



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. november 15.*

„Hatodik héairányelv — Adómentességek — A 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontja és (2) bekezdése — Közintézmények vagy egyéb, karitatív jellegűnek elismert intézmények által nyújtott, szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások — Elismerés — Nem közintézményeknek minősülő intézményekre alkalmazandó feltételek — Tagállamok mérlegelési jogköre — Korlátok — Az adósemlegesség elve”

A C-174/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2011. április 13-án érkezett, 2011. március 2-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Steglitz**

és

Ines Zimmermann között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Rosas a második tanács elnökeként eljárva, M. Ilešič, U. Löhmus (előadó), A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. május 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- I. Zimmermann képviseletében U. Behr Rechtsanwalt,
 - a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2012. július 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának és (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az I. Zimmermann és a Finanzamt Steglitz (steglitz-i adóhivatal, a továbbiakban: Finanzamt) között az 1993. és az 1994. évre vonatkozóan fizetendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: hēa) tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

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

[...]

- g) szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit;

[...]”

- 4 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„a) A tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) 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 [héa] alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló szolgáltatásainak árainál,
 - az adómentességek nem eredményezhetik a [héa] fizetésére kötelezett üzleti vállalkozások rovására a verseny torzulását.
- 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 [héa] megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.”

A német jog

- 5 Az 1993. évi forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, a továbbiakban: UStG) vitatott években, azaz 1993-ban és 1994-ben hatályos változatának 4. §-a az alábbiak szerint rendelkezett:

„A [...] tevékenységek közül adómentesek:

[...]

16. a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátását szolgáló intézmények [...] működtetésével szorosan összefüggő tevékenységek, ha

- a) ezen intézményeket közjogi jogi személyek működtetik, vagy

[...]

- e) a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátását szolgáló intézmények tekintetében az ápolási költségeket az előző naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomórészt a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték.

[...]

18. az államilag elismert ingyenes szociális jóléti szövetségek és az ingyenes szociális jóléti ellátásnyújtást szolgáló, valamely szociális jóléti szövetséghez tagként csatlakozott jogi személyek, személyegyesülések vagy vagyontömegek által nyújtott ellátások, ha

- a) e vállalkozások tevékenysége kizárólag és közvetlenül közhasznú, jótékony vagy egyházszolgálati célokra irányul,
- b) az ellátások közvetlenül az alapszabály, az alapító okirat vagy egyéb szervezeti szabályzat szerint kedvezményezett személyi kör javát szolgálják, és
- c) a tervezett ellátásokért kért ellenszolgáltatás nem éri el a hasonló ellátásokért az üzleti alapon működő vállalkozások által kért ellenszolgáltatások átlagos szintjét. [...]”

- 6 Az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja szerinti kétharmados küszöb (a továbbiakban: kétharmados küszöb) 1995. január 1-jétől 40%-ra csökkent.
- 7 Az UStG 4. §-ának 18. pontjában szereplő „szociális jóléti gondozás” fogalmát az 1979. március 16-i adótörvény (Abgabenordnung, BGBl. 1976., I., 613. o. és BGBl 1977., I., 269. o.) 66. §-ának (2) bekezdése az alábbiak szerint határozza meg:
- „A szociális jóléti gondozás a rászoruló vagy veszélyben lévő személyek közösségi érdekű és nem haszonszerzési célú, tervezett védelme. E védelem kiterjedhet az egészségügyhöz, az erkölcshez, az oktatáshoz és a gazdasági helyzethez kapcsolódó jólétre, és adott helyzetben a megelőzést vagy a problémák orvoslását célozhatja.”
- 8 Az UStG 1993. évi végrehajtási rendeletének (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, a továbbiakban: UStDV) 23. §-a tizenegy olyan egyesületet sorol fel, amely az UStG 4. §-ának 18. pontja értelmében államilag elismert szociális jóléti szövetségnek minősül.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 I. Zimmermann szakképzett ápolónő, aki 1992-ben alkalmazott vezetőápolóként egy szociális állomáson dolgozott. E tevékenysége mellett 1993 elejétől szabadúszóként is gondozott magánbetegeket, és 1993. június 1-jén ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgálat működtetésére irányuló tevékenységet jelentett be. 1993. augusztus 27-i kérelmére az otthoni betegápolási ellátásai tekintetében 1993. október 1-jén az egészségbiztosítási pénztárak befogadták. Az 1993. és az 1994. évre vonatkozó hozzáadottértékadó-bevallásokban I. Zimmermann az általa végzett tevékenységet az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja alapján héamentes tevékenységként tüntette fel.
- 10 1999-ben a Finanzamt megállapította, hogy I. Zimmermann – alkalmazottai segítségével – 1993-ban összesen 76 személyt kezelt, akik közül 52 személy (68%) a törvényes társadalombiztosítási rendszer által nyújtott fedezet hiányában fizetett részére díjat. A Finanzamt erre tekintettel az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja alapján megtagadta az adómentességet a felperes által 1993-ban nyújtott ellátások vonatkozásában.
- 11 Meg kell jegyezni, hogy a fent említett rendelkezés szerint a költségeket az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kell viselniük. A felperes által 1994-ben nyújtott ellátásoknak az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontján alapuló adómentességét a Finanzamt szintén megtagadta azzal az indokkal, hogy e rendelkezés az előző naptári évben fennálló helyzetet veszi alapul. A Finanzamt álláspontja szerint azonban az UStG 4. §-ának 14. pontjában szabályozott adómentesség alkalmazandó, amennyiben I. Zimmermann orvosi kezeléssel járó ápolási ellátásokat nyújtott. 1999. április 27-i határozatával a Finanzamt ezen ellátások arányát egyharmadosra becsülte.
- 12 I. Zimmermann – eredménytelen kifogást követően – keresetet terjesztett elő e határozatokkal szemben a Finanzgericht előtt. E kereset keretében benyújtotta a Berlin város egészségügyi, szociális és fogyasztóvédelmi bizottsága által 2005. október 19-én kiállított tanúsítványt, amelynek értelmében I. Zimmermann egyrészt legalább 1988 óta az ingyenes szociális jóléti szövetségek berlini ligájához (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) tartozó ápolási központokéval (szociális központokéval) azonos ellátásokat nyújtott, illetve azonos tevékenységeket végzett, másrészt pedig I. Zimmermann, valamint vállalkozása szociális jogi szempontból karitatív jellegűnek elismert intézménynek tekintendő.

- 13 A Finanzgericht a keresetnek túlnyomó részben helyt adott. Kimondta, hogy az I. Zimmermann által 1993-ban október 1-jéig kifejtett tevékenységek annyiban, amennyiben azok az orvosi kezeléssel járó ápolási ellátások körébe tartoztak, az UStG 4. §-a 14. pontjának első mondata alapján adómentességet élveznek. A Finanzgericht e tevékenységek arányát 75%-ra becsülte.
- 14 A Finanzgericht szerint I. Zimmermann az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontján alapuló adómentességet az 1993. október 1-jétől 1994. december 31-ig terjedő időszak vonatkozásában kérheti. Kimondta, hogy ezen időszaktól kezdődően e tevékenységek legalább kétharmada olyan személyekhez kapcsolódott, akik esetében az ápolási költségeket teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték. A Finanzgericht szerint továbbá az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontját a hatodik irányelvvel összhangban úgy kell értelmezni, hogy csak az 1993 szeptemberét követő időszakot lehet figyelembe venni.
- 15 A Finanzamt felülvizsgálati kérelmében a Finanzgericht határozatának hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kéri annyiban, amennyiben a Finanzgericht a keresetnek az 1993. október 1-jétől 1994. december 31-ig terjedő időszak vonatkozásában az említett rendelkezés alapján helyt adott. I. Zimmermann e felülvizsgálati kérelem elutasítását kéri.
- 16 A Bundesfinanzhof a Finanzgerichttől eltérően úgy véli, hogy az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontjában szereplő feltételek nem teljesülnek. Kétségei támadtak azonban afelől, hogy [az előző naptári évben előforduló esetek] kétharmadára vonatkozó küszöb alapulhat-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontján vagy e cikk (2) bekezdésének a) pontján. Ezenkívül a Bíróság a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítéletben (EBHT 2006., I-5123. o.) nem hagyta kifejezetten jóvá az UStG 4. §-a 16. pontjának c) alpontjában szereplő azon feltételt, amely szerint az előző évben 40%-os küszöböt kellett elérni. Egyébiránt a jelen ügyben bizonytalan a semlegesség elvének a héajog vonatkozásában betöltött jelentősége is.
- 17 Az UStDV 23. §-ában felsorolt, nem több mint tizenegy – az I. Zimmermann által nyújtott szolgáltatásokhoz hasonló, vagy akár azokkal megegyező szolgáltatásokat nyújtó – intézményre alkalmazandó, az UStG 4. §-ának 18. pontjában szabályozott adómentesség végrehajtása szempontjából ugyanis nincs különösebb jelentősége, hogy az ápolási költségeket bizonyos részben törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték. E tekintetben az előző naptári évben fennálló helyzetet sem kell figyelembe venni.
- 18 E feltételek mellett a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Lehetővé teszi-e a [hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja és/vagy (2) bekezdésének a) pontja a nemzeti jogalkotó számára, hogy a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátásának adómentességét attól tegye függővé, hogy ezen intézmények tekintetében »az ápolási költségeket az előző naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték[-e]« (az [UStG] 4. §-a 16. pontjának e) alpontja)?
- 2) A [héa]semlegesség elvére figyelemmel jelentőséggel bír-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az, hogy a nemzeti jogalkotó ugyanezen ellátásokat más feltételek mellett adómentesként kezeli, ha azokat államilag elismert ingyenes szociális jóléti szövetségek és az ingyenes szociális jóléti ellátásnyújtást szolgáló, valamely szociális jóléti szövetséghez tagként csatlakozott jogi személyek, személyegyesülések vagy vagyontömegek nyújtják (az [UStG] 4. §-ának 18. pontja)?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 19 E kérdésekkel – amelyeket indokolt együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelvnek az adósemlegesség elvére figyelemmel értelmezett 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjával és/vagy (2) bekezdésének a) pontjával ellentétes-e, ha a kereskedelmi szolgáltatók által nyújtott ambuláns ellátások héamentességét olyan feltételhez kötik, mint amelyről az alapügyben is szó van, és amely szerint az ezen ellátásokkal kapcsolatos költségeket az előző naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kell viselniük (a továbbiakban: az alapügyben szóban forgó feltétel), különösen akkor, ha e feltétel nem alkalmazandó minden olyan szolgáltatóra, aki az említett típusú szolgáltatást nyújtja.
- 20 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az UStG indokolása szerint mind 4. §-a 16. pontjának e) alpontja, mind 4. §-ának 18. pontja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának átültetésére irányul.
- 21 Az utóbbi rendelkezésben szabályozott adómentesség azon szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre alkalmazandó, amelyek egyrészt „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő[k]”, másrészt pedig azokat „közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények” nyújtják.
- 22 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett 13. cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejezni hatásukat (lásd ebben az értelemben különösen a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11079. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-262/08. sz. CopyGene-ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5053. o.] 26. pontját).
- 23 A Bíróság – a többek között az UStG egyik korábbi változata 4. §-ának 16. pontjával kapcsolatos ügyben – korábban már elismerte, hogy a fizikai vagy anyagi függésben lévő személyek részére ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgáltatók általános egészségügyi, valamint otthoni gondoskodást nyújtó szolgáltatásai a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében véve szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásoknak minősülnek (lásd a C-141/00. sz. Kugler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 8., 17., 44. és 61. pontját).
- 24 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az I. Zimmermann által nyújtott ambuláns ellátások olyannak tekinthetők, mint amelyek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében a „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő[k]”. A nemzeti bíróság feladata e körülménynek a jelen ítélet 22. és 23. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatra tekintettel történő értékelése.
- 25 Az ügy irataiból és különösen a német kormány észrevételeiből következik, hogy az alapügyben szóban forgó feltétel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett nem közintézményeknek minősülő intézmények „karitatív jellegének” elismerésére vonatkozik.

- 26 Az utóbbi rendelkezés nem határozza meg azokat a feltételeket és eljárásokat, amelyek ezen elismerésre vonatkoznak (a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 49. pontja). Főszabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell létrehoznia azon szabályokat, amelyek szerint az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek. A tagállamok e tekintetben mérlegelési jogkörrel rendelkeznek (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 54. pontját; a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 49. és 51. pontját, valamint a C-415/04. sz. Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 23. pontját).
- 27 Ennek kapcsán a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a nem közintézményeknek minősülő intézmények tekintetében az (1) bekezdés g) pontjában előírt adómentesség megadását az említett (2) bekezdés a) pontjában felsorolt egy vagy több feltétel teljesítésétől tegyék függővé. A tagállamok szabadon és kiegészítő jelleggel meghatározhatják, hogy ezen önkéntesen választható feltételek közül melyeket alkalmazzák az érintett adómentesség megadása vonatkozásában (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 38. és 50. pontját, a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 43. pontját, valamint a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4793. o.] 45. pontját).
- 28 A fentiekből következően az alapeljárásban alapvetően azt kell megítélni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett elismerés szabályozása keretében a Németországi Szövetségi Köztársaság tiszteletben tartotta-e mérlegelési jogkörének korlátait (lásd még analógia útján a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 55. pontját).
- 29 Ennek kapcsán a német kormány azt állítja, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság jogosult volt úgy rendelkezni, hogy a nem közintézményeknek minősülő intézményeknek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentesség keretében történő elismerését a belső adójogi jogszabályok kimerítően szabályozzák, és e területen nem biztosítanak mérlegelési jogkört a közigazgatási hatóságok részére.
- 30 A hatodik irányelv 13. cikkének A. része kétségtől lehetővé teszi a nem közintézményeknek minősülő intézmények karitatív jellege elismerésének feltételeire és eljárásaira vonatkozó nemzeti szabályok elfogadását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 50. pontját).
- 31 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából azonban az következik, hogy azon intézmények meghatározása érdekében, amelyeknek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „karitatív jellegét” e rendelkezés vonatkozásában el kell ismerni, a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett figyelembe vegyenek több körülményt. Ezek között szerepelhet különös – nemzeti vagy regionális, jogszabályi vagy közigazgatási jellegű, adójogi vagy társadalombiztosítási – rendelkezések megléte, az érintett adóalany tevékenységeinek közérdekű jellege, az a tény, hogy az azonos tevékenységet végző más adóalanyok már hasonló elismerést élveznek, valamint az a körülmény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 57. és 58. pontját, valamint a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 53. pontját; továbbá analógia útján a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 72. és 73. pontját; a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 53. pontját, valamint a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 65. és 71. pontját).
- 32 Ezenkívül az adóalany hivatkozhat a nemzeti bíróság előtt a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességre az olyan nemzeti szabályozás vitatása érdekében, amely az előbbi rendelkezéssel összeegyeztethetetlen. Ilyen esetben a nemzeti bíróság feladata, hogy a

releváns körülmények összessége alapján megállapítsa, hogy az adóalany az e rendelkezés értelmében vett karitatív jellegűnek elismert intézménynek tekintendő-e (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 61. pontját).

- 33 Amikor tehát valamely adóalany vitatja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett karitatív jellegű intézményként való elismerést vagy annak hiányát, a nemzeti bíróságoknak kell megvizsgálniuk, hogy az illetékes hatóságok a közösségi elvek alkalmazása során tiszteletben tartották-e az e cikk által biztosított mérlegelési jogkör kereteit az uniós jog alapelveinek, különösen – a héa területén az adósemlegesség elvében kifejeződő – egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartása mellett (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 56. pontját és a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 52. és 54. pontját, valamint a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 48. pontját).
- 34 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság először is az alapügyben szóban forgó feltétel alábbi két vonatkozásának megengedhetősége vonatkozásában vár választ: egyrészt a kétharmados küszöb, másrészt pedig azon tény kapcsán, hogy az előbbi feltétel teljesülését az említett bíróság értelmezése szerint kötelezően az előző naptári évben fennálló helyzetet alapul véve kell megítélni (a továbbiakban „kizárólag az előző naptári év figyelembevételének kötelezettsége”).
- 35 Először is a kétharmados küszöböt illetően meg kell jegyezni, hogy a jelen ítélet 31. pontjában bemutatott ítélkezési gyakorlat szerint az a tény, miszerint a szóban forgó szolgáltatás költségeit adott esetben nagyrészt megbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik, olyan körülménynek minősül, amely a figyelembe vehető azon intézmények meghatározása céljából, amelyeknek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett karitatív jellege e rendelkezés tekintetében elismerhető.
- 36 E feltételek mellett a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában szabályozott adómentesség összefüggésében a Bíróság korábban lényegében már kimondta, hogy az érintett tagállam nem lépte túl a fenti rendelkezésben a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit pusztán azzal, hogy a szóban forgó adómentesség alkalmazása szempontjából magánjogi laboratóriumokként történő elismerés tekintetében előírta, hogy az érintett laboratóriumok által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottainak kell igénybe venniük (lásd a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 53. és 54. pontját).
- 37 Analóg módon kell megítélni az esetek kétharmadában rögzített, az alapügyben szereplőhöz hasonló küszöb követelményét a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának alkalmazása szempontjából. Az ilyen küszöb előírása ugyanis a fentiekhez hasonlóan az intézmények karitatív jellege elismerésének igényét elégíti ki az utóbbi rendelkezés alkalmazása érdekében. Hasonlóképpen, annak előírásával – szintén az alapügyben szóban forgó feltétel kapcsán – hogy az érintett ambuláns ellátásokhoz kapcsolódó költségeket teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kellett viselniük, a tagállam főszabály szerint nem lépi túl a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit.
- 38 Másodszor a kizárólag az előző naptári év figyelembevételének kötelezettségét illetően a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy e kötelezettség alapulhat-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondatán, amely szerint nevezetesen az említett bekezdés további részében szereplő adómentességek „egyszerű” alkalmazását kell figyelembe venni.
- 39 E tekintetben, jóllehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata értelmében a tagállamoknak kell lefektetniük a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókiadásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását (lásd különösen a 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január

19-én hozott ítélet [EBHT 1982., 53. o.] 32. pontját, a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-12121. o.] 26. pontját).

- 40 Következésképpen a szükséghez mérten a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy olyan helyzetekben, ahol az érintett tevékenységek megkezdésétől kezdve a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „karitatív jelleget” a jelen ítélet 31. pontjában bemutatott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően el kell ismerni, a kizárólag az előző naptári év figyelembevételének kötelezettsége azzal a következménnyel jár-e, hogy az érintett szolgáltató „karitatív jellegének” az említett rendelkezés értelmében vett elismerése az említett tevékenységek folytatásának első naptári éve vagy akár első két naptári éve vonatkozásában automatikusan és elkerülhetetlenül kizárt.
- 41 Amennyiben a kizárólag az előző naptári év figyelembevételének kötelezettsége ilyen következménnyel jár, az nem igazolható a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata alapján.
- 42 A kérdést előterjesztő bíróságnak másodszor az adósemlegesség elvének az alapeljárásban betöltött szerepével kapcsolatban merülnek fel kétségei, tekintettel arra, hogy az UStG 4. §-a 18. pontjának keretében, amely rendelkezés kizárólag az UStDV 23. §-ában felsorolt tizenegy intézményre alkalmazandó, az olyan szolgáltatások adómentessége, mint amelyeket I. Zimmermann nyújt, nem függ az alapügyben szóban forgó feltételtől.
- 43 A jelen ítélet 22. és 33. pontjában bemutatott ítélkezési gyakorlatból ugyanis az következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában kimondott adómentesség végrehajtása során az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása főszabály szerint megköveteli, hogy valamennyi nem közintézménynek minősülő egyéb intézmény egyenlő helyzetbe kerüljön a hasonló szolgáltatások nyújtása szempontjából való elismerése érdekében (lásd még a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjához hasonlóan a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 50. pontját és a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 71. pontját).
- 44 A német kormány úgy véli, hogy különösen a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjával összefüggésben az egyenlő bánásmód elvét kell alkalmazni az intézmények karitatív jellegüként való elismerése keretében annak érdekében, hogy közintézménynek tekinthessék azokat. E tekintetben az említett kormány szerint a semlegesség elvét nem lehet úgy értelmezni, hogy az azonos szolgáltatások tartalmát azonos módon kell megadóztatni, hanem úgy kell érteni, hogy az azonos adóalanyoknak ugyanolyan feltételek alá kell esniük az adómentesség igénybevétele érdekében.
- 45 Az említett kormány arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó feltétel, és különösen az annak részét képező kétharmados küszöb célja annak biztosítása, hogy az érintett szolgáltató ténylegesen szociális intézmény legyen, és arra szolgál, hogy az utóbbi a közintézményekkel egyenlő helyzetbe kerüljön. E kormány szerint azonban, mivel az UStG 4. §-ának 18. pontja – e paragrafus 16. pontjától eltérően – csak azon közhasznú jogi személyekre vonatkozik, amelyeknek karitatív jellegét hivatalosan elismerik, a német szabályozás nem kezeli eltérő módon az azonos adóalanyokat, csupán különböző feltételeket állapít meg a különböző anyagi és jogi feltételek alá tartozó eltérő jogalanyok karitatív jellegű intézményként való elismeréséhez.
- 46 A fentiek kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy a semlegesség fogalmát a héa kapcsán több különböző értelemben használják.
- 47 Egyrészt emlékeztetve arra, hogy a hatodik irányelvben szabályozott levonási mechanizmus célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, a Bíróság kimondta, hogy a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, feltéve hogy az említett

tevékenységek maguk is főszabály szerint héakötelesek (lásd ebben az értelemben különösen a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 27. pontját és a C-277/09. sz. RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-13805. o.] 38. pontját).

- 48 Másrésről az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes, ha a hasonló és ily módon egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (lásd különösen 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.] 24. pontját, valamint a C-259/10. és C-260/10. sz., Rank Group egyesített ügyekben 2011. november 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10947. o.] 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 49 A jelen ügyben a semlegesség fogalma az utóbbi értelemben véve releváns. Ahogyan ugyanis a jelen ítélet 22. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatból következik, a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek értelmezésének összefüggésében az adósemlegesség elvét azon elvvel párhuzamosan kell alkalmazni, amely szerint ezen adómentességeket szigorúan kell értelmezni (lásd még ebben az értelemben a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontját).
- 50 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adósemlegesség elve – amely az egyenlő bánásmód elvének egyik különös kifejeződése a másodlagos közösségi jog szintjén és az adózás különös területén (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 44. pontját) – nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja a hatodik irányelv 13. cikkében kimondott adómentesség érvényességét. Ez az elv – egyértelmű rendelkezés hiányában – az említett adómentesség hatályának kiterjesztését sem teszi lehetővé (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott VDP Dental Laboratory ügyben hozott ítélet 35–37. pontját, valamint a fent hivatkozott Deutsche Bank ügyben hozott ítélet 45. pontját).
- 51 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a tagállamok által héamentesnek nyilvánítandó, nyilvánítható, illetve annak nem nyilvánítható tevékenységek kategóriáit, valamint azokat a feltételeket, amelyeket a tagállamok a mentesíthető tevékenységek tekintetében támaszthatnak, pontosan meghatározza a hatodik irányelv 13. cikke A. részének tartalma (lásd a C-144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-2921. o.] 38. pontját, valamint a C-253/07. sz., Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7821. o.] 38. pontját).
- 52 Az adósemlegesség elvével tehát nem ellentétes például az a körülmény, hogy a közintézmények karitatív jellegének elismerése nem szükséges a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességhez, míg ezen elismerést a nem közintézményeknek minősülő intézmények vonatkozásában megkövetelik.
- 53 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában szabályozott adómentesség keretében ugyanis – ahogyan az a jelen ítélet 43. és 52. pontjából következik – az adósemlegesség elve nem a közjogi intézményekkel kapcsolatban követeli meg az egyenlő bánásmódnak a karitatív jelleg elismerése során való érvényesülését, hanem az összes többi intézmény egymás közötti viszonyában.
- 54 Márpedig, ahogyan azt a német kormány a tárgyaláson a Bíróság előtt megerősítette, az UStG 4. §-a 18. pontjának hatálya alá tartozó intézmények, amelyeket az UStDV 23. §-a kimerítően felsorol, nem a közjog, hanem a magánjog hatálya alá tartoznak azon adóalanyokhoz hasonlóan, akikre az alapügyben szóban forgó feltétel alkalmazandó.

- 55 Kétségtelen, hogy – ahogyan azt lényegében a német kormány állítja – az adósemlegesség elvével önmagában nem ellentétes a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességnek olyan intézmények esetében történő megtagadása, amelyek az alapügy felpereséhez hasonlóan rendszeres nyereségszerzésre töreksenek az említett irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése a) pontjának első francia bekezdésével összhangban.
- 56 Mindazonáltal a Bírósággal közölt információkból semmilyen módon nem következik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság az alapügyben szóban forgó feltétel révén élt volna az említett lehetőséggel. Ellenkezőleg úgy tűnik, hogy ugyanezen feltétel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában szabályozott adómentesség alkalmazása céljából éppen az üzleti alapon működő kereskedelmi szervezetek karitatív jellegének elismerését célozza.
- 57 Ezenkívül a jelen ítélet 22. pontjában kifejtett értelmezési szabályok alkalmazása során (lásd különösen a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-907. o.] 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot) a Bíróság „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalmával kapcsolatban, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjára tekintettel már korábban kimondta, hogy e fogalom elvben elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a természetes személyeket és a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat (lásd C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 17. pontját; a C-144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-2921. o.] 24. pontját; a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 35. és 47. pontját, valamint a C-492/08. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. június 17-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5471. o.] 36. és 37. pontját).
- 58 E körülmények között a nemzeti szabályozás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának végrehajtása keretében nem írhat elő lényegesen eltérő feltételeket egyrésről az üzleti alapon működő vállalkozások, másrésről pedig az UStG 4. §-ának 18. pontja alá tartozó, nem üzleti alapon működő jogi személyek vonatkozásában.
- 59 Következésképpen a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett g) pontjával ellentétes a kétharmados küszöbhez hasonló küszöb megállapítása, amennyiben azt alapvetően azonos szolgáltatások kapcsán – az említett rendelkezés értelmében vett „karitatív jelleg” elismerése céljából – a magánjogba tartozó egyes adóalanyok vonatkozásában alkalmazni kell, más adóalanyok esetében pedig nem.
- 60 Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság teljes körű választ kapjon, emlékeztetni kell arra, hogy az ő feladata, hogy az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi konkrét körülményére tekintettel figyelembe vegye a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontjában foglalt követelményeket.
- 61 Bárhogyan is kell tehát értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában szereplő „szorosan összefüggő” fordulatot, emlékeztetni kell arra, hogy az említett irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja az adómentességet mindenesetre ahhoz a feltételhez köti, hogy az illető termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás az adómentes tevékenység megvalósításához elengedhetetlen legyen (lásd a C-415/04. sz. Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 25. pontját). A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy az I. Zimmermann által nyújtott valamennyi szolgáltatás elengedhetetlen-e az említett rendelkezés értelmében adómentes tevékenységek megvalósításához (lásd analógia útján a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 38–41. pontját).

- 62 Egyébiránt a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának második francia bekezdése szerint az említett cikk (1) bekezdésének g) pontjában szabályozott adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a héa megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.
- 63 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett g) pontjával ellentétes, ha a kereskedelmi szolgáltatók által nyújtott ambuláns ellátások héamentességét olyan feltételhez kötik, mint amilyenről az alapügyben is szó van, és amely szerint az ezen ellátásokkal kapcsolatos költségeket az előző naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kell viselniük, amennyiben e feltétel nem biztosítja az egyenlő bánásmódot a nem közintézménynek minősül intézmények karitatív jellegének az említett rendelkezés értelmében vett elismerése keretében.

A költségekről

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

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének az adósemlegesség elvére tekintettel értelmezett g) pontjával ellentétes, ha a kereskedelmi szolgáltatók által nyújtott ambuláns ellátások héamentességét olyan feltételhez kötik, mint amelyről az alapügyben is szó van, és amely szerint az ezen ellátásokkal kapcsolatos költségeket az előző naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kell viselniük, amennyiben e feltétel nem biztosítja az egyenlő bánásmódot a nem közintézménynek minősül intézmények karitatív jellegének az említett rendelkezés értelmében vett elismerése keretében.

Aláírások