



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2013. június 20.¹

C-319/12. sz. ügy

Minister Finansów
kontra
MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

(a Naczelny Sąd Administracyjny [Lengyelország] által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog — Hozzáadottérték-adó — A 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja — A kereskedelmi jellegű intézmények oktatási szolgáltatásainak adómentessége — Közvetlen hatály”

I – Bevezetés

1. A héajog nem mindig érthető elsőre. Így első látásra meglepőnek tűnik a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául szolgáló jogvita is. E jogvitában ugyanis az adóalany annak megállapítását kéri, hogy tevékenysége *nem* adómentes. Az ok megint csak az adólevonás joga, amely főszabály szerint csak az adózott tevékenységek tekintetében áll fenn. Ezért akkor lehet különösen előnyös egy adóalany számára, hogy saját tevékenységét megadóztatják, ha vevői maguk is jogosultak adólevonásra.²

2. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyrészt az oktatási szolgáltatások adómentességének kíván a mélyére hatolni. Ennek körében azon mérlegelési jogkör terjedelméről van szó, amely a tagállamokat a héamentes magánszemély oktatási intézmények meghatározása tekintetében megilleti. Mivel az e szempontból értelmezendő uniós jogi rendelkezések nemcsak az oktatás, hanem hasonló formában többek között az egészségügy, a szociális ellátás, valamint a kultúra területén is alkalmazandók, a Bíróság válasza mélyrehatóbb jelentőséggel bírhat.

3. Még mélyrehatóbb a második kérdés, amely a tagállam mérlegelési jogköre hibás gyakorlásának következményeire vonatkozik az adómentes intézmények meghatározása körében. E tekintetben különösen azt kell tisztázni, hogy az adóalany hivatkozhat-e utólag ügyleteinek uniós jogi adókötelezettségére annak érdekében, hogy levonhassa az előzetesen felszámított adót, anélkül azonban, hogy ennek körében utólagos adózási kötelezettség alá tartozna azon ügyletei tekintetében, amelyeket korábban a nemzeti jog rendelkezéseivel összhangban adómentesként kezelte.

¹ — Eredeti nyelv: német.

² — Az adóztatás előnyeivel kapcsolatban lásd Sharpston főtanácsnok C-434/05. és C-445/05. sz., Horizon College és Haderer egyesített ügyekre vonatkozó 2007. március 8-i indítványának (EBHT 2007., I-4793. o.) 20. és azt követő pontjaiban foglalt részletes megállapításokat.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A héa unióbeli kivetését a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv³ (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza. A IX. cím 2. fejezete „[e]gyes közhasznú tevékenységek adómentesség[ét]” tartalmazza. Az említett fejezetben foglalt 132. cikk (1) bekezdésének i) pontja értelmében a tagállamok mentesítik a héa alól a következő ügyleteket:

„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”.

5. A héairányelv 133. cikke értelmében „a tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén [többek között az] említett adómentesség[...] megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, [...]

[...]

6. A héairányelv 134. cikke többek között a 132. cikk (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség korlátozását szabályozza:

„A[z] [...] adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

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

7. Az előzőekben említett rendelkezések megfelelnek a 2006. december 31-ig alkalmazandó, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv⁴ (a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja és (2) bekezdésének a) és b) pontja szerinti rendelkezéseknek.

8. A héairányelv 168. cikke értelmében az adólevonás joga azt feltételezi, hogy „[a]z adóalany [...] a termékeket és szolgáltatásokat [...] adóköteles tevékenységéhez használja fel”:

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

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

3 — HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007.12.20., 60. o.

4 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

[...]”

B – *A nemzeti jog*

9. Az Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a továbbiakban: lengyel héatörvény) 4. mellékletének 7. pontjával összefüggésben értelmezett 43. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a jelen ügyben releváns 2010-es év vonatkozásában az oktatási szolgáltatások a szolgáltató személyétől függetlenül mentesek az adó alól.

III – Az alapeljárás és a Bíróság előtti eljárás

10. Az MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa magánvállalkozás (a továbbiakban: MDDP) képzéseket kínál Lengyelországban többek között az adó- és személyzeti ügyek terén. Tevékenysége rendszeres nyereség elérésére irányul.

11. Az MDDP kötelező érvényű felvilágosítást kért a Minister Finansów-tól (lengyel pénzügyminiszter) a tevékenységének héajogi megítélését illetően. Az MDDP véleménye szerint a lengyel héatörvény az uniós jogot sértő módon korlátozza őt adólevonási jogának gyakorlásában. A képzései tekintetében a lengyel jogban előírt adómentesség ugyanis nem egyeztethető össze a héairányelvvél. Az irányelv nem teszi lehetővé az oktatási szolgáltatások adó alóli mentesítését olyan intézmények esetében, amelyek egyetlen célja rendszeres nyereség elérése. Ha azonban az MDDP szolgáltatásainak adóköteleseknek kell lenniük, az adólevonás joga őt is megilleti.

12. A Minister Finansów elutasította e megközelítést. Az MDDP ezzel szemben indított keresetének első fokon helyt adtak. Az MDDP-t ennél fogva annyiban is megilleti az adólevonás joga, amennyiben a múltban igénybe vette a lengyel jog szerinti adómentességet.

13. A jelenleg a jogvitával foglalkozó Naczelný Sąd Administracyjny-nek (legfelsőbb közigazgatási bíróság) kétségei vannak az elsőfokú bíróság ítéletét illetően, és ezért az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette 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?

14. A Bíróság előtt az eljárás írásbeli szakaszában az MDDP, a Görög Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Portugál Köztársaság, valamint a Bizottság terjesztett elő észrevételeket. A 2013. május 15-i tárgyaláson a Minister Finansów, az MDDP, a Lengyel Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság vett részt.

IV – A jogkérdésről

A – Az oktatási szolgáltatások adómentessége

15. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv megtiltja-e a tagállamoknak, hogy az oktatási szolgáltatások 132. cikk (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentességét olyan magánintézmények számára is biztosítsák, amelyek kizárólag *üzleti célból* tevékenykednek. E fogalomnak a kérdést előterjesztő bíróság általi közelebbi meghatározása hiányában a következőkben abból indulok ki, hogy az a tevékenység nyereség elérésére irányulását jelenti.

16. E kérdés arra tekintettel merül fel, hogy a lengyel jogban minden oktatási szolgáltatásokat nyújtó intézményt megillet az adómentesség.

1. A tagállamok teljes körű mérlegelési jogköre?

17. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre minden további nélkül nemleges választ kellene adni, ha a tagállamok teljes körű mérlegelési jogkör keretében határozhatják meg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján adómentességet élvező magánintézményeket.

18. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában említett oktatási szolgáltatások azonban a rendelkezés szövege szerint csak akkor mentesek az adó alól, ha azokat oktatási céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, a tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtják. Az „egyéb”, tehát magánintézményeknek ennél fogva meg kell felelniük azon feltételnek, hogy hasonló céllal hozták létre őket, mint az említett közintézményeket.

19. Mivel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja nem szabályozza hasonló cél elismerésének feltételeit, elvben minden egyes tagállam nemzeti jogának kell lefektetnie azokat a szabályokat, amelyek alapján sor kerül az elismerésre.⁵ A tagállamokat e tekintetben – akárcsak a héairányelv 132. cikkének egyéb tényállásai szerinti adómentes intézmények elismerése esetében⁶ – mérlegelési jogkör illeti meg. Az adómentesség illetően szabályozását alighanem az indokolja, hogy a tagállamok oktatási rendszerei teljes mértékben eltérnek egymástól. Az oktatási szolgáltatásoknak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti adómentességeit azonban végeredményben a tagállami oktatási rendszerek különbözősége ellenére lehetőleg egyformán kell alkalmazni.⁷

5 — Lásd ebben az értelemben a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12911. o.) 64. pontját és a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-5123. o.) 42. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjához, valamint a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4427. o.) 49. pontját és a C-174/11. sz. Zimmermann-ügyben 2012. november 15-én hozott ítélet 26. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g), illetve h) pontjához.

6 — Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 42. pontját és a C-262/08. sz. CopyGene-ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5053. o.) 63. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjához, valamint a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 54. pontját, az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 51. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 26. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g), illetve h) pontjához.

7 — Lásd ebben az értelemben a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-907. o.) 36. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontjában szereplő „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység[...]" fogalmának értelmezéséhez.

20. Nem fogadható el mindazonáltal a Lengyel Köztársaság álláspontja, amely szerint a tagállamok minden oktatási szolgáltatást nyújtó intézményt hasonló céllal létrehozott intézménynek tekinthetnek. E megközelítés figyelmen kívül hagyja azokat a követelményeket, amelyeket a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja az oktatási szolgáltatást nyújtó személlyel szemben támaszt. Ha a tagállamoknak lehetőségük lenne arra, hogy minden személy oktatási szolgáltatását mentesítsék az adó alól, akkor az uniós jogalkotó nyilvánvaló szándéka ellenére minden jelentőségétől megfosztanánk a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában kifejezetten rögzített hasonló cél ismervét.

21. Már a Bíróság is elismerte, hogy nem minden intézmény élhet az oktatási szolgáltatások adómentességével. Így egyik határozatában kizárta, hogy egy olyan társaság, amely külföldi iskolai, illetve egyetemi tartózkodásokat szervez, a héairányelv jelenlegi 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség értelmében vett, hasonló céllal létrehozott intézmény lehet.⁸

22. Egyet kell tehát érteni a kérdést előterjesztő bíróság azon álláspontjával, hogy a tagállamok nem határozhatják meg teljes körű mérlegelési jogkör keretében a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján adómentességet élvező magánintézményeket.

2. A mérlegelési jogkör keretei

23. Ezért felmerül a kérdés, hogy túllépi-e a tagállami mérlegelési jogkör kereteit, ha az oktatási szolgáltatásokat üzleti célból nyújtó magánintézmények a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentességet élveznek.

24. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben kétségeinek adott hangot, mert a héairányelv 132. cikke szerinti adómentességek a 132. cikk címe szerint csak közhasznú tevékenységekre vonatkoznak. A Bíróság mindazonáltal általánosságban már megállapította, hogy egy tevékenység kereskedelmi jellege főszabály szerint nem zárja ki, hogy e tevékenység az említett cikk értelmében véve közérdekű jellegű legyen.⁹

25. Ugyanez vonatkozik konkrétan e rendelkezés i) pontja szerinti oktatási szolgáltatások adómentességére is.

26. Az „intézmény” kifejezés egyrészt elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekvő természetes személyeket és magánvállalkozásokat.¹⁰ Másrészt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti, a közintézményekéhez hasonló céllal létrehozott magánintézményekre való korlátozás szintén nem zárja ki a kereskedelmi jellegű tevékenységeket.

27. A Lengyel Köztársaság és a Portugál Köztársaság helyesen mutatott rá arra, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja ugyanezen cikk más adómentességeivel ellentétben nem tartalmaz korlátozást az intézmény kereskedelmi jellege vagy nyereségszerzésre való törekvése tekintetében. Ez azonban a helyzet az l), m) és q) pont szerinti adómentességek esetében, amely pontok kizárják a hatályuk alól a nem nonprofit jellegű szervezeteket, illetve a kereskedelmi jellegű tevékenységeket. *E contrario* ezért azt a következtetést kell levonni, hogy az oktatási szolgáltatások i) pont szerinti adómentességével főszabály szerint azok a kereskedelmi jellegű intézmények is élhetnek, amelyek tevékenysége kizárólag nyereség elérésére irányul.¹¹

8 — A C-200/04. sz. iSt-ügyben 2005. október 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8691. o.) 45–47. pontja a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdésének i) pontjához.

9 — Lásd a C-144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-2921. o.) 38. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 31. pontját a hatodik irányelv 13. cikkének A. részéhez.

10 — Lásd a 216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 15. és azt követő pontjait, valamint az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 35. pontját.

11 — Lásd ebben az értelemben az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 37. pontját.

28. Az oktatási szolgáltatások adómentességének üzleti vállalkozásokra történő kiterjesztése az adómentesség céljával sem áll ellentétben.¹² A Bíróság egyetemi oktatással kapcsolatban tett megállapítása alapján ugyanis az említett cél abban áll, hogy az oktatási szolgáltatásokhoz való hozzáférés útját ne zárják el a megfelelő szolgáltatások héaterhe által okozott magasabb költségekkel.¹³ Még ha az említett célból nem is derül ki közvetlenül, hogy milyen kritériumok alapján kell meghatározni az adómentességet élvező magánintézményeket, a cél elérése számomra főszabály szerint függetlennek tűnik annak kérdésétől, hogy az ilyen jellegű oktatási szolgáltatásokat üzleti célból nyújtják-e.

29. Amennyiben a Bizottság írásbeli észrevételében az adómentesség kereskedelmi jellegű intézményekre való kiterjesztése ellen érvelt a héairányelv 133. és 134. cikke alapján, két dologra kell rámutatni.

30. A Bíróság egyrészt már egyértelművé tette, hogy a 133. cikk az abban említett adómentességek tekintetében lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a magánintézmények elismerésének az adómentesség tényállása szerinti módozatai és feltételei mellett *kiegészítőleg* további, mégpedig a 133. cikkben említett feltételeket írjanak elő.¹⁴ A tagállamok következőképpen arról is szabadon dönthetnek, hogy a magánintézmények tekintetében nem írják elő a 133. cikkben említett feltételeket.¹⁵ A Bíróság ezért éppen a héairányelv 133. cikkének a) pontja szerinti feltételből következtetett arra, hogy a nyereség elérésére való törekvés nem zárhatja ki az adómentesség igénybevételét. Az említett rendelkezés értelmében ugyanis a tagállamok többek között az oktatási szolgáltatások adómentességének megadását azon feltételtől tehetik függővé, hogy a magánintézmény nem törekedhet rendszeres nyereség elérésére. E lehetőség azonban tárgytalanná válna, ha azt az adómentesség tényállása alapján már a magánintézmények elismerésének feltételeként követelnék meg.¹⁶

31. A héairányelv 134. cikke másrészt szintén nem zárja ki annak lehetőségét, hogy adómentességet élvezzenek az oktatási szolgáltatásokat üzleti célból nyújtó magánintézmények. Jóllehet az említett rendelkezés a 133. cikkel ellentétben bizonyos ügyleteket kötelező jelleggel kizár többek között az oktatási szolgáltatások adómentességének köréből.¹⁷ Az említett rendelkezés azonban belső logikája szerint – különösen az a) pontban említett feltétel alapján – csak olyan ügyletekre alkalmazható, amelyek „szorosan kapcsolódnak” a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében vett adómentes oktatási szolgáltatásokhoz,¹⁸ a rendelkezés tehát nem alkalmazható az alapvetően adómentes ügyletekre. Azon ügyletek adómentességének a héairányelv 134. cikkének b) pontja által előírt kizárásából tehát, amelyek versenyeznek az üzleti vállalkozások adóztatott ügyleteivel, nem vonhatók le következtetések az üzleti vállalkozások adó alóli mentesítésének elvi lehetőségére nézve.

12 — A mérlegelési jogkör tagállamok általi gyakorlásának e feltételével kapcsolatban lásd Geelhoed főtanácsnok C-144/00. sz. Hoffmann-ügyre vonatkozó 2002. november 14-i indítványának (EBHT 2003., I-2921. o.) 66. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontjához.

13 — Lásd a C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-5811. o.) 47. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjához.

14 — Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 64–66. pontját; az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 38. pontját; az 5. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 41–43. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 27. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontjához.

15 — Lásd Póaires Maduro főtanácsnok C-106/05. sz. L.u.P.-ügyre vonatkozó 2006. március 7-i indítványának (EBHT 2006., I-5123. o.) 39. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja tekintetében.

16 — Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 40. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontjához és (1) bekezdésének g) és h) pontjához.

17 — E következetes megkülönböztetést lásd már Jacobs főtanácsnok C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyre vonatkozó 2001. december 13-i indítványának (EBHT 2002., I-3293. o.) 38. pontjában és Léger főtanácsnok C-394/04. sz. Ygeia-ügyre vonatkozó 2005. szeptember 15-i indítványának (EBHT 2005., I-10373. o.) 31. pontjában a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdése tekintetében.

18 — Lásd ebben az értelemben a C-394/04. sz. Ygeia-ügyben 2005. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-10373. o.) 26. pontját és a C-415/04. sz. Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1385. o.) 22. és 25. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja tekintetében.

32. Végeredményben tehát megállapítható, hogy a tagállami mérlegelési jogkörnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja körében fennálló kereteit nem lépi túl, ha a nemzeti jog az oktatási szolgáltatásokat üzleti célból nyújtó magánintézményeket is mentesíti az adó alól.

3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válasz

33. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre ennél fogva nemleges választ kell adni.

34. Ahhoz azonban, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ lehessen adni az alapeljárás tekintetében, e megállapítás nem elegendő. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis, amint azt különösen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés megfogalmazása mutatja, végső soron arra a kérdésre vár választ, hogy úgy értelmezendő-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja, hogy azzal ellentétes az oktatási szolgáltatások lengyel jogban szabályozott adómentessége.

35. A fenti 1. és 2. pontban az imént megállapítást nyert ugyan, hogy a Lengyel Köztársaságnak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján lehetősége van mentesíteni az adó alól a magánintézmények üzleti célú oktatási szolgáltatásait. Ezt azonban nem teheti meg oly módon, hogy egyáltalán nem támaszt követelményeket az intézmények elismerésével szemben. Az alapeljárásban alkalmazandó lengyel jog tehát nem megfelelően ültette át a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját.

36. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját, 133. és 134. cikkét, hogy azokkal nem ellentétes az adómentességnek a magánintézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatásokra történő kiterjesztése. Az említett rendelkezésekkel ellentétes azonban azok oly módon történő átültetése, hogy egyáltalán nem támasztanak követelményeket a magánintézmények hasonló céljának elismerésével szemben.

B – A héairányelv közvetlen hatálya

37. Minderre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre is választ kell adni. E kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a nemzeti adómentességnek a héairányelvvel való összeegyeztethetlenségére tekintettel jogosult-e az adóalany az irányelv 168. cikke alapján az adómentességet igénybe venni, és egyúttal az adólevonási jogot gyakorolni.¹⁹

38. A VDP Dental Laboratory ügyben e tekintetben azt az álláspontot képviseltem, hogy kizárt az „aszimmetrikus hivatkozás” a hatodik irányelvre. Az adóalany nem hivatkozhat közvetlenül az irányelvre, amely bizonyos ügyletek tekintetében nem ír elő adómentességet, az adólevonási jog gyakorlása érdekében, és nem élhet egyúttal az uniós jogot sértő nemzeti jogi adómentességgel is. Ez ellentétes lenne ugyanis a héarendszer központi alapelvével, amely szerint az előzetesen felszámított adó főszabály szerint csak a megadóztatott kiinduló értékesítési ügyletek tekintetében vonható le.²⁰

39. Úgy tűnik, hogy a Bíróság ítéletében egyetértett e megközelítéssel, amikor megállapította, hogy az adóalany közvetlenül hivatkozhat a hatodik irányelvre annak érdekében, hogy a tevékenységét alávéssék a héának, és ennél fogva adólevonási jogot szerezzen. A határozat mindazonáltal nem foglalkozott közvetlenül az „aszimmetrikus hivatkozás” lehetőségével.²¹

19 — Lásd ezzel kapcsolatban a C-144/13. sz. VDP Dental Laboratory ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést is.

20 — A C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyre vonatkozó 2006. szeptember 7-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 2006., I-12121. o.) 95–97. pontja; lásd továbbá már Fennelly főtanácsnok C-134/97. sz. Victoria Film ügyre vonatkozó 1998. június 18-i indítványának (EBHT 1998., I-7023. o.) 46. pontját.

21 — Lásd a C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-12121. o.) 41. pontját.

40. Az MDDP ezzel szemben arra hivatkozik, hogy olyan helyzetben, amelyben az adóalany a héairányelvből eredő adólevonási jogára hivatkozik, a kiinduló értékesítési ügyletek egyáltalán nem adóztathatók meg a nemzeti jog alapján. A nemzeti jog ugyanis ezen ügyleteket éppen mentesíti az adó alól. Ezért a szolgáltatások címzettjei sem fogadnának el egy utólag, az adóztatás alapján megemelt díjat. Jóllehet az adóztatás megfelel a héairányelvnek. Ez azonban az EUMSZ 288. cikk értelmében csak a tagállamokra kötelező, és ennyiben nem rendelkezik közvetlen hatállyal az adóalanyokkal szemben. A Bíróság előtti eljárásban a Bizottság is csatlakozott ezen állásponthoz.

41. Ezen érvekre tekintettel a következőkben felülvizsgálom állásponthoz a jelen ügy tekintetében. E felülvizsgálatra a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján kerül sor, amely szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, azokra a magánszemélyek a tagállammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át.²²

42. Ennélfogva először azt kell tisztázni, hogy a héairányelv mely rendelkezését ültették át nem megfelelően a nemzeti jogba (ehhez lásd az 1. pontot), majd hogy e rendelkezés tartalma alapján feltétlen és kellően pontos-e, és ha igen, mennyiben (ehhez lásd a 2. pontot), végül pedig azt, hogy milyen jogkövetkezményekkel jár a jelen ügyben, ha az adóalany e rendelkezésre hivatkozik (ehhez lásd a 3. pontot).

1. Nem megfelelően átültetett rendelkezés

43. Először azt kell tisztázni, hogy a héairányelv mely rendelkezését ültették át nem megfelelően.

44. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben kizárt a héairányelvnek az adólevonás jogát szabályozó és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés által hivatkozott 168. cikkére való hivatkozás. Nem úgy tűnik ugyanis, hogy e rendelkezést nem megfelelően ültették át a lengyel jogban. Ellenkezőleg, a lengyel jog a héairányelv 168. cikkével összhangban azt írja elő, hogy az előzetesen felszámított adó főszabály szerint levonható a megadóztatott kiinduló értékesítési ügyletek tekintetében.

45. A héairányelvet egyedül a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja tekintetében nem ültették át megfelelően. A lengyel jog ugyanis túl tágran húzta meg az említett rendelkezés szerinti adómentességet élvező személyek körét, amikor minden személyre kiterjesztette az oktatási szolgáltatások adómentességét.

46. Jóllehet a lengyel szabályozást a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontja nem megfelelő átültetésének is tekinthetnénk, amely rendelkezés azt rögzíti, hogy főszabály szerint minden szolgáltatásnyújtás a héa hatálya alá tartozik. A Bíróság azonban már egyértelművé tette, hogy a héairányelv 132. cikke nemcsak az adómentesnek nyilvánítandó tevékenységek kategóriáit határozza meg, hanem az annak *nem* nyilvánítható tevékenységek kategóriáit is.²³

22 — Lásd többek között a 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.) 25. pontját; a 103/88. sz. Costanzo-ügyben 1989. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1839. o.) 29. pontját; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kugler-ügyben hozott ítélet 51. pontját és legutóbb a C-142/12. sz. Marinov-ügyben 2013. május 8-án hozott ítélet 37. pontját; lásd korábban a 41/74. sz. van Duyn-ügyben 1974. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1974., 1337. o.) 12. pontját.

23 — Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 51. pontja a hatodik irányelv 13. cikkének A. részéhez.

47. Ebből az következik, hogy az adóalany a nemzeti adómentesség héairányelvvel való összeegyeztethetlensége esetén adott esetben csak szolgáltatásainak adókötelezettségére hivatkozhat, nem hivatkozhat azonban egy önálló, közvetlenül a héairányelvből eredő adólevonási jogra. Az adólevonási jog sokkal inkább csak az adókötelezettségre való hivatkozás eredménye. Ha ugyanis az adóalany a nemzeti joggal szemben szolgáltatásainak adókötelezettségére hivatkozhat, akkor élhet a nemzeti szinten az irányelvvel összhangban átültetett adólevonási joggal, amely a kiinduló értékesítési ügyletek megadóztatását feltételezi.

48. Ez az átültetendő adómentesség és az átültetendő adólevonási jog közötti e különbségtétel nem ellentétes az eddigi ítélkezési gyakorlattal. A Bíróság ugyanis hasonló ügyekben eddig még nem állapította meg, hogy az említett rendelkezések melyike bír közvetlen hatállyal. Sokkal inkább azok kombinációjából vezetett le a magánszemélyeket a tagállammal szemben megillető jogokat.²⁴

49. A Bizottság ezzel szemben nem hivatkozhat megalapozottan arra, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az irányelvek nem keletkeztethetnek magánszemélyeket terhelő kötelezettségeket.²⁵ A jelen esetben ugyanis nem ez a helyzet. A nem megfelelően átültetett adómentesség nem keletkeztet valamely adóalany tekintetében kötelezettséget arra, hogy szolgáltatásaiért adót fizessen. Az adóalany csak bizonyos körülmények között hivatkozhat az adókötelezettségre.

50. Amennyiben a Bizottság álláspontjának alátámasztására emellett az RBS Deutschland Holding ügyben hozott ítéletre is hivatkozik, elegendő megállapítani, hogy e határozat a héairányelv jelenlegi 169. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozik. E különös adólevonási tényállás a jelen ügyben alkalmazandó 168. cikkel szemben éppen nem az adóköteles tevékenységhez való felhasználást feltételezi. Az RBS Deutschland Holding ügy tárgyát egyébként egy ügylet megadóztatásának tényleges mellőzése képezte két tagállamnak a teljesítés helye tekintetében elfoglalt eltérő jogi álláspontja alapján, nem pedig egy jog erejénél fogva adómentes szolgáltatás.²⁶

51. Mivel valamely irányelv közvetlen hatálya csak egy nem megfelelően átültetett rendelkezés tekintetében állhat fenn, meg kell tehát állapítani, hogy a nemzeti adómentességnek a héairányelvvel való összeegyeztethetlenségére tekintettel az adóalany nem jogosult az irányelv 168. cikke alapján az adómentességet igénybe venni, és egyúttal az adólevonási jogot gyakorolni.

52. Ezzel már válasz született a kérdést előterjesztő bíróság második kérdésére. Annak érdekében azonban, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ lehessen adni az alapeljárás tekintetében, azt is meg kell még vizsgálni, hogy az MDDP-hez hasonló adóalany hivatkozhat-e egyáltalán a jelen helyzetben a héairányelv nem megfelelően átültetett 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára oktatási szolgáltatásai adókötelezettségének elérése és az ebből eredő adólevonási jog megszerzése céljából.

2. Tartalma alapján feltétlen és kellően pontos rendelkezés

53. Ezért felmerül a kérdés, hogy a héairányelv nem megfelelően átültetett 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja a magánintézmények oktatási szolgáltatásainak adómentessége tekintetében tartalma alapján feltétlen és kellően pontos-e.

54. Az első feltétel teljesül. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja a tartalma alapján feltétlen, mivel nem biztosít választási lehetőséget a tagállamok számára, hanem minden tagállamot az abban szabályozott adómentesség biztosítására kötelez.

24 — Lásd a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 35. pontját és a 21. lábjegyzetben hivatkozott VDP Dental Laboratory ügyben hozott ítélet 40. pontját.

25 — Lásd a 152/84. sz. Marshall-ügyben 1986. február 26-án hozott ítélet (EBHT 1986., 723. o.) 48. pontját.

26 — Lásd a C-277/09. sz. RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-13805. o.) 37. és 41. pontját.

55. Nehezebb azonban megválaszolni annak kérdését, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja kellően pontos-e az adó alól mentesítendő személyek tekintetében. Az adómentesség ugyanis – amint azt láttuk – még a közintézményekéhez hasonló céllal létrehozott magánintézményeknek az adott tagállam általi meghatározását igényli.²⁷

56. Valamely irányelvi rendelkezés közvetlen hatálya azonban főszabály szerint azt feltételezi, hogy az nem igényli más – akár az Unió intézményeitől akár a tagállamoktól származó – aktus megvalósulását.²⁸ Amennyiben a tagállamok mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, a magánszemélyek főszabály szerint nem hivatkozhatnak az irányelv rendelkezésére.²⁹

57. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja esetében azonban az intézmények bizonyos csoportja tekintetében a tagállam mérlegelési jogkörének gyakorlásától függően mind az oktatási szolgáltatások adómentessége, mind azok megadóztatása összeegyeztethető lehet az említett rendelkezés előírásaival.³⁰ E körülmények között a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja csak annyiban kellően pontos az adó alól mentesített magánintézmények tekintetében, amennyiben meghatározza a tagállami mérlegelési jogkör kereteit. Más szóval, léteznek olyan magánintézmények, amelyek hasonló célját el kell ismerniük a tagállamoknak, míg más magánintézmények esetében ez kizárt. Amennyiben azonban olyan magánintézményekről van szó, amelyek elismerése a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával összhangban éppen a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, az említett rendelkezés nem kellően pontos a közvetlen hatály fennállásához.

58. Úgy tűnik, hogy ennek ellentmond az, hogy a Bíróság az adómentességek hatályának meghatározása tekintetében fennálló tagállami mérlegelési jogkör más eseteiben már abból indult ki, hogy a megfelelő uniós jogi rendelkezés a tagállami mérlegelési jogkör területén belül is kellően pontos a közvetlen hatály fennállásához.

59. A Bíróság megállapította például, hogy az adóalany főszabály szerint közvetlenül hivatkozhat a héairányelv jelenlegi 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti gyógykezelés adómentességére, ha a tagállamok az e tekintetben őket megillető mérlegelési jogkör ellenére az uniós joggal nem összeegyeztethető módon szabályozták az adómentességet élvező intézmények elismerését.³¹ A Bíróság a héairányelv jelenlegi 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja tekintetében is ugyanígy határozott, amely rendelkezés bizonyos befektetési alapok kezelését mentesíti az adó alól. Jóllehet az említett rendelkezés mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak a kedvezményezett befektetési alapok meghatározása tekintetében, az közvetlen hatállyal bír, amennyiben a tagállamok az uniós joggal nem összhangban álló módon határozzák meg a kedvezményezett befektetési alapokat.³² A héairányelv 135. cikkének i) pontja tekintetében, amely lehetővé teszi a tagállamok számára a szerencsejátékok adómentességének mérlegelési jogkörükben való korlátozását, szintén úgy határozott a Bíróság, hogy az közvetlen hatállyal rendelkezik az uniós joggal nem összeegyeztethető nemzeti korlátozás esetében.³³

27 — Lásd a fenti 19. pontot.

28 — Lásd ebben az értelemben a C-203/10. sz. Auto Nikolovi ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-1083. o.) 62. pontját.

29 — Lásd az 51/76. sz. Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 1977., 113. o.) 25–29. pontját.

30 — Lásd ebben az értelemben a 6. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 77. és azt követő pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja tekintetében.

31 — Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 81. és azt követő pontja.

32 — 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.) 59–62. pontja.

33 — A C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1131. o.) 37. pontja és a C-259/10. és C-260/10. sz., Rank Group egyesített ügyekben 2011. november 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-10947. o.) 68. pontja.

60. Mindezen esetek mindazonáltal az adómentesség hatályának korlátozására vonatkoznak, minek körében a tagállamok gyakorolták ugyan mérlegelési jogkörüket, ezt azonban nem az adósemlegesség elvével összhangban tették. Kizártak ugyanis olyan adóalanyokat az adómentességből, akiket versenytársaikkal azon módon kellett kezelni.³⁴ A közvetlen hatály ezekben az esetekben ezért a korábban az egyenlőség elvét sértő módon kizárt személyek adó alóli mentesítését kívánja meg.

61. A jelen ügyben azonban más a helyzet. A jelen ügyben a lengyel jog nem írja elő az oktatási szolgáltatások adómentességének uniós jogot sértő korlátozását, amely elhárítható lenne a héairányelv 135. cikke i) pontjának közvetlen hatálya útján. A lengyel héatörvény szerinti adómentesség sokkal inkább azért nem egyeztethető össze az uniós joggal, mert egyáltalán nem ír elő korlátozást. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja által biztosított mérlegelési jogkör kereteit ezért ilyen esetben csak annyiban sérti meg a tagállam, amennyiben így olyan adóalanyokat mentesít az adó alól, akiket nem mentesíthetett volna mérlegelési jogkörét gyakorolva. Ez azokat az adóalanyokat érinti, akik semmilyen körülmények között nem lettek volna elismerhetők hasonló céllal létrehozott intézményekként.

62. Így megállapítható tehát, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja a tartalma alapján feltétlen ugyan a magánintézmények oktatási szolgáltatásainak adómentessége tekintetében, de a jelen ügy vonatkozásában csak annyiban kellően pontos, amennyiben nem teszi lehetővé valamennyi magánintézmény nemzeti jog általi mentesítését.

3. A hivatkozás jogkövetkezményei

63. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára való hivatkozás jogkövetkezményei a jelen ügyben az azon kérdésre adandó választól függnék, hogy az említett rendelkezés közvetlen hatályára hivatkozó adóalanyt a tagállam mérlegelési jogkörének gyakorlásakor hasonló céllal létrehozott intézménynek tekintette volna-e. Amennyiben igen, úgy az említett rendelkezésre való hivatkozás nem jár a nemzeti jogtól való eltéréssel. Az adóalany tehát csak akkor hivatkozhat a nemzeti joggal szemben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára, és érheti el szolgáltatásainak adókötelezettségét, ha a tagállam őt mérlegelési jogköre keretében nem ismerhette volna el hasonló céllal létrehozott intézményként.

64. A Bíróság mindazonáltal néhány ügyben, amely a héairányelv jelenlegi 132. cikk (1) bekezdésének b), illetve g) pontjára vonatkozott, megállapította ugyan a magánintézmények tagállam által szabályozott elismerésének az uniós joggal történő összeegyeztethetetlenségét, és ezenkívül a rendelkezések közvetlen hatályát is, ebből azonban nem vezetett le közvetlen uniós jogi jogkövetkezményt. Sokkal inkább a nemzeti bíróságra bízta, hogy valamennyi releváns szempont és különösen az alapeljárás ténybeli körülményei alapján maga vizsgálja meg a konkrét ügyben, hogy az adóalany teljesíti-e az intézmény elismerésének feltételeit.³⁵ Így a tagállam mérlegelési jogkörének jogalkotó általi hibás gyakorlását végeredményben a döntést hozó nemzeti bíróság konkrét ügyben elvégzett mérlegelése váltja fel.

65. A jelen ügyben alkalmazva e megközelítés azt jelenti, hogy abban az esetben, ha az MDDP a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának közvetlen hatályára hivatkozik, a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy az MDDP *a bíróság mérlegelése szerint* hasonló céllal létrehozott intézményként ismerendő-e el. Ha a nemzeti bíróság e kérdésre nemleges választ ad, az MDDP hivatkozhat oktatási szolgáltatásainak adókötelezettségére.

34 — Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 69. és azt követő pontját, a 33. lábjegyzetben hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját és a 32. lábjegyzetben hivatkozott JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ügyben hozott ítélet 48. pontját.

35 — Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 55–61. pontját, az 5. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 81. és azt követő pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 32. pontját.

66. E megközelítés alighanem abból ered, hogy a Bíróság az adóalanyoknak a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentességek keretében történő tagállami elismerése tekintetében eddig még nem állapította meg egyértelműen, hogy a tagállamoknak milyen formában kell gyakorolniuk mérlegelési jogkörüket az elismerés során: elvonatkoztatott jogi szabályozás vagy a mérlegelési jogkör egyedi ügyekben történő gyakorlása útján. Így a Bíróság egyrészt arról beszél, hogy minden egyes tagállam nemzeti jogának kell lefektetnie azokat a szabályokat, amelyek alapján sor kerül az elismerésére.³⁶ A Bíróság azonban más helyütt azt a benyomást kelti, hogy a nemzeti hatóságok feladata az egyedi ügyekben a mérlegelési jogkörnek az elismerendő intézmények meghatározása során történő gyakorlása.³⁷

67. Véleményem szerint azonban a tagállamokat a magánintézményeknek a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentességek tekintetében történő elismerésével kapcsolatban megillető mérlegelési jogkör gyakorlása sem a nemzeti hatóságoknak, sem a nemzeti bíróságoknak nem engedhető át. E szerveknek a szükségszerűen a konkrét ügyet szem előtt tartó megközelítése nem helyettesítheti a mérlegelési jogkörnek egy elvonatkoztatott elismerési szabály tekintetében a nemzeti jogalkotó által történő gyakorlását. Amint azt már Ruiz-Jarabo főtanácsnok helyesen megállapította, a minősítés ilyen szempontjainak semlegesnek, elvonatkoztatottnak és előre meghatározottnak kell lenniük.³⁸

68. A Bíróság ezenfelül csak nemrég pontosította, hogy az adóhatóságok által az összehasonlítható és versenyző létesítmények vizsgálata során alkalmazott megközelítésnek koherensnek kell lennie.³⁹ E koherencia nem valósítható meg, ha minden nemzeti hatóság vagy minden nemzeti bíróság mérlegelési jogkörben hoz döntést a konkrét ügyben, ami csaknem szükségszerűen a hasonló adóalanyok eltérő kezelésével jár.

69. Ha tehát valamely tagállam az uniós jogot sértő módon gyakorolta az őt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján a magánintézmények elismerése tekintetében megillető mérlegelési jogkört valamely jogi szabályozás keretében, akkor e hiba csak egy elvonatkoztatott jogi szabályozás útján, nem pedig a nemzeti bíróság mérlegelési jogkörének gyakorlása útján orvosolható.

70. A kérdést előterjesztő bíróságnak ezért az alapeljárásban csak azt kell vizsgálnia, hogy a lengyel jogalkotó mérlegelési jogkörén kívül esik-e az MDDP-hez hasonló intézmény adó alóli mentesítése a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján. A nemzeti bíróság feladata ennek érdekében megvizsgálni a MDDP tevékenységének célját és feltételeit az oktatási céllal létrehozott lengyel közintézményekhez viszonyítva. Mindazonáltal rá kell mutatni arra, hogy az MDDP-hez hasonló intézmény adó alóli mentesítése nem esik a lengyel jogalkotó mérlegelési jogkörén kívül, ha az egyedüli ok, amely a hasonlóság ellen szól, az üzleti célból végzett tevékenység. Ez ugyanis – amint az már megállapítást nyert – nem akadályozza a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti elismerést.⁴⁰

36 — Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 64. pontját, az 5. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 42. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 63. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjához, valamint az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 49. pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 26. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g), illetve h) pontjához.

37 — Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 64. és azt követő pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjához, valamint a 6. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 56. és azt követő pontját és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 31. és 33. pontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjához.

38 — Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyre vonatkozó 2005. február 22-i indítványának (EBHT 2005., I-4427. o.) 36. pontja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja tekintetében.

39 — A 6. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 73. pontja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjához.

40 — Lásd a fenti 23. és azt követő pontokat.

71. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal azt állapítja meg, hogy az MDDP-hez hasonló intézmény céljának hasonlósága semmilyen körülmények között nem ismerhető el a lengyel jogalkotó által, úgy az MDDP a jelen ügyben arra hivatkozhat, hogy a nemzeti jog szerinti adómentesség nem alkalmazható rá, mert az összeegyeztethetetlen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával. Ebben az esetben oktatási szolgáltatásai a héa hatálya alá tartoznak, és az MDDP e tekintetben a lengyel rendelkezések alapján érvényesítheti adólevonási jogát.

72. Az MDDP-t ezenfelül bizonyos körülmények között annak joga is megilleti, hogy kártérítést követeljen, amire a Bíróság már a hasonló Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítéletben rámutatott.⁴¹ Az MDDP megtérítendő kára ugyanis abban állhat, hogy szolgáltatásainak címzettjei nem fogadnak el egy utólag, az adóztatás alapján megemelt díjat.

4. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adandó válasz

73. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nemzeti adómentességnek a héairányelvvel való összeegyeztethetlenségére tekintettel az adóalany nem jogosult az adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot gyakorolni. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára való közvetlen hivatkozás egyébként a jelen ügybelihez hasonló esetben csak akkor jár az oktatási szolgáltatások adókötelezettségével, ha túllépi a tagállami mérlegelési jogkör kereteit az érintett adóalany hasonló céllal létrehozott intézményként történő elismerése.

V – Végkövetkeztetések

74. A fenti megállapítások alapján javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg a Naczelný Sąd Administracyjny által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket:

- 1) Úgy kell értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját, valamint 133. és 134. cikkét, hogy azokkal nem ellentétes az adómentességnek a magánintézmények által üzleti célból nyújtott oktatási szolgáltatásokra történő kiterjesztése. Az említett rendelkezésekkel ellentétes azonban az adómentesség olyan átültetése, amely egyáltalán nem támaszt követelményeket a magánintézmények hasonló céljának elismerésével szemben.
- 2) A nemzeti adómentességnek a héairányelvvel való összeegyeztethetlenségére tekintettel az adóalany nem jogosult az adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot gyakorolni. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára való közvetlen hivatkozás egyébként a jelen ügybelihez hasonló esetben csak akkor jár az oktatási szolgáltatások adókötelezettségével, ha túllépi a tagállami mérlegelési jogkör kereteit az érintett adóalany hasonló céllal létrehozott intézményként történő elismerése.

41 — Lásd a 24. lábjegyzetben hivatkozott Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítélet 34. és azt követő pontjait.