretaris van Financiën**

**C-445/05. sz. ügy**

**Werner Haderer**

**kontra**

**Finanzamt Wilmersdorf**

„HÉA – Adómentességek – Oktatási intézmény által foglalkoztatott tanár díjazás ellenében történő rendelkezésre bocsátása valamely másik oktatási intézmény részére – Oktatási intézmény tanulói részére az intézmény által díjazásban részesített magántanár által nyújtott oktatás”

1. A hatodik irányelv<sup>2</sup> alapján a HÉA-kötelezettség alóli mentességek két esete lényegében véve az oktatási intézmények által nyújtott oktatás, és az ahhoz szorosan kapcsolódó szolgáltatások, valamint a magántanárok tevékenysége.
2. A két előzetes döntéshozatal iránti kérelem azt a kérdést veti fel, hogy ezek az adómentességek kiterjednek-e egyrészt arra, ha a tanárt az egyik iskola a másik iskola rendelkezésére bocsátja, másrészt arra, ha az iskolán belül az oktatást magántanár nyújtja.

### **A hatodik irányelv**

3. A hatodik irányelv<sup>3</sup> 2. cikke alapján az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles.
4. A 4. cikk (1) bekezdése szerint az adóalany az a személy, aki „önállóan végez” gazdasági tevékenységet, utóbbi pedig a 4. cikk (2) bekezdése alapján a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja<sup>4</sup>.

1 Eredeti nyelv: angol.

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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., többször módosítva). 2007. január 1-jétől, vagyis a jelen ügyekkel érintett időszakokat követően a hatodik irányelvet hatályon kívül helyezték, és azt a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) váltotta fel, amelynek célja a (3) preambulumbekzdés szerint a hatodik irányelv szerkezetének és szövegezésének átdolgozása, elvben érdemi változások nélkül a meglévő jogszabályban. Néhány, a jelen ügyekre kihatással nem lévők tűnő érdemi módosításra ugyanakkor sor került.

3 Lásd még a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját.

4 Lásd még a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első és második albekezdését.

5. A 6. cikk (1) bekezdése szerint szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely [...] nem minősül termékértékesítésnek”<sup>5</sup> Ennek megfelelően nincsen jegyzék a HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásokról, azonban a 9. cikk (2) bekezdésének c) és e) pontja bizonyos szolgáltatások teljesítésének helye kapcsán megerősíti, hogy az oktatási tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatások és a munkaerő-kölcsönzés főszabály szerint adóköteles<sup>6</sup>.

6. Ugyanakkor a 13. cikk A. része („Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége”)<sup>7</sup> többek között a következőket mondja ki:

„(1) [...] a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket [...]:

[...]

- i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert [összehasonlítható] céllal létrehozott intézmények nyújtanak;
- j) magántanárok iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenysége;
- k) vallási és világnézeti elkötelezettségű intézmények tagjai által nyújtott, a b), g), h)<sup>8</sup> és i) pontban megnevezett tevékenységek, tekintettel a lelkisegély-szolgáltatásra;

[...]

(2) a) A tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n)<sup>9</sup> pontjában előírt adómentességek megadását esetenként a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

- az érintett intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az ennek ellenére keletkező esetleges nyereséget azonban nem szabad kiosztani, hanem a teljesített szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni,
- a vezetést és az igazgatást, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, amelyeknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez,
- hatósági árakat kell alkalmazni, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat; olyan tevékenységeknél pedig, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a hozzáadottérték-adó alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló szolgáltatásainak árainál,
- az adómentességek nem eredményezhetik a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett üzleti vállalkozások rovására a verseny torzulását.;

5 Lásd még a 2006/112 irányelv 24. cikke (1) bekezdését.

6 Lásd még a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontját és az 56. cikke (1) bekezdésének f) pontját.

7 Lásd még a 2006/112 irányelv 132–134. cikkét.

8 A b), g) és h) pont hatálya alá lényegében a kórházi és orvosi gyógykezelés, a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő tevékenységek, valamint a gyermek- és ifjúságvédelem tartozik.

9 Az l), m) és n) pont hatálya alá lényegében politikai, szakszervezeti, vallási, hazafias, világnézeti elkötelezettségű, jótékonyági, sport és kulturális szervezetek tartoznak.

- b) az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:
- nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,
  - alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.”

#### **A C-434/05. sz., Horizon College ügy tényállása és a nemzeti eljárás**

7. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (a továbbiakban: Horizon College) Alkmaarban (Hollandia) található oktatási intézmény. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja értelmében a Horizon College az érintett tagállam által oktatási célú intézményként elismert intézménynek minősül. Elsősorban középszintű képzést és szakmai továbbképzést biztosít.

8. Emellett, legalábbis 1995 és 1999 között az alkalmazásában álló tanárokat más ilyen intézmények rendelkezésére bocsátotta az időszakos tanárhány enyhítése érdekében. A rendelkezésre bocsátásról szóló szerződés szerint a tanárt a másik oktatási intézményben történő munkavégzéssel bízták meg, amely intézmény fizette a felelősségbiztosítást is. A tanár illetményét továbbra is a Horizon College folyósította, amely visszaigényelte ennek költségét a másik oktatási intézménytől, anélkül, hogy nyereséget ért volna el, vagy HÉÁ-t számított volna fel.

9. Az adóhatóságok ugyanakkor úgy vélték, hogy a nyújtott szolgáltatás nem tartozik a hatodik irányelvben meghatározott mentességek hatálya alá, ezért utólagosan kivetették a HÉÁ-t a 1995 és 1999 közötti évekre.

10. A Horizon College megtámadta ezt az adóketést. Fellebbezése jelenleg a Hoge Raad (a holland Legfelsőbb Bíróság) előtt van folyamatban, amely megjegyzi, hogy az oktatási intézmény tanárait tartós távollétük idejére az oktatás biztosítása érdekében helyettesíteni kell, a HÉÁ kivetése pedig automatikusan növeli az oktatás önköltségi árát.

11. A Hoge Raad azt kívánja megtudni, hogy ez a tényállás az „oktatás”, illetve a „ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatás” fogalmi körébe tartozhat-e. Ennek megfelelően a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra:

- „(1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikkének A. részét, hogy az oktatás fogalma egyaránt magában foglalja valamely tanár oktatási intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátását, ahol a tanár, akiért a felelősséget ezen intézmény viseli, ideiglenesen oktatási feladatokat lát el?
- (2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén a „szorosan kapcsolódó szolgáltatások” kifejezést úgy kell-e értelmezni, hogy az egyaránt magában foglalja az előző kérdésben leírt szolgáltatást?
- (3) Az előző kérdésekre adandó válasz szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a tanárt biztosító személy maga is oktatási intézmény?”

## A C-445/05. sz. Haderer-ügy tényállása és a nemzeti eljárás

12. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint W. Haderer több évig külső munkatársi jogállásban tanárként dolgozott Berlin tartományban. 1990-ben több felnőtt-oktatási központban<sup>10</sup> dolgozott, „iskolai kiegészítő órákat” adott, valamint kerámia- és fazekas-tanfolyamot tartott, gyakran összesen több mint heti 30 órában.

13. Helyzetét rendszeresen megújított szerződések szabályozták, amelyek kifejezetten úgy rendelkeztek, hogy nem létesítenek munkaviszonyt. A tényleges munkavégzés függvényében óradíjban részesült. Amennyiben a kurzus bármilyen okból elmaradt, illetve amennyiben betegség, vagy más ok miatt nem tudott dolgozni, nem volt jogosult a díjra. Ugyanakkor hozzájárulásban részesült a nyugdíj-, illetve betegbiztosítási járuléka tekintetében, valamint „megváltott szabadságban”, amelyet díjazásának százalékában állapítottak meg.

14. W. Haderer nem nyújtott be HÉA-bevallást díjazása vonatkozásában. Az adóhatóságok úgy vélték, hogy ezt meg kellett volna tennie, és HÉA-fizetési kötelezettséget írtak elő számára.

15. W. Haderer megtámadta az adókimutatást, először azon az alapon, hogy nem volt önálló vállalkozó (vagyis nem esik az „adóalany” fogalom hatálya alá), másodsor pedig azon az alapon, hogy tevékenysége egyébként is a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) és/vagy j) pontja szerint HÉA-mentes.

16. Felülvizsgálati kérelme jelenleg a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) előtt van folyamatban, amely elfogadja egy alsóbb szintű bíróság azon megállapítását, hogy W. Haderer valójában önálló vállalkozóként<sup>11</sup> járt el, és megerősíti, hogy szolgáltatásai a vonatkozó nemzeti jogszabályok értelmében nem tekinthetők HÉA-mentesnek<sup>12</sup>. Ugyanakkor azt kívánja megtudni, hogy az utóbbi tény teljes mértékben összeegyeztethető-e a közösségi joggal. Megjegyzi többek között a következőket:

- W. Haderer nem a 13. cikk A. része (1) bekezdése i) pontjának értelmében az „érintett tagállam által elismert [összehasonlítható] céllal létrehozott” intézmény, mivel nem ilyenek „ismerik el”;
- az azon felnőttoktatási intézményekben folyó oktatás, amelyekben W. Haderer szolgáltatásokat nyújtott, a nemzeti jog alapján a 13. cikk A. része (1) bekezdésének j) pontja szerinti „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek” tekintendő;
- ugyanakkor kérdéses az, hogy a magántanár által adott órák csak abban az esetben adómentesek, ha közvetlenül tartja azokat a tanulók vagy diákok számára, és az utóbbiak díjazzák, vagy akkor is, ha a szolgáltatást iskolai vagy felsőfokú oktatás keretében nyújtják.

<sup>10</sup> Két *Volkshochschule* és egy *Elternzentrum*.

<sup>11</sup> Bár az önállóság foka megkérdőjelezhető az iratok bizonyos elemei alapján (lásd a fenti 12. és 13. pontot), a Bíróságnak a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított tényállás alapján kell eljárnia.

<sup>12</sup> A Bizottság észrevételeiben megállapította, hogy az *Umsatzsteuergesetz* (a forgalmi adóról szóló német törvény) 4. §-a (21) bekezdésének b) pontját 1999-ben úgy módosították, hogy jelenleg mentességet élveznek a HÉA alól az oktatási intézményekben tanító óraadó tanárok, ha megfelelnek bizonyos feltételeknek.

17. A Bundesfinanzhof a fentiek alapján a következő kérdésben kér előzetes döntést:

„Adómentesek-e a 77/388/EGK irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja alapján az iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység keretében a tanulónak adott magánórák, amelynek során magánszemély<sup>13</sup> a szolgáltatást közvetlenül a tanulónak vagy diákoknak mint a szolgáltatás igénybevevőinek nyújtja, és akit ezért a tanulók vagy diákok közvetlenül díjaznak, vagy elegendő, ha a magánszemélyként tevékenykedő tanár az oktatási szolgáltatást az azt igénybe vevő valamely iskolának vagy egyetemnek nyújtja?”

### A Bíróság előtti eljárás

18. A C-434/05. sz. ügyben a Horizon College, a holland kormány, a görög kormány és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A C-445/05. sz. ügyben az alperes adóhatóság, a német és olasz kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

19. A két ügy egymást követő tárgyalásait 2006. december 14-én tartották. A C-445/05. sz. ügyben W. Haderer, bár tárgyalás tartását kérte, nem képviseltette magát. Az adóhatóság, illetve a német kormány nem tett szóbeli észrevételt. A görög kormány és a Bizottság ugyanakkor előterjesztette észrevételeit. Ugyanezen két fél, valamint a Horizon College és a holland kormány tett szóbeli észrevételt a C-434/05. sz. ügyben.

### Értékelés

#### *A hatodik irányelv 13. cikkének A. része szerinti mentességek jellege*

20. Meg kell jegyezni, hogy a közösségi HÉA terminológiája és jellege paradox; megpróbálom ezt megvilágítani az alábbiakban. Az „adóalany” rendszeren semmilyen adóterhet nem visel. Feltéve, hogy az általa megszerzett, illetőleg igénybe vett áruk és szolgáltatások mindegyike után fizettek adót, ezt visszaigényelheti a fogyasztóra terhelt összegekből. Amennyiben viszont az áruk megszerzése, illetőleg a szolgáltatások igénybevétele „adómentes”, ezek költsége általában olyan beépített HÉA-elemet tükröz, amely nem vonható le, illetőleg nem igényelhető vissza. Azt is lehetne mondani, hogy „aki ezt átlátja, annak nem lesz problémája a HÉA megértésével.”<sup>14</sup>

21. Bár az utóbbi kijelentés optimistának tűnhet, legalábbis a hatodik irányelv 13. cikkének A. részében szereplő mentességek teljes átlátása tekintetében, ugyanakkor a vonatkozó mentességek jelen összefüggésben való vizsgálatát megelőzően érdemes megvizsgálni e paradoxont.

22. A HÉA általános fogyasztási adó, amelyet („áthárított adóként”) minden áruértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra kivetnek, azok árának arányában, függetlenül a termelési és értékesítési lánc korábbi ügyleteinek számától. A HÉA a megfelelő adókulccsal minden ügyletre kivethető, azon HÉA-összeg („előzetesen felszámított adó”) levonását követően, amely a különböző költségtevékenyítőket közvetlenül terhelte<sup>15</sup>.

13 Ez a mondat szó szerinti fordítása a német eredetinek, amely szorosan követi a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának szövegét, és amelyet így az azonos rendelkezés angol szövegét követve a következőképpen lehetne lefordítani: „magántanár iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenysége”.

14 J. Reugebrink és M.E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), 40. o., idézi B. Terra és J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), 1. kötet, 443. o.

15 Lásd a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv 2. cikkét (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. oldal). Az adólevonást a hatodik irányelv 17-20. cikke (a 2006/112 irányelv 167-192. cikke) szabályozza.



23. Az adóterhet tehát általában a végső fogyasztó viseli, aki nem adóalany, és nem végez további adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, valamint nem számíthat fel áthárított adót, és nem vonhat le előzetesen felszámított adót.

24. A HÉA alóli mentességeket illetően különbséget kell tenni két csoport között: a levonási jogot biztosító<sup>16</sup> és a levonási jogot nem biztosító<sup>17</sup> mentességek között:

25. Amennyiben az ügylet az előzetesen felszámított adó levonásának *jogával* adómentes, a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljes mértékben mentes minden HÉA-tehertől (ebben a szakaszban). Amennyiben az ügylet az előzetesen felszámított adó levonásának *joga nélkül* adómentes, minden előzetesen felszámított adó, illetve költségtényező szerepel az árban.

26. Ennek szemléltetéseként képzeljünk el egy olyan példát, amelyben egy szolgáltatást 100-ért nyújtanak (adó nélkül), a szolgáltatásnyújtás költségeinek egy része pedig olyan előzetesen felszámított elemekből (árúkból vagy szolgáltatásokból) áll, amelyeket nettó 50 adóköteles áron szereztek be, az alkalmazandó HÉA-kulcs pedig 20%.

27. Alapesetben, ha a szolgáltatásnyújtás adóköteles ügylet, a szolgáltató 60-at fizet a felhasznált termékekért és szolgáltatásokért, ebből 10 a HÉA, és 120-at számít fel a szolgáltatásért, ebből pedig 20 a HÉA. A 20-ból levonja az általa kifizetett 10-et, a maradékot pedig befizeti az adóhatóságnak. Megrendelője, amennyiben végső fogyasztó, viseli a teljes 20 értékű HÉA-terhet. Ha azonban a fogyasztó egy másik adóalany, aki számára a szolgáltatás egy további adóköteles szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés költségtényezője, a 20 értékű adóteher ugyancsak visszaigényelhető abból az áthárított adóból, amelyet saját vásárlóinak felszámít, vagyis a nála jelentkező költség csak a 100 értékű nettó ár.

28. Amennyiben a szolgáltatásnyújtás adómentes ügylet a levonás *jogával*<sup>18</sup>, az nem jár HÉA-fizetéssel, azonban a szolgáltatás nyújtója továbbra is „levonhatja” (vagyis ilyen esetben visszaigényelheti az adóhatóságtól) a 10 értékű előzetesen felszámított adót. A vásárló költsége, függetlenül attól, hogy végső fogyasztó vagy olyan adóalany, amely további szolgáltatásnyújtást vagy termékértékesítést végez, csak 100 lesz.

29. Amennyiben a szolgáltatásnyújtás adómentes ügylet a levonás *joga nélkül*, a szolgáltató vagy maga viseli az előzetesen felszámított HÉA 10 értékű terhét (ezzel az összeggel csökkentve nyereségét, ha van<sup>19</sup>), vagy ami valószínűbb, a piaci viszonyok által lehetővé tett mértékben áthárítja fogyasztóira, 110-et számítva fel, amely nem tartalmaz levonható HÉA-t. Utóbbi esetben a vásárló költsége, amennyiben végső fogyasztó, nagyobb lesz annál, mint amekkora abban az esetben lett volna, ha az ügylet a levonás jogával lett volna adómentes, ugyanakkor kisebb, mint amekkora mentesség hiányában lett volna. Amennyiben azonban a fogyasztó olyan adóalany, amely további szolgáltatásnyújtást vagy termékértékesítést végez, a költsége nagyobb lesz, mint a másik két eset bármelyikében, mivel nincs visszaigényelhető vagy levonható HÉA. A 10 értékű előzetesen felszámított adó beépül a fizetendő árba. Ilyen esetben a költség növekedése általában tükröződik a további szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés árában.

16 Ez lényegében a másik tagállamban vagy Közösségen kívüli országban lakó megrendelő részére nyújtott szolgáltatásokra, illetve értékesített termékekre vonatkozik, és a hatodik irányelv 14-16. cikke szabályozza, lásd még a 200/112 irányelv 140-166. cikkét. (A főszabály alóli kivételként bizonyos tagállamok engedélyt kaptak arra, hogy bizonyos „nullakulcsos” szolgáltatásnyújtásokat, illetve termékértékesítéseket tartsanak fenn, ezek hatása azonos a levonási joggal járó mentességekével.)

17 Nevezetesen „adómentességek belföldön” a hatodik irányelv 13. cikke szerint, lásd még a 2006/112 irányelv 132-137. cikkét.

18 Vagy nullakulcsos szolgáltatásnyújtás, illetve termékértékesítés, lásd a 16. lábjegyzetet.

19 Az ilyen mentességek gyakran non-profit jogalanyok szolgáltatásnyújtásaira, illetve termékértékesítéseire vonatkoznak, ahol a felhasznált adóköteles termékek vagy szolgáltatások költségének és az adómentes termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások ára közötti különbség nagyrészt vagy teljesen olyan személyzeti költségként vagy egyéb kiadásként számolható el, amely kívül esik a HÉA hatályán.

30. A hatodik irányelv 13. cikkének A. részében szereplő mentességek mindegyike levonási jog *nélküli* mentesség<sup>20</sup>. Ezek közül több valószínűleg a végső fogyasztót érintő termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás, akik számára ez tehát alacsonyabb költséget eredményez. Az iskolai vagy felsőfokú oktatást például rendszerint tanulók számára nyújtják, akik nem minősülnek adóalanynak, és akik számára az oktatás nem képezi további adóköteles termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás költségtényezőjét<sup>21</sup>. Ez részben magyarázatot adhat arra, hogy miért tekintjük úgy ösztönösen, hogy egy termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás HÉA-mentessége „jó dolog”.

31. Ez azonban nem minden esetben van így. A továbbképzést, illetve az alkalmazottak szakmai átképzését például fizetheti a munkaadó, aki számára a díj termékértékesítésének, illetve szolgáltatásnyújtásának költségtényezője. Ilyen esetekben azt feltételezve – ahogy általában lenni szokott –, hogy a munkaadó termékértékesítése, illetve szolgáltatásnyújtása adóköteles, a mentesség nagyobb költséget eredményez annál, mintha a képzés nyújtása HÉA-köteles lenne<sup>22</sup>, és e többlet hatással van e termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások árára is.

32. Következésképpen látható, hogy a 13. cikk A. része szerinti mentességek nem mindig előnyösek a HÉA-teher könnyítésének szempontjából. E szempont talán magyarázatul szolgálhat a Bíróság következetesen alkalmazott árnyalt megközelítésére e mentességek tekintetében. A Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítéletben<sup>23</sup> például a Bíróság a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja kapcsán egyrészt megállapította, hogy az adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalanynál ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni<sup>24</sup>, illetve másrészt, hogy az oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatások fogalma nem igényel különlegesen szigorú értelmezést, mivel a mentesség célját, vagyis az oktatásban való részesülés biztosítását nem gátolják azon megnövekedett költségek, amelyek abban az esetben állnának fenn, ha az ilyen szolgáltatások nyújtása HÉA-köteles lenne<sup>25</sup>.

33. Számomra mindenesetre úgy tűnik, hogy a mentességek értelmezésénél óvatosan kell eljárni. Azon elv ellenére, hogy az általános szabály alóli kivételeket főszabály szerint szigorúan kell értelmezni, a jelen esetben sem a következetes megszorító, sem a következetes kiterjesztő értelmezés nem tűnik szükségképpen megfelelőnek. A közpénzekre, illetve a magánkiadásokra gyakorolt hatás rendszerint nem jelezhető előre. A mentesség alkalmazásának megállapítása során az a kérdés sem használható szigorú kritériumként, hogy a szolgáltatás hozzáférési költségét növeli-e az adóztatás. Úgy tűnik, elkerülhetetlen, hogy gyakorlatilag a mentességben részesülő valamennyi szolgáltatás hozzáférési költsége tartalmazzon legalább valamennyi nem levonható előzetesen felszámított HÉA-t. Ugyanakkor a szociális jellegű, gyakran államháztartási szervek vagy jótékonyági szervezetek által nyújtott szolgáltatások egyes igénybevevői adóterheinek könnyítésére irányuló nyilvánvaló szándék<sup>26</sup> hasznos iránymutatást adhat a mentességek értelmezésénél, még ha azok meghatározásában nincs is döntő szerepe.

20 Mivel belföldi adómentességek, lásd a fenti 17. lábjegyzetet. A két adómentesség-típus közötti viszony kapcsán lásd újabban a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11479. o.), 23. és azt követő pontjait, valamint Ruis-Jarabo Colomer főtanácsnok ezen ügyben előterjesztett indítványának 24. és azt követő pontjait.

21 Amennyiben díjakat számít fel, az oktatási intézmény gyakran a szülővel szerződik arra, hogy oktatást nyújtson gyermekeik számára, ennek hatása azonban ugyanaz.

22 Lásd a fenti 29. pontot.

23 A C-287/00. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-5811. o.).

24 Lásd a 43. pontot és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; lásd legújabban a C-401/05. sz., VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-12121. o.) 23. pontját.

25 Lásd a 47. pontot és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

26 A 13. cikk A. részében foglalt mentességek listája nem rendszerezett, ugyanakkor a Bizottság hatodik irányelvre irányuló javaslatához fűzött magyarázat szerint a lista azon mentességek felsorolását célozta, „amelyek már léteznek a tagállamok többségében” (Az Európai Közösségek Hírlevele 11/73. melléklet, 7. o., 15. pont). Az eredetileg a 14. cikkben szereplő listát (uo. 41. pont, HL 1973. C 80., 1. o.) ugyanakkor a Tanács előtti eljárásban nagymértékben módosították.

34. Azt is figyelembe lehet venni, hogy 2000-ben a Bizottság megállapította, hogy: „Azon tevékenységek privatizációjának fokozása, amelyeket hagyományosan kizárólag a közszféra végzett, nagyobb fokú versenytorzulásokat eredményezett az adómentességet élvező, nem adóköteles és adóköteles szolgáltatások között. Az ilyen szolgáltatásokra vonatkozó HÉA-rendszert modernizálni kell, figyelembe véve valamennyi érintett érdeket, különösen e szolgáltatások igénybevevőinek érdekeit. [...] A szociális, oktatási, kulturális és egyéb tevékenységeket érintő, levonási jog nélküli mentességeket szintén felül kell vizsgálni annak megállapítása érdekében, hogy megfelelnek-e a jelenlegi igényeknek”.<sup>27</sup> [nem hivatalos fordítás]

35. A közlemény mindeddig nem hozott eredményt<sup>28</sup>. A jelen ügyekben felmerült kérdések megválaszolása tehát kissé homályos jogszabályi környezetben történik, amelyet a közösségi szintű adóharmonizáció iránti törekvés és az egyes tagállamok részéről az önálló adóigazgatás iránti vágy között meghúzódo feszültség jellemez<sup>29</sup>.

36. A Bíróság azt is megállapította – többek között a Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítéletben –, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt mentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése<sup>30</sup>, továbbá, hogy a 13. cikk A. részének nem célja, hogy valamennyi közhasznú tevékenységet mentesítsen, hanem csak azokat, amelyeket felsorol, illetve részletesen leír<sup>31</sup>.

37. Figyelemmel tehát a fenti megfontolásokra, próbálok a lehető legegyszerűbb értelmezésre jutni a szóban forgó mentességek tényleges szövegével kapcsolatban. Úgy vélem, e megközelítés szolgálja leginkább a közösségi harmonizáció és a jogbiztonság érdekeit.

### *A két ügy hasonlóságai és eltérései*

38. Nyilvánvalóan vannak objektív különbségek a Horizon College és W. Haderer helyzete között. E különbségek ráadásul nyilvánvalóvá teszik, hogy a Horizon College helyzetét a 13. cikk A. része (1) bekezdése i) pontjának fényében, míg W. Haderer helyzetét a 13. cikk A. része (1) bekezdése j) pontjának fényében kell értékelni. A Horizon College által más oktatási intézményeknek nyújtott szolgáltatás nem tartozik a 13. cikk A. része (1) bekezdésének j) pontja szerinti, „magántanárok oktatási tevékenysége” alá. W. Haderer emellett nem az „érintett tagállam által elismert” intézmény, amelynek oktatási célja van a 13. cikk A. része (1) bekezdése i) pontjának értelmében (ugyanakkor nem állítható, hogy magánszemélyeket semmilyen esetben nem lehet ekként elismerni)<sup>32</sup>.

39. Ugyanakkor a különbségek mellett vannak hasonlóságok is.

<sup>27</sup> A Bizottság közleménye a Tanács és az Európai Parlament számára: a belső piac keretében a HÉA-rendszer működésének javítására irányuló stratégiáról, COM(2000) 348 végleges, Melléklet, 2.1. pont.

<sup>28</sup> Még ha hozott is volna, a közlemény későbbi, mint a jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett két kérdéssel kapcsolatos időszak.

<sup>29</sup> Ahogy a Gazdasági és Szociális Bizottság megállapította: „A tagállamok hibája, hogy egy olyan koncepció, amelyet elvben harminchárom évvel ezelőtt elfogadtak, ugyanolyan távol van a megvalósulástól, mint akkor. Az európai HÉA-szabályozás története bukások sorából áll, nem a Bizottság miatt, amely dicséretes következetességgel járt el, és kitartó erőfeszítéseket tett a helyzet előremozdítása érdekében, hanem a tagállamok miatt, amelyek folyamatosan akadályozták ezeket a törekvéseket.” (A Gazdasági és Szociális Bizottság véleménye a belső piac keretében a HÉA-rendszer működésének javítására irányuló stratégiáról szóló bizottsági közleményről [HL 2001. C 193., 45. o.]).

<sup>30</sup> Lásd a 44. pontot és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd legújabban a C-13/06. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11563. o.) 9. pontját.

<sup>31</sup> Lásd a 45. pontot és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd legújabban a 20. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental-ügyben hozott ítélet 43. pontját.

<sup>32</sup> Vö. a C-453/93. sz. Bulthuis-Griffioen-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélettel (EBHT 1995., I-2341. o.) és a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélettel (EBHT 1999., I-4947. o.), különösen a 14-19. ponttal.



40. A szóban forgó jogszabályi rendelkezések szempontjából a két pont, amennyiben lehetséges, egységes megközelítést igényel. Nemcsak ugyanazon széleskörű, közhasznúságon alapuló mentességcsoportba tartoznak, hanem emellett ugyanarra a szűkebb oktatási kategóriára is vonatkoznak. Az i) és j) pont célja feltehetően e területen mindenfajta adómentesség szabályozása<sup>33</sup>.

41. Konkrétabban vizsgálva az adómentesség lehetséges akadályai mindkét esetben egy közvetítő oktatási intézmény létezése. Amennyiben a Horizon College ugyanazon tanárai ugyanazokat a diákokat tanították volna a Horizon College saját tevékenysége körében, a mentesség nyilvánvaló lenne. Az, hogy ezt egy másik iskolába áthelyezve tették, kiiktatja ezt az evidenciát. Ugyanez a helyzet áll fenn W. Haderernél is. Amennyiben magántanárként közvetlenül oktatta volna a diákokat egy magánhelyiségben (akár a diákok, akár a saját helyiségében), nem lenne probléma. Az okozza a problémát, hogy az oktatás egy felnőttoktatási intézményben folyt.

42. Ezt figyelembe véve úgy vélem, hogy a következetes értelmezés kialakítása érdekében mindkét esetben először meg kell vizsgálni a nyújtott szolgáltatás jellegét, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének a személyét. Ezt követően térek ki a két eset fennmaradó sajátosságaira.

### *A szolgáltatás jellege és a szolgáltatás igénybevevője*

43. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban foglalt tényállások alapján az egyik lehetséges elemzési eredmény az lehet, hogy mind a Horizon College, mind W. Haderer csak a megfelelő közvetítő oktatási intézmények számára nyújtott szolgáltatást, ezen intézmények diákjai számára pedig nem. A diákok csak a közvetítő oktatási intézményekkel álltak szerződéses vagy ehhez hasonló viszonyban. A Horizon College munkaerő-kölcsönzési szerződésai szerint a közvetítő oktatási intézmény ellenőrizte a kihelyezett tanárok oktatási tevékenységét, illetve ez volt felelős azért. W. Haderer esetében nem volt meghatározva, hogy milyen terjedelemben gyakorol ellenőrzést az oktatási intézmény oktatási tevékenysége felett, ugyanakkor az ismertetett, díjfizetésre vonatkozó megállapodásokból nyilvánvaló, hogy a diákok a szolgáltató központnak fizettek, pontosan ugyanúgy, mintha az alkalmazta volna W. Haderert, így a diákok a szolgáltatások minősége tekintetében csak az oktatási központtal szemben érvényesíthették volna igényeiket.

44. Ezen elemzés alapján a diákoknak a közvetítő intézmények nyújtottak oktatási szolgáltatást, még ha konkrétan a Horizon College alkalmazottai, illetve W. Haderer is végezték a tanítást. Ezzel szemben maga a szolgáltatás, amelyet a Horizon College és W. Haderer nyújtottak a közvetítő intézmények számára, nem oktatás volt, hiszen a diákok részesültek oktatásban, nem az említett intézmények. E szolgáltatás inkább személyek (a tanárok, illetve W. Haderer esetében saját maga) rendelkezésre bocsátásában állt, annak érdekében, hogy a közvetítő intézmények oktatást tudjanak nyújtani diákjaik számára.

45. Ennek megfelelően az ilyen szolgáltatás nem mentesíthető a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i), illetve j) pontja szerinti „oktatásként”.

46. A Bizottság eltérő elemzést javasol, amelyben különbséget tesz a két eset között.

47. Véleménye szerint a Horizon College által nyújtott szolgáltatás a tanárok rendelkezésre bocsátása volt a közvetítő intézmény számára, vagyis olyan szolgáltatás, amelyre nem terjed ki a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja, vagy más adómentesség hatálya<sup>34</sup>. W. Haderer tevékenységét ugyanakkor a j) pont szerinti oktatási tevékenységnek lehet tekinteni, mivel személyesen oktatott. A szolgáltatás

<sup>33</sup> Vö. a C-141/00. sz., Ambulanter Pflegedienst Kügler ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 36. pontjával, tekintettel az orvosi ellátás különböző típusaira, amelyeket a b) és c) pont mentesít.

<sup>34</sup> Bár a Bizottság kifejezetten nem említi a fenti 6. pontban hivatkozott k) pontot, amely az egyetlen munkaerő-kölcsönzésre vonatkozó mentesség, nyilvánvaló, hogy a szóban forgó munkaerő-kölcsönzés nem felel meg annak a feltételnek, hogy azt vallási és világnézeti elkötelezettségű intézmények tagjai, illetve a lelkeség-szolgálatra tekintettel nyújtják.

igénybevevőjének személyét a mentesség szövege nem határozza meg úgy, ahogy bizonyos más mentességeknél. Ennek megfelelően ez nem releváns. Az i), illetve j) pont célja, hogy lefedje az oktatási tevékenységet érintő mentességek teljes skáláját, az i) pont esetében a jogi személyeket, a j) pont esetében a természetes személyeket.

48. A Horizon College esetében a Bizottság elemzésével lényegében véve egyetért a görög és a holland kormány is. Maga a Horizon College ugyanakkor a közszolgáltatások, illetve jótékonyági szolgáltatások költségnövekedése elkerülésének célját hangsúlyozza<sup>35</sup>. Érvelése szerint a költséget végső fokon az adóalanyok viselik, valamint az oktatást közvetlenül a tanárok nyújtják a diákok számára, és nem az őket foglalkoztató intézmény. Szerinte a közvetítő intézmény a Horizon College tanárai nélkül nem lenne képes arra, hogy diákjaival szemben jogszabályi kötelezettségét teljesítse. Mivel a tanárok attól függetlenül nyújtanak oktatást a diákok számára, hogy azon intézmény alkalmazottai, ahol ténylegesen tanítanak, vagy olyan másik intézményé, amely rendelkezésre bocsátja őket, a Horizon College szerint a tanárok rendelkezésre bocsátása mint szolgáltatás a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti oktatás fogalma alá tartozik.

49. A magam részéről e tekintetben azonban a görög és a holland kormánnyal, illetve a Bizottsággal értek egyet. Amennyiben valamely oktatási intézmény tanárait egy másik ilyen intézmény rendelkezésére bocsátja, ahol azok az utóbbi diákjait oktatják, utóbbi utasításai szerint és felelőssége mellett, az előbbi intézmény által nyújtott szolgáltatás nem „oktatás”, hanem a tanárok rendelkezésre bocsátása. Emellett, ahogy arra a Bizottság is rámutatott a tárgyaláson, az „oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés”, amelyben a diákok részesülnek az oktatási intézményben, nem szorítkozik arra, amit a tanárok tudásuk és képességeik alapján nyújtanak. Az kiterjed a tanárok munkahelyét képező adott oktatási intézmény eszközeinek, tananyagainak, műszaki erőforrásainak, oktatáspolitikájának és szervezeti infrastruktúrájának teljes keretrendszerére.

50. Kétségekívül ellentmondásosnak tűnhet az, hogy amennyiben a szolgáltató pusztán visszanyeri valami olyannak a pontos költségét, ami nem tartozik a HÉA hatálya alá (vagyis az alkalmazottaknak teljesített kifizetést), anélkül hogy bármilyen értéket hozzáadna, az ügylet a „hozzáadottérték-adó” hatálya alá tartozik. Ugyanakkor a HÉA alóli mentességek, ahogy azt láttuk, nem jelentenek mentességet az ellentmondásos helyzetek alól. Emellett sok, illetve a legtöbb adóköteles szolgáltatás nyújtóját terhelik bérköltségek, amelyeket nem vonhat le, illetve nem hagyhat figyelmen kívül az áthárított HÉA kiszámításánál, így hát nem lenne méltányos, ha kizárólag a munkaerőt kölcsönzők tehetnék ezt meg. Továbbá sok, illetve a legtöbb munkaerő-kölcsönzés nyereségre irányul, illetve versenyzik más hasonló szolgáltatásokkal, így nem tűnne méltányosnak az sem, ha csak azokat mentesítenék, akik nem törekednek nyereségre.

51. Ami viszont W. Haderer esetét illeti, nehezebben tudnék egyetérteni a Bizottság elemzésével, még ha azt rokonszenvesnek is találom.

52. Először is úgy vélem, hogy a szóban forgó eset a 13. cikk A. része (1) bekezdésének j) pontjában foglalt szöveg szokásos értelmezése mellett nem tartozik annak hatálya alá, kivéve esetleg a német változatot, amely az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alapjául szolgálhatott.

53. Németül a „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” kifejezés esetleg értelmezhető úgy, hogy az minden oktatási tevékenységre kiterjed, amelyet egy oktatási intézményben alkalmazásban nem álló tanár nyújt.

<sup>35</sup> A C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) és a fenti 32. pontban hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet mellett a Horizon College idézi a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Ambulanter Pflegedienst Kügler ügyben hozott ítélet 29. pontját és a C-174/00. sz., Kennemer Golf Club ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-3293. o.) 19. pontját.

54. Valamennyi más nyelven azonban, amelyen a hatodik irányelvet eredetileg elfogadták, a leírt szolgáltatás nyilvánvalóan magánoktatási tevékenység<sup>36</sup>, így véleményem szerint ezt kell figyelembe venni az egyik nyelvben megjelenő, részben eltérő szövegezés helyett.

55. A legjellemzőbb eset, amely felmerül, kétségkívül az, amikor egy tanár saját lakásában, vagy a diák lakásában különórákat ad. Ugyanakkor elfogadom, hogy magánszemélyek csoportjának tartott oktatás szintén a fogalom hatálya alá tartozhat, illetve, hogy a szerződéses viszonyok nem feltétlenül a tanár és az egyes tanuló között kell fennállnia (ahogy a Bizottság rámutatott, a szerződést a diák szüleivel is meg lehet kötni), valamint nincs jelentősége annak, hogy az oktatásra hol kerül sor.

56. Nem gondolom azonban, hogy valamely oktatási intézmény keretében egy osztály számára, az oktatási intézmény által saját helyiségeiben, illetve saját felelőssége alatt szervezett oktatásra kiterjedhet a szövegezés hatálya, különösen, ha a pénzügyi, illetve szerződéses megállapodásokat az oktatási intézmény egymástól függetlenül egyrészt a diákokkal, másrészt a tanárral köti meg. Ahogy az olasz kormány hangsúlyozta, a magántanítás fogalma a szokásos értelmezés mellett egyszerűen nem terjedhet ki az ilyen megállapodásokra<sup>37</sup>.

57. Véleményem szerint sem a rendelkezések szövege, sem a jogalkotási dokumentumok nem támasztják alá a Bizottság azon állítását, amely szerint a 13. cikk A. része (1) bekezdésének j) pontját úgy kell értelmezni, mint amely célja szerint kiterjed az i) pont hatálya alá a nem tartozó magántanárok által a diákoknak nyújtott minden oktatásra, függetlenül attól, hogy magánszemélyek közötti jogviszonyban, vagy oktatási intézményben nyújtják.

58. A hatodik irányelv eredeti tervezetében<sup>38</sup> az oktatási szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség a következőképpen került megszövegezésre:

„ehhez kapcsolódó szolgáltatások nyújtása, illetve termékek értékesítése a következők által, amelyek oktatási célt szolgálnak vagy közvetlenül kapcsolódnak az oktatáshoz, illetve a továbbképzéshez vagy szakmai átképzéshez:

- a közjogi szervezetek; vagy
- államilag elismert vagy támogatott magán oktatási intézmények, amelyek az illetékes hatóságok felügyelete alatt állnak és engedéllyel rendelkeznek arra, hogy a diákokat felkészítsék iskolai vagy egyetemi képzettség, illetve szakmai képzettség megszerzésére.”

59. E szövegezés, bár eltér a 13. cikk A. része (1) bekezdése i) pontjának véglegesen elfogadott szövegétől, láthatóan lényegében véve ugyanarra a területre vonatkozik, és nyilvánvalóan megegyezik az utóbbival abban a szándékban, hogy mentességben részesítse a közoktatást, illetve a közszféra által támogatott oktatást, ugyanakkor megadóztassa a magánszféra egyéb oktatási szolgáltatásait.

60. Az eredeti javaslatban a jelenlegi j) pontnak nem volt előzménye. Ezt viszonylag késői szakaszban illesztették be az irányelvbe bármilyen (rögzített) előzetes megjegyzés nélkül, vagyis „nincs jelentős kimutatható jogalkotási története”<sup>39</sup>.

36 „[P]rivattimer givet af undervisere” dánul; „privelessen die particulier door docenten worden gegeven” hollandul; „tuition given privately by teachers” angolul; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants” franciául; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale” olaszul.

37 Lásd még a francia Conseil d'État (Államtanács) 2000. január 26-án hozott ítéletét a 169 626. sz. ügyben (Revue de droit fiscal n 47 (2000), 1553. o.), és különösen Goulard commissaire du gouvernement [kormánybiztos] indítványát.

38 Hivatkozás a 26. lábjegyzetben, a javaslat 14. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja.

39 B. Terra és J. Kajus A Guide to the Sixth VAT Directive (IBFD, 1991), A. kötet , 604. és 605. o.

61. Annak érdekében, hogy a magántanárok szolgáltatásai a Bizottság érvelése szerinti módon adómentességben részesüljenek, viszonylag egyszerű lett volna ilyen utalást beiktatni az i) pontba. Önmagában nem döntő, hogy erre nem került sor, azonban az i) és j) pont rendelkezései közötti különbség arra utal, hogy az utóbbi (amely kizárólag a magántanárok iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységére vonatkozik, és nem terjed ki a továbbképzésre, vagy szakmai átképzésre, illetve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtására) célja az volt, hogy korlátozott kivételt képezzen az i) pontba nem tartozó oktatási szolgáltatások adóztatásának elve alól. Ennek megfelelően úgy vélem, hogy a világos, biztos és harmonizált értelmezés érdekében inkább szó szerinti szövege alapján, mintsem az i) pont kiegészítéseként kell értelmezni.

62. Tisztában vagyok azzal, hogy a következtetés, amelyre ennek folytán jutok, nem tűnik majd teljes mértékben kielégítőnek. Az, hogy a tanár által nyújtott szolgáltatások HÉA-mentesek, amennyiben közvetlenül nyújtja azokat a diákok számára, illetve egy iskola alkalmazásában áll, ha azonban óraadóként szerződik az iskolával a diákok tanítására, akkor HÉA-kötelesek, visszásnak tűnik, különösen azon cél fényében, hogy nem szabad megakadályozni az oktatáshoz való hozzáférést azzal, hogy annak költségeit HÉA-val növelik. Úgy is lehet érvelni, hogy a W. Hadereréhez hasonló helyzet nem eshet azon két szék közé, amelyeket láthatóan együttes támasztékul szántak. Emellett igazságtalannak tűnhet, ha W. Haderernek kellene most viselnie a felelősséget azon adóteherért, amelyet, ha egyáltalán, akkor annak a felsőoktatási központnak kellett volna viselnie, amelynek dolgozott.

63. Ezen érvekkel szemben ugyanakkor számos ellenérvet lehet felhozni.

64. Már rámutattam, hogy a 13. cikk A. részének (1) bekezdésében szereplő mentességek jegyzéke sajnálatos módon nem rendszerezett, így nem feltétlenül lehet az egyik mentességből a másik céljaira vonatkozó következtetéseket levonni. Ugyanakkor, amennyiben a tanárok kölcsönzését egy oktatási intézmény számára nem kívánták mentesíteni mint „oktatást, továbbképzést vagy szakmai átképzést”, nincs alapunk azt feltételezni, hogy a magánoktatási szolgáltatás nyújtása egy ilyen intézmény számára a jogalkotó szándéka szerint „oktatásnak” minősülne, és így adómentességet élvezne. Ha volt ilyen szándék, akkor véleményem szerint szükséges lett volna a szövegezésben ezt kiemelni.

65. Emellett gyakorlati szempontból valószínű, hogy a W. Haderer helyzetében lévő személy számára az ilyen szerződés megkötése a szóban forgó oktatási intézménnyel való munkaszerződés megkötésének alternatívája (bármilyen oka is legyen ennek), nem pedig az egyes diákokkal kötött magánjogi szerződéseké. Valójában az utóbbi esetben az oktatási intézmény nyújtott volna szolgáltatást a tanár számára, és nem fordítva. Ugyanakkor azt hiszem, hogy ugyanakkora nettó díjazás, illetve juttatás fejében a munkaszerződés nagyobb költségekkel járt volna az oktatási intézmény számára (a társadalombiztosítási járulékok és egyéb fizetési kötelezettségek, illetve a különböző egyéb, a munkáltatókat munkavállalóik kapcsán terhelő vagy általuk vállalt kötelezettségek terhe miatt), mint a HÉA fizetésére nem köteles független szolgáltatóval való szerződéskötés.

66. Ebben az esetben a szolgáltatásnyújtás HÉA-kötelezettsége nem feltétlenül növeli jobban az oktatás költségét, mintha hagyományos munkaszerződést alkalmaznának. Bár figyelembe kell venni azt a célt, hogy ne növekedjenek az oktatáshoz való hozzáférés költségei<sup>40</sup>, e szempont mégis megfontolásra érdemes az amelltt szóló érveléssel szemben, hogy ne váljon lehetővé a kötelező társadalombiztosítás költségeinek kijátszása vagy elkerülése. A végső elemzésben az, hogy a független vállalkozók (alvállalkozók) igénybevétele kívánatos-e a munkaszerződések helyett, nem olyan kérdés, amelyet a HÉA-mentesség alkalmazása vagy mellőzése kapcsán kell eldönteni, amely mentesség általános célja az, hogy enyhítse a fogyasztók terhét bizonyos közhasznúnak tekintett szolgáltatások esetén.

<sup>40</sup> Emlékeztetnék ugyanakkor arra, hogy amennyiben az olyan intézmény által nyújtott oktatás, amelyben egy W. Hadererhez hasonló tanár nyújt szolgáltatást, adómentességben részesül is, költségei már tartalmazzak vissza nem igényelhető HÉA-t különböző felhasznált termékek és szolgáltatások vonatkozásában (beleértve az olyan oktatási felszereléseket és anyagokat, mint például a fazekassághoz szükséges agyag), ugyanakkor a 13. cikk A. része céljának megfelelően az intézmény esetleges nyereségét, nem terheli HÉA.



67. Emellett, bár mindenképpen sajnálatos volna, ha W. Haderer viselne egy olyan adóterhet, amelyet nem neki kellene, a Bíróság feladata nem a nemzeti eljárás eredményének meghatározása, hanem az általánosan alkalmazandó közösségi jog értelmezése. Lehetséges ugyanakkor, hogy W. Haderer – visszamenőleges hatállyal, még ebben a szakaszban is – át tudja majd hárítani az általa viselendő adóterhet arra az oktatási intézményre, amelyben dolgozott.

68. A fenti szempontok fényében úgy vélem, hogy a tanárok olyan kölcsönzése, ahogyan azt a Horizon College végezte, nem tekintendő „oktatásnak” a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja értelmében, illetve a W. Haderer által nyújtott oktatás nem tekintendő „magántanár oktatási tevékenységének” a 13. cikk A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében.

69. A következőkben a két ügyszökhöz külön-külön kapcsolódó, fennmaradó kérdéseket vizsgálom meg.

### ***A C-434/05. sz., Horizon College ügy: szorosan kapcsolódó szolgáltatások***

70. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja nem csak az oktatást és a továbbképzést mentesíti, hanem az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését is. A Bíróság úgy határozta meg a járulékosan kapcsolódó szolgáltatást, mint amely „nem önálló célként jelenik meg, hanem arra irányul, hogy a szolgáltató főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni”<sup>41</sup>.

71. A Horizon College és a Bizottság előadta, hogy a tanárok rendelkezésre bocsátása az egyik oktatási intézmény részéről a másik oktatási intézmény számára főszabály szerint az oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatás. Amennyiben a diákok oktatásban vagy továbbképzésben részesülnek egy oktatási intézményben, és ezen oktatási intézményt a képzett tanárok és oktatók időszakos hiánya érinti, az oktatást, illetve a képzést nagyban elősegíti a képzett személyzet kölcsönzése más ilyen intézménytől.

72. Ez a vélemény józan ésszel annyira helytállónak tűnik, hogy igen hatásos indokra lenne szükség a megcáfolásához. A görög és a holland kormány ugyan előterjesztett érvelést azon állításuk alátámasztására, hogy a Horizon College munkaerő-kölcsönzését ezen az alapon nem lehet mentességben részesíteni, ezeket az érveket azonban nem tartom elég hatásosnak.

73. Mindkét kormány előadja, hogy a mentesség kizárt, mivel a szóban forgó szolgáltatást (a Horizon College tanárainak kölcsönzését) nem az oktatás vagy továbbképzés igénybevevői (a diákok) részére teljesítették, hanem e főszolgáltatás szolgáltatója (a másik oktatási intézmény) részére. A holland kormány ehhez hozzátette, hogy a személyzet kölcsönzése nem kapcsolódik a Horizon College részéről saját diákjai számára nyújtott oktatáshoz, illetve képzéshez. Ennek megfelelően nem „kapcsolódik szorosan” sem a mentességet élvező, a másik intézmény diákjai részére teljesített főszolgáltatáshoz, sem a Horizon College mentességet élvező főtevékenységéhez.

74. A holland kormány kiemelten utal több ítéletre<sup>42</sup> azon állításának alátámasztása érdekében, hogy ahhoz, hogy „szorosan kapcsolódónak” minősüljön, a szolgáltatásnak ugyanazon szolgáltató és igénybevevő között kell megvalósulnia, mint a mentességet élvező főszolgáltatásnak. Ugyanakkor úgy tűnik, hogy ezekben az ítéletekben a Bíróság nem erre a kritériumra alapozta érvelését. A Card Protection Plan ügyben hozott ítéletben például a Bíróság nem is vizsgálta a „kapcsolódó szolgáltatás”

41 Lásd C-394/04. és C-395/04. sz., Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-10373. o.) 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

42 Lásd a C-349/96. sz., Card Protection Plan ügyben 1999. február 25-én hozott ítéletet (EBHT 1999., I-973. o.), a fenti 35. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletet, a fenti 23. lábjegyzetben hivatkozott C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítéletet, a C-472/03. sz., Arthur Andersen ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletet (EBHT 2005., I-1719. o.) és a fenti 41. lábjegyzetben hivatkozott Ygeia-ügyben hozott ítéletet.



meglétét<sup>43</sup>, a Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítéletben pedig, annak ellenére, hogy a két szolgáltatást (egyetemi oktatás diákok számára és egyetemek által ellenszolgáltatás fejében végzett kutatási tevékenység) nyilvánvalóan eltérő igénybevevőknek nyújtották, a Bíróság érvelését arra alapozta, hogy a kutatási tevékenység nem volt szükséges az oktatási szolgáltatás nyújtásához<sup>44</sup>.

75. Emellett a Stichting Kinderopvang Enschede ügyben hozott ítéletben<sup>45</sup> a Bíróság egyértelműen elfogadta azt, hogy főszabály szerint, ha egy szervezet, amely a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) vagy h) pontja alapján mentesített gyermek-felügyeleti szolgáltatást nyújt, emellett választási lehetőségként közvetítő szolgáltatást is végez a gyermekfelügyeletet kínáló és azt kereső személyek között, e külön közvetítő szolgáltatás minősülhet a gyermekfelügyelethez „szorosan kapcsolódó” szolgáltatásnak akkor is, ha a szervezet ebben az esetben maga nem nyújtott gyermek-felügyeleti szolgáltatást az adott igénybevevőknek.

76. A Bíróság ítéletéből ugyanakkor az is nyilvánvaló, hogy e mentesség megszerzéséhez számos feltételnek kell megfelelni.

77. Ebben az összefüggésben kell megemlíteni a görög kormány állítását, amely szerint a Horizon College általi munkaerő-kölcsönzést adókötelesnek kell nyilvánítani, mivel a Bíróságnak nem áll rendelkezésére kellő információ ahhoz, hogy megbizonyosodjon arról, hogy ez valóban adómentesnek minősül-e.

78. A Bíróságnak azonban arra a kérdésre kell választ adnia, hogy a „tanár oktatási intézmény részére történő visszatérő rendelkezésre bocsátását, ahol a tanár, akiért a felelősséget ezen intézmény viseli, ideiglenesen oktatási feladatokat lát el”, *főszabály szerint* az oktatáshoz vagy képzéshez szorosan kapcsolódó szolgáltatásnak kell-e tekinteni a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja értelmében. Az így meghatározott szolgáltatást véleményem szerint ilyennek kell tekinteni. A végső elemzésnél *ténylegesen* akkor lesz ilyennek tekintendő, ha megfelel számos feltételnek, amiről a nemzeti bíróságnak kell döntenie. Az a tény, hogy a Bíróságnak nem áll rendelkezésére valamennyi szükséges információ ahhoz, hogy állást foglaljon, nem teszi ugyan lehetővé, hogy úgy döntsön, hogy a szolgáltatás nem mentesülhet, de nem akadályozza meg, hogy iránymutatást adjon a teljesítendő feltételekről.

79. E feltételek magának a hatodik irányelvnek a rendelkezéseiből erednek, ahogy arra a Stichting Kinderopvang Enschede ügyben hozott ítélet is rámutatott.

80. Először is, mivel a főszolgáltatás, amelyhez a szóban forgó szolgáltatás szorosan kapcsolódik, az az oktatás, amelyet nem a Horizon College nyújtott, hanem a közvetítő intézmény, önmagában ennek az oktatásnak kell megfelelnie a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontjában foglalt mentességi feltételeknek<sup>46</sup>. Vagyis a következőképpen kell minősülnie: „a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés, vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények, vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert [összehasonlítható] céllal létrehozott intézmények nyújtanak”.

43 Lásd különösen az ítélet 22–24. pontját.

44 Lásd különösen az ítélet 48. pontját.

45 A C-415/04. sz., Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1385. o.)

46 Lásd a Stichting Kinderopvang Enschede ügyben hozott ítélet 21–23. pontját és a rendelkező részt.

81. Másodszor a munkaerő-kölcsönzésnek „elengedhetetlennek kell lennie az adómentes tevékenységekhez” a 13. cikk A. része (2) bekezdése b) pontjának első franciabekezdése szerint. Ez azt jelenti, hogy – a Stichting Kinderopvang Enschede ügyben<sup>47</sup> hozott ítéletben fogalt megfogalmazást alkalmazva – ez olyan természetű és minőségű, hogy a közvetítő intézmények nem lehetnek biztosak abban, hogy a Horizon College tanárainak kölcsönzése nélkül is azonos értékű szolgáltatáshoz jutnak.

82. E tekintetben, ahogy arra a holland kormány rámutatott, a nemzeti bíróságnak kell megállapítania, hogy egy munkaerő-kölcsönző ügynökség vagy egyéb munkaerő-kölcsönző (amelyek szolgáltatásai HÉA-kötelesek lennének) nyújthatott volna-e azonos értékű szolgáltatást. Például lehetséges, hogy a Horizon College felvételi és képzési eljárásai miatt különösen magasan képzett tanárokat tud biztosítani, vagy hogy egy ügynökség általában alkalmasabb arra, hogy nagyon rövid határidőn belül biztosítson ideiglenes munkaerőt. E tényezők, illetve a nyújtott szolgáltatás minőségét érintő egyéb tényezők értékelését az illetékes bíróságnak kell elvégeznie.

83. Harmadszor, e szolgáltatás a 13. cikk A. része (2) bekezdése b) pontjának második franciabekezdésével összhangban alapvetően nem irányulhat arra, hogy az intézmények kiegészítő bevételeket szerezzenek azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-fizetésre kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel. E tekintetben, ahogy azt a holland kormány megjegyezte, nem biztos, hogy elegendő annak megállapítása, hogy a Horizon College nem számított fel többet, mint a munkabérek, illetve a rendelkezésre bocsátott tanárok alkalmazásához kapcsolódó egyéb költségek. Amennyiben nem bocsátotta volna a tanárokat más oktatási intézmények rendelkezésére, a Horizon College-nak feltehetően ugyanúgy ki kellett volna fizetnie e munkabéreket. A Bíróság nem rendelkezik információkkal arra nézve, hogy a munkahét során e tanárok részben a Horizon College-ban, részben pedig a kölcsönzés keretében dolgoztak-e, vagy a vonatkozó időszakban egyszerűen nem volt szükség az általuk nyújtott szolgáltatásra a Horizon College-on belül. Mindenesetre az ügylet többletbevételt eredményezett (vagyis többletnyereséget, illetve csökkentett veszteséget) még akkor is, ha a szóban forgó személyzet költségein felül külön nyereséget nem számítottak fel. További tények megállapítására lesz szükség annak felderítéséhez, hogy a kölcsönzési megállapodások alapvetően erre szolgáltak-e, vagy ez pusztán járulékos következményük volt.

84. Negyedszer meg kell jegyezni, hogy a tagállamok jogosultak további feltételeket is megállapítani a mentességek tekintetében, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja<sup>48</sup> alapján. Ilyen további feltételek megállapítását a jelen eljárásokban nem említették, így feltehető, hogy ilyenek nem alkalmazandók. Amennyiben azonban e rendelkezés alapján feltételeket állapítottak meg, azok teljesítését a nemzeti bíróságnak nyilvánvalóan ellenőriznie kell.

85. Végül a Hoge Raad által feltett harmadik kérdés kapcsán természetesen szükséges, hogy a személyzet kölcsönzését olyan szervezet végezze, amely szerepel a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontjában. Nem tűnik vitásnak, hogy a Horizon College ilyen szervezet.

#### ***A C-445/05. sz. Haderer-ügy: iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység***

86. A Bírósághoz előterjesztett írásbeli észrevételeiben az alperes adóhatóság sajátos ellenérvet adott elő W. Haderer mentességét illetően. Az általa tartott kerámia- és fazekas-tanfolyamok, valamint „kisegítő iskolai órák” az adóhatóság állítása szerint nem tekintendők a különböző nemzeti rendelkezések által meghatározott „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek”. Nem tartalmaz ugyanis olyan előre meghatározott tantervet, amely az ilyen oktatás szükségképpeni sajátossága.

<sup>47</sup> Lásd a 25–28. pontot és a rendelkező részt.

<sup>48</sup> Lásd a fenti 6. pontot.

87. Korábban arra jutottam, hogy a W. Haderer által nyújtott oktatás semmiképpen nem tekinthető mentességre jogosultnak. Ugyanakkor fontosnak tartom tisztázni, hogy nem az adóhatóság miatt előadott okból nem részesülhet a mentességben.

88. A kérdést előterjesztő bíróság megelégedett azzal, hogy az oktatás által lefedett területek valóban „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek” minősülnek, és elég nehéz is lenne e megállapítással vitába szállni. Másrészt a „kisegítő iskolai óráknak” a meghatározás alapján e kategóriába kell tartozniuk. Másfelől a kerámia- és fazekas ismeretek oktatása igen elterjedt az európai iskolákban. Bár talán nem a legszigorúbban vett akadémiai tárgy, azonban az ilyen képzés oly módon fejleszti a kezűességét és a művészeti képességeket, amelyet az iskolai oktatásban rendszerint el kívánnak érni.

89. Az iskolai vagy egyetemi oktatás mentességgel kapcsolatos fogalmára közösségi jogi meghatározást kell adni<sup>49</sup>. Úgy vélem, hogy a meghatározásnak viszonylag széles körűnek kell lennie. Amennyiben nem az, számos különböző, az iskolás gyermekek segítségét célzó magánoktatási forma a HÉA hatálya alá kerül, a mentesség nyilvánvaló céljával ellentétesen. Természetesen el kell választani egymástól az adó alól mentesített oktatást és a csak a szabadidő eltöltését szolgáló, oktatási értékkel nem rendelkező tevékenységeket, az olyan tárgyakkal és tevékenységekkel azonban, amelyek elterjedtek az iskolai, illetve felsőfokú oktatásban, véleményem szerint a mentesség hatálya alá kell tartozniuk, tekintet nélkül arra, hogy azok során követnek-e szigorúan meghatározott tanrendet vagy órarendet.

90. Emellett lényeges és elkerülhetetlen, hogy az „iskolai vagy felsőfokú oktatás” kifejezések ugyanúgy legyenek meghatározva az i) és j) pontok esetében. Amennyiben elfogadjuk az adóhatóság érvelését, az oktatás és képzés bizonyos fajtái, amelyeket a közoktatási intézményekben ténylegesen nyújtanak, kiesnének az i) pont szerinti mentesség hatálya alól, ami súlyos problémákat okozna.

## Végekvetkeztetések

91. A fentiek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő válaszokat adja a Hoge Raad által a C-434/05. sz. ügyben feltett kérdésekre:

- A 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése i) pontjának helyes értelmezése alapján valamely tanár más oktatási intézmény részére történő időszakos rendelkezésre bocsátása annak érdekében, hogy az utóbbi intézmény felelőssége mellett oktasson, nem oktatásnak, továbbképzésnek vagy szakmai átképzésnek, hanem főszabály szerint ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásnak tekintendő.
- Az említett rendelkezés szerinti HÉA-mentességben való részesüléshez a szóban forgó szolgáltatást az ott említett szervezetnek kell nyújtania, és annak meg kell felelnie az irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontja rendelkezéseinek, ahogy azt a Bíróság a C-415/04. sz., Stichting Kinderopvang Enschede ügyben hozott ítéletében megállapította, valamint adott esetben a 13. cikk A. része (2) bekezdése a) pontja rendelkezéseinek is.

92. A Bundesfinanzhof által a C-445/05. sz. ügyben feltett kérdésekre a Bíróságnak a következő válaszok adását javaslom:

- A 77/388/EGK irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának helyes értelmezése alapján a magántanárok oktatási tevékenységének fogalma nem terjed ki arra az esetre, ha egy óraadó tanár szerződést köt egy oktatási intézménnyel oktatás nyújtására az intézmény által saját helyiségeiben és saját felelőssége mellett szervezett órákon, amelynek fejében az oktatási intézmény, és nem a tanár részesül ellenszolgáltatásban a diákok részéről.

<sup>49</sup> Természetesen létezik olyan ítélkezési gyakorlat, amely az oktatás és képzés fogalmára vonatkozik a hátrányos megkülönböztetés tilalmával kapcsolatban az ezekhez való hozzáférés szempontjából, azonban ez feltehetően nem ültethető át egészében a HÉA alóli mentességek területére.