

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. július. 10.1(1)

C?442/05. sz. ügy

Finanzamt Oschatz

kontra

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Hatodik HÉA?irányelv – A 4. cikk (5) bekezdése – A D. melléklet 2. pontja – A »vízszolgáltatás« fogalma – A 12. cikk (3) bekezdésének a) pontja – Kedvezményes mérték – A H. melléklet 2. kategóriája – »Vízszolgáltatás«”

1. Az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: hatodik irányelv) D. mellékletének 2. pontjában és H. mellékletének 2. kategóriájában szerepl? „vízszolgáltatás” fogalmának értelmezésére irányul. A kérdést el?terjeszt? bíróság, a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) (Németország) különösen arra kíván választ kapni, hogy ebbe a fogalomba tartozik-e az ingatlannak külön felszámított díj ellenében a vízvezeték-hálózathoz történ? csatlakoztatása.

I – A vonatkozó közösségi szabályozás

2. A hatodik irányelv 2. cikke kimondja:

A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

„az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

3. A hatodik irányelv 4. cikke az alábbiak szerint határozza meg, kit kell „adóalanynak” tekinteni:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a

szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is [...].

[...]

(5) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és közintézmények nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalanynak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

Az előbbiekben megnevezett szervek minden esetben adóalanynak minősülnek a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

[...]

4. A D. mellékletben a „vízszolgáltatás” a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében említett tevékenységek között szerepel.

5. Az irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontja kimondja:

„A felszámítandó hozzáadottérték-adó általános mértékét minden tagállam az adóalap egy meghatározott százalékában állapítja meg, amelynek mértéke azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra [...]

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.”

6. A H. mellékletben a „vízszolgáltatás” azon termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások között szerepel, amelyekre kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték (a továbbiakban: HÉA-mérték) alkalmazható.

II – A vonatkozó nemzeti szabályozás

7. A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) – az alapügy tényállásának megvalósulása idején alkalmazandó – 1. §a (1) bekezdésének 1. pontja szerint a forgalmi adó hatálya alá tartoznak a gazdasági szereplő által Németország területén, ellenszolgáltatás fejében, gazdasági tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások.

8. Az UStG 2. §a (3) bekezdésének első mondata kimondja, hogy a közjogi jogi személyek csak akkor tartoznak a forgalmi adó hatálya alá, ha kereskedelmi vagy a társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz, a továbbiakban: KStG) 1. §a (1) bekezdésének 6. pontjában és 4. §ában meghatározott kereskedelmi jellegű tevékenységet folytatnak. A lakosság részére történő vízszolgáltatás szerepel a KStG 4. §ának (3) bekezdésében felsorolt kereskedelmi jellegű tevékenységek között.

9. A szóban forgó időszakban az UStG 12. §ának (1) bekezdése alapján az általános adómérték Németországban 16% volt.

10. Az UStG – ugyanezen jogszabály mellékletének 34. pontjával együtt olvasott – 12. §a (2) bekezdése 1. pontjának megfelelően a „vízszolgáltatás” esetében 7%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11. A Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (a továbbiakban: felperes) ivóvízellátást és szennyvízkezelést végző közjogi társulás. Szászország egyik közigazgatási körzetének több városa és községe tartozik tagjai közé.

12. Ügyfeleinek ivóvízzel való ellátásán túl a felperes az ingatlantulajdonosok kérésére, a költségek megfizetése ellenében a háztartásoknak a vízellátó hálózathoz való csatlakoztatását is elvégzi. Az egyéni rácsatlakozás létrehozásával a felperes összekapcsolja vízellátó hálózatát az ingatlantulajdonos egyéni berendezéseivel. Az egyéni rácsatlakozást képező vezetékek a felperes tulajdonában maradnak.

13. A felperes úgy véli, hogy a vízellátásra Németországban alkalmazott 7%-os kedvezményes adómértéket a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozás létrehozása esetében is alkalmazni kell, mivel a rácsatlakozás kizárólagos célja az ingatlan vízellátásának biztosítása.

14. A Finanzamt Oschatz (oschatzi adóhivatal; a továbbiakban: alperes) azonban azon az állásponton van, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozását független szolgáltatásnyújtásnak, nevezetesen az „ellátó hálózathoz való csatlakozás létrehozásának” kell tekinteni, és arra az általános adómértéket kell alkalmazni. Ezt az álláspontot a Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium) 2000. július 4-i levelében fejtette ki.

15. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) helyt adott a felperes által az alperes ellen a fenti kérdésben benyújtott keresetnek, miután a felperes sikertelenül fellebbezett az alperes által végzett adómegállapítás ellen. A Finanzgericht úgy vélte, hogy a felperes által a végfelhasználóknak nyújtott szolgáltatások, azaz a vízellátás és a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozás egyaránt a „vízszolgáltatás” átfogó fogalmába tartozik, és német jognak megfelelően a 7%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó rá.

16. A Bundesfinanzhof bizonytalan abban a kérdésben, hogy a vízellátó hálózatra külön felszámított díj ellenében történő egyéni rácsatlakoztatás a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjában szereplő „vízszolgáltatás” fogalmába tartozó-e. Amennyiben a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjával együtt olvasott 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése nem alkalmazandó a külön felszámított díj ellenében végzett egyéni rácsatlakozás létrehozására, a Bundesfinanzhof szerint felmerül a kérdés, hogy az említett rácsatlakozás létrehozása során a felperes a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése első és második albekezdésének értelmében adóalanyként jár-e el.

17. A fentieken túl az alkalmazandó adómérték kérdésével kapcsolatban a Bundesfinanzhof arra az álláspontra hajlik, hogy a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozás létrehozása a „vízszolgáltatás” fogalmába tartozik, és ezért a kedvezményes adómérték alkalmazandó rá. Úgy véli azonban, hogy e kérdés megválaszolása a közösségi jog értelmezésétől függ.

18. Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (D. mellékletének 2. pontja és H. mellékletének 2. kategóriája) szerinti »vízszolgáltatás«(3) fogalmába tartozik-e az ingatlantulajdonosok berendezéseinek a vízszolgáltató vállalkozás által külön felszámított díj ellenében végzett csatlakoztatása a vízellátó hálózathoz (az úgynevezett egyéni rácsatlakozás)?”

19. A felperes, az alperes, a német és az olasz kormány, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A 2007. május 10-i tárgyaláson a felperes és a Bizottság szóbeli észrevételeket adtak el?.

IV – Az elfogadhatóságról

20. A német kormány kétségeit fejezte ki a kérdésnek a hatodik irányelv D. melléklete 2. pontjában szereplő „vízszolgáltatás” fogalmának értelmezését érintő része elfogadhatóságával kapcsolatban. Úgy véli, hogy az alapeljárás kimenetele nem függ a hatodik irányelv D. melléklete 2. pontjának értelmezésétől, mivel nem vitatott, hogy a vízellátó hálózathoz való egyéni rácsatlakozás létrehozása során a felperes az UStG 2. §-a (3) bekezdésének első mondata szerinti kereskedelmi jellegű tevékenységet folytatott. A hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjához kapcsolódó kérdés ezért nem bír relevanciával, és hipotetikus jellegű. Az alperes úgy véli, hogy a Bíróságnak a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjához kapcsolódó állásfoglalása csak akkor lenne releváns az alapeljárás tárgyát képező jogvita szempontjából, ha annak megítélését kérték volna a Bíróságtól, hogy amennyiben az egyéni rácsatlakozás létrehozása nem tartozik a D. melléklet 2. pontjában említett fogalom körébe, az e tevékenységet végző felperes adóalanynak minősül-e ugyanezen irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében. Ilyen kérdést azonban nem terjesztettek a Bíróság elé.

21. Ha a nemzeti bíróság által elterjesztett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság f?szabály szerint köteles azokról határozni.(4) Mindazonáltal szükség esetén a Bíróság – saját hatáskörének vizsgálatához – köteles azokat a körülményeket vizsgálni, amelyek között a nemzeti bíróság hozzá fordult, és különösképpen köteles megállapítani, hogy a közösségi jog kért értelmezése kapcsolatban áll-e az alapjogvita tényállásával vagy tárgyával, annak érdekében, hogy a Bíróság ne legyen kénytelen általános vagy hipotetikus kérdésekkel kapcsolatos tanácsadó véleményeket adni. Amennyiben kiderül, hogy a feltett kérdés az alapügy eldöntésében nyilvánvalóan nem bír jelent?séggel, a Bíróságnak meg kell állapítania a kérelem okafogyottságát.(5)

22. A jelen ügyben véleményem szerint nem állapítható meg nyilvánvalóan, hogy a közösségi jognak a nemzeti bíróság által a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontja vonatkozásában kért értelmezése nem állna kapcsolatban az alapügy tárgyával, vagy hipotetikus jellegű lenne, ahogyan azt az alperes és a német kormány állítja.

23. A nemzeti bíróság elzeteres döntéshozatalra utaló határozatából és a német kormány által benyújtott eljárási iratokból világosan kiderül, hogy a felperes a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozás létrehozása során a német jog alapján HÉA-kötelezettség alá tartozik. A kérdést

el?terjeszt? bíróság azonban az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában jelezte, hogy a felperes úgy t?nhet, mint amely – legalábbis f?szabály szerint – nem rendelkezik adóalanyisággal a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése értelmében. A kérdést el?terjeszt? bíróság ugyanakkor bizonytalan abban a tekintetben, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás külön felszámított díj ellenében történ? létrehozására irányuló tevékenység a D. melléklet 2. pontja szerinti „vízszolgáltatás” fogalmába tartozik?e, és a felperest ily módon a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése értelmében adóalanynak kell?e tekinteni.

24. A nemzeti bíróság el?zetes döntéshozatalra utaló határozatából úgy vélhet?, hogy a nemzeti bíróság el?tt folyamatban lév? ügynek az a központi kérdése, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozására irányuló tevékenység esetében a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjával együtt olvasott H. mellékletének 2. kategóriája alapján a kedvezményes adómérték alkalmazható?e, vagy sem. Megítélésem szerint azonban a fenti kérdés csak akkor merül fel, ha a rácsatlakozást létrehozó jogi személy az említett tevékenység végzése során adóalanyként jár el, és e tevékenység a hatodik irányelv 2. cikke alapján HÉA?köteles.

25. Mivel a nemzeti bíróság az el?tte folyamatban lév? eljárás alapján utalt rá, hogy a felperes vélhet?en csak akkor tekinthet? adóalanynak a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében, ha a vízellátó hálózathoz történ? egyéni rácsatlakozás külön felszámított díj ellenében történ? létrehozása a D. melléklet 2. pontja alá tartozik, úgy vélem, hogy releváns a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? ügy szempontjából az a kérdés, miszerint a vízellátó hálózathoz történ? egyéni rácsatlakozás külön felszámított díj ellenében történ? létrehozását fedí?e a D. melléklet 2. pontjában szerepl? „vízszolgáltatás” fogalma.

26. A fentieknek megfelel?en úgy vélem, hogy válaszolni kell a kérdésnek a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjával kapcsolatos részére annak érdekében, hogy a nemzeti bíróság rendelkezzen a közösségi jog értelmezéséhez szükséges mindazon információval, amely segítségére lehet az el?tte folyamatban lév? jogvita eldöntésében. Az el?terjesztett elfogadhatatlansági kifogást ezért el kell utasítani, és a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjával kapcsolatos el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

V – Az ügy érdemér?l

A – A felek f?bb érvei

27. A felperes és az olasz kormány úgy véli, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozása a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjában és H. mellékletének 2. kategóriájában egyaránt szerepl? „vízszolgáltatás” fogalmába tartozik. Azon az állásponton vannak, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás elengedhetetlen a vízszolgáltatáshoz. Az olasz kormány azt állítja, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozása a f?szolgáltatáshoz, azaz a vízszolgáltatáshoz képest járulékos jelleg? szolgáltatás.

28. A felperes úgy véli, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozása a vízszolgáltatástól nem elkülönül? szolgáltatás. A fogyasztó szemszögéb?l nézve az egyéni rácsatlakozás csupán a vízellátást teszi lehetővé, más célt nem szolgál. Ezt támasztja alá az is, hogy jogi és gyakorlati okokból az ügyfél más vállalkozástól nem tud vízhez jutni. A felperes álláspontja szerint a HÉA szempontjából nincs jelent?sege annak a ténynek, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozásáért külön vagy egyszeri alapon számítanak fel díjat. Az a körülmény, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozásához kapcsolódó költségeket levonják az állandó költségekért felszámított havidíjból és a tényleges vízfogyasztáshoz kapcsolódó díjból, jelzi, hogy a vízszolgáltatásért egyetlen összeg fizetend?, amelynek egy részét speciális módszerrel számítják ki. Ráadásul, bár a rácsatlakozást

csak egy alkalommal hozzák létre, az nélkülözhetetlen a folyamatos vízszolgáltatáshoz, és ezért nem tekinthet? attól független szolgáltatásnak. Nem csupán a rácsatlakozás, hanem a vízszolgáltatás megléte is folyamatosan növeli a szóban forgó ingatlan értékét. Ellentétben az alperes által el?terjesztett érvekkel, nem fedi a valóságot az a feltételezés, hogy a rácsatlakozással rendelkező épületekben adott esetben nem is történik vízfogyasztás. Ezenkívül az egyéni rácsatlakozásért felszámított (jelent?s) összeg nem érvényes hivatkozási alap annak a következtetésnek a levonásához, hogy az önálló szolgáltatást képez. Míg a rácsatlakozás díja hozzávet?leg ezer eurót tehet ki, egyetlen ingatlan vízfogyasztása negyven?ötven év alatt nyolcezer és tizenkétezer euró közötti összeget is elérhet.

29. Az alperes és a német kormány csak a hatodik irányelv H. melléklete 2. kategóriájának értelmezése kapcsán fejtette ki érveit. Az alperes, a német kormány és a Bizottság azt állítja, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozása nem tartozik bele a hatodik irányelv H. melléklete 2. kategóriájában szerepl? „vízszolgáltatás” fogalmába. Úgy vélik, hogy mivel a kedvezményes adómérték alkalmazására vonatkozó szabályok kivételt tartalmaznak a hatodik irányelv általános szabályai alól, azokat a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban megszorítóan kell értelmezni. A „vízszolgáltatás” fogalmának használatát tehát a sz?k értelemben vett vízszolgáltatásra kell korlátozni, és abba nem érthet?k bele olyan kiegészít? szolgáltatások, mint például a vízellátás biztosítását szolgáló építési munkák. Az alperes és a német kormány következtésképpen azon az állásponton van, hogy a vízellátó hálózathoz történ? egyéni rácsatlakozás létrehozására az általános adómértéket kell alkalmazni.

30. A német kormány azt az érvet is felhozta, hogy a HÉA?rendszer alapját képez? adósemlegesség elve sérelmet szenvedne, ha a „vízszolgáltatás” fogalmát túl tágan kellene értelmezni, mivel a hasonló szolgáltatásokra – például a gáz- és a villamosenergia-ellátó hálózathoz való csatlakozás létrehozására – nem alkalmazandó a kedvezményes adómérték. Az alperes arra is hivatkozik, hogy amennyiben a felperes felvetéseit elfogadják, a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozásnak a vízszolgáltató általi létrehozása a kedvezményes adómérték alá tartozna, míg a rácsatlakozás független építési vállalkozás általi létrehozása után az általános adómérték alapján kellene az adót megfizetni.

31. A német kormány megjegyzi továbbá, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontja harmadik albekezdésének megfelelően szabadon dönthetnek a kedvezményes adómérték alkalmazásáról.

32. A német kormány és a Bizottság ezért úgy véli, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozását és a vízszolgáltatást két elkülönül? f?szolgáltatásként kell kezelni, amelyekre a német kormány szerint különböz? adómérték vonatkozik. A vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás tehát nem tekinthet? járulékos szolgáltatásnak.

33. A Bizottság elismeri, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozása a vízszolgáltatás els?dleges és szükséges feltétele. M?szaki szempontból azonban a csatlakozás megépítése nincs összefüggésben a sz?k értelemben vett vízszolgáltatással. Az alperes, a német kormány és a Bizottság különösen úgy vélik, hogy azon körülmény, miszerint a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozásért az ingatlan tulajdonosa fizet, míg a tényleges vízfogyasztás adott esetben például az ingatlan bérl?jét terheli, azt mutatja, hogy a rácsatlakozás és maga a vízellátás nem képeznek egységes szolgáltatást. Az alperes arra is rámutat, hogy a csatlakozás folyamatosan az ingatlanok hasznát szolgálja. Az alperes és a Bizottság szerint ráadásul a rácsatlakozást egyetlen alkalommal hozzák létre, és az nem áll id?beli kapcsolatban a vízszolgáltatással. Az a tény, hogy az egyéni rácsatlakozás létrehozásának költsége átlagosan több ezer euró, míg maga a vízszolgáltatás általában csupán néhány ezer euróba kerül évente, arra enged következtetni, hogy a rácsatlakozás létrehozása nem járulékos szolgáltatás. Ily módon a Bizottság szerint pénzügyi

szempontból két elkülönült szolgáltatásról van szó, amelyeket a fogyasztók így is érzékelnek. Ez a következtetés összhangban van a hálózat megépítése és rendelkezésre bocsátása, illetve a hálózat útján történő vízszolgáltatás közötti különbségtétellel.(6)

34. A német kormány el?adja, hogy míg az átlagfogyasztó szemszögéb?l a rácsatlakozás létrehozása és a vízszolgáltatás ugyanazt a gazdasági célt szolgálják, ez nem elegend? ahhoz, hogy azokat egységes szolgáltatásnak lehessen tekinteni. Az egységes szolgáltatás meglétéhez a különböz? elemeknek olyan szoros kapcsolatban kell állniuk, hogy elválaszthatatlanok legyenek egymástól. A jelen ügyben nem ez az eset áll fenn. A német kormány arra is kitér, hogy az egyéni rácsatlakozás úgy is létrehozható, hogy ahhoz nem kapcsolódik a víz használatának és ily módon a vízszolgáltatás igénybevételének kötelezettsége.

35. A D. mellékletben szerepl? „vízszolgáltatás” fogalmának értelmezését illet?en a Bizottság úgy véli, hogy nem áll a Bíróság rendelkezésére elegend? bizonyíték annak kétséget kizáró megállapításához, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? ügy felperese olyan szervezet, amely teljesíti a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésében lefektetett követelményeket. A Bizottság ezért azon az állásponton van, hogy a Bíróságnak azt a választ kell adnia a kérdésnek a D. mellékletre vonatkozó részére, hogy a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy a felperes tevékenységei adókötelesek?e.

B – Álláspont

36. A jelen eljárás felei alapvet?en abban nem értenek egyet, hogy a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjában és H. mellékletének 2. kategóriájában szerepl? „vízszolgáltatás” fogalma magában foglalja?e a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozását.

37. Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv nem definiálja sem a D. mellékletének 2. pontjában, sem a H. mellékletének 2. kategóriájában szerepl? „vízszolgáltatás” fogalmát. A hatodik irányelv H. mellékletének bevezet? mondata úgy rendelkezik, hogy a termékekre vonatkozó, a H. mellékletben szerepl? kategóriák nemzeti jogszabályokba történ? átvételekor a tagállamok az egyes kategóriák pontos terjedelmének megállapítása érdekében a Kombinált Nómenklatúrát alkalmazhatják. A módosított, a vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23?i 2658/87/EGK tanácsi rendelet(7) által létrehozott Kombinált Nómenklatúra többek között a kizárólag termékekre vonatkozó nómenklatúra harmonizált rendszerét tartalmazza. Nem nyújt azonban segítséget a „vízszolgáltatás” fogalmának meghatározásához.

38. A fentieken túl véleményem szerint a Bíróság elé terjesztett kérdések nem válaszolhatók meg csupán a hatodik irányelv D. melléklete 2. pontjának vagy H. melléklete 2. kategóriájának szövege alapján. Az említett rendelkezések szövege messze nem egyértelm?, különösen ha megvizsgáljuk a hatodik irányelv más nyelvi változatait, és összehasonlítjuk ?ket egymással. Míg az egyes nyelvi változatok szövege a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjában vagy H. mellékletének 2. kategóriájában szerepl? fogalmaknak a víz pusztá rendelkezésre bocsátását magában foglaló sz?k értelmezését részesíti el?nyben, más nyelvi változatok tágabb értelmezésre adhatnak alapot.(8) Tekintettel a nyelvi különbségekre, a kérdéses fogalmak jelentéstartalmát nem lehet kizárólag nyelvtani értelmezés alapján meghatározni. Ezért helyénvaló más értelmezési szempontokat is figyelembe venni, különösen annak a szabályozási rendszernek az általános szerkezetét és célját, amelynek a kérdéses rendelkezések a részét képezik.(9)

39. Úgy vélem, hogy ezért külön szükséges megvizsgálni a D. és a H. mellékletnek a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét, és megfontolni azok különös célkit?zését.

1. A D. melléklet

40. A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése úgy rendelkezik, hogy az államok, a régiók, a megyék és a települések és közintézmények nem minősülnek a 4. cikk (1) bekezdésében meghatározott adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak.(10) A 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése szerint a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a közjogi szervezetek adóalanyoknak minősüljenek, amennyiben az ellenkező eset a verseny jelentős torzulását eredményezné. Ezenkívül a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szerint a tagállamoknak „minden esetben” kötelességük a közjogi szervezeteket adóalanyoknak tekinteni a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

41. A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdése a D. melléklettel együtt olvasva ezért véleményem szerint a 4. cikk (5) bekezdésének első albekezdésében található „általános szabály” alóli kivételeket vagy attól való eltéréseket fogalmaz meg. A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdése egyaránt arra irányul, hogy biztosítsa az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását olyan helyzetekben, amikor a közintézmények mint a közjog alanyai – a kifejezetten rájuk vonatkozó jogi szabályozás keretében – folytatnak olyan tevékenységeket, amelyeket a velük versengő magánjogi jogalanyok is végezhetnek a magánjog hatálya alatt, vagy közigazgatási koncesszió alapján.(11)

42. Amennyiben azonban a tevékenység szerepel a D. melléklet felsorolásában, nem szükséges vizsgálni sem a tevékenységet végző szerv jogi helyzetét, sem azt, hogy milyen minőségben végzi ezt a tevékenységet. E meglehetőséges elvégezni, mivel ha a tevékenység a hatodik irányelv D. mellékletének hatálya alá tartozik, az azt végző jogi személy főszabály szerint adóköteles az adott tevékenység vonatkozásában. Véleményem szerint a fentiek az említett rendelkezésben szereplő „minden esetben” kifejezésből következnek. Ráadásul nem szükséges a 4. cikk (5) bekezdése második albekezdésének esetéhez hasonlóan meghatározni, hogy amennyiben a közjogi jogi személyek nem minősülnek adóalanyoknak, az a verseny jelentős torzulását eredményezi-e. Amennyiben a tevékenység a D. melléklet hatálya alá tartozik, a verseny jelentős torzulását vélelmezni kell. Ahogyan arra Kokott főtanácsnok a C-369/04. sz. ügyre vonatkozó indítványában(12) rámutatott, a D. melléklet azon tevékenységeket sorolja fel, amelyeket mind közjogi jogi személyek, mind magánszektorba tartozó vállalkozások végezhetnek, és amelyek „gazdasági vonatkozása elsődleges és nyilvánvaló”(13). A hatodik irányelv D. mellékletével együtt olvasva ugyanezen irányelv 4. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének célja annak biztosítása, hogy a közjogi jogi személyekre és a magánszektorba tartozó vállalkozásokra a D. mellékletben felsorolt tevékenységek tekintetében adózási szempontból egyenlő feltételek vonatkozzanak.

43. A hatodik irányelv D. mellékletének (2) bekezdésében szereplő vízszolgáltatási tevékenység vonatkozásában a 2004/17 irányelv(14) nyilvánvaló, hogy egyes tagállamokban közjogi és magánjogi vállalkozások működnek és versenyeznek a vízszolgáltató ágazatban, ahol feladatuk „olyan rögzített hálózatok rendelkezésre bocsátása vagy üzemeltetése, amelyek rendeltetése a fogyasztók számára szolgáltatás teljesítése az ivóvíz elállítása, szállítása vagy elosztása terén” és „ivóvíz szállítása ilyen hálózatok számára”.(15) Ezenkívül az ügy nyilvános tárgyalásán a felperes megerősítette, hogy számos különböző típusú – mind közjogi, mind magánjogi jellegű – jogi személy foglalkozik a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozások létrehozásával Németországban. Ráadásul a beadványokból kiderül, hogy a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozások létrehozásához kapcsolódó tevékenység – a kapcsolódó költségekre tekintettel – számottevő gazdasági jelentőséggel bír.

44. Ezért úgy vélem, hogy összhangban lenne a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének és ugyanezen irányelv D. mellékletének szellemével és céljával, ha az egyéni rácsatlakozás létrehozását beleérténénk az említett irányelv D. mellékletének 2. pontjában szereplő „vízszolgáltatás” fogalmába.

2. A H. melléklet

45. A hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamok kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazhatnak az említett irányelv H. mellékletében meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira(16). Ezek a rendelkezések olyan jellegűek, hogy kivételt képeznek az általános HÉA-mérték alkalmazásának főszabálya alól, és ezért azokat megszorítóan kell értelmezni.(17)

46. A H. mellékletet a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelv(18) építette be a hatodik irányelvbe. A „Vízszolgáltatás” kategóriáján kívül a H. melléklet tizenhat olyan további áru- és szolgáltatáskategóriát tartalmaz, amelyekre kedvezményes adómérték alkalmazható.

47. Sem a 92/77 irányelv preambulumbekkezdései, sem a hatodik irányelv preambulumbekkezdései nem adnak eligazítást a H. melléklet célját és alkalmazási körét illetően. Úgy vélem azonban, hogy elször is magában a H. mellékletben felsorolt áru- és szolgáltatáskategóriák ismeretében, másodszor pedig az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (HÉA-mértékek egymáshoz közelítése) szóló irányelvtervezetről szóló véleménye(19) alapján a H. melléklet célja, hogy a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontja harmadik albekezdésével együtt olvasva lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy kedvezményes adómértéket alkalmazzanak a jelentősebb, gyakori fogyasztási cikkek és szolgáltatásokra, valamint a szociális vagy közérdeke célú tevékenységek esetében.

48. Véleményem szerint a tiszta víz alapvető, mindennapos használatra szolgáló árucikk, és az ahhoz való hozzáférés kétségtelenül az emberi egészség érdekét szolgálja.(20) Tekintettel arra, hogy a vízellátó hálózatra történő egyéni rácsatlakozásnak nincs más célja, mint az ingatlanok a vízelosztó hálózathoz való csatlakoztatása, és mivel az elzetes és szükséges feltétele annak, hogy az említett hálózathoz vizet bocsásson rendelkezésre, véleményem szerint a tagállamok lehetősége arra, hogy az ilyen csatlakozások létrehozására kedvezményes adómértéket alkalmazzanak, összhangban van a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése és az ugyanezen irányelv H. melléklete által kitűzött céllal.

49. A fentiek alapján úgy vélem, hogy a hatodik irányelv H. mellékletének 2. kategóriájában

szerepl? „vízszolgáltatás” fogalma felöleli a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozásának tevékenységét.

50. Álláspontom szerint a jelen esetben további vizsgálatra szorul, hogy lehetséges?e a kedvezményes HÉA?mértéknek csupán a „vízszolgáltatás” egyes részleteire történ? szelektív alkalmazása, és ha igen, a jelen eljárás körülményi között megengedett?e a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozásának az ilyen bánásmódból való kizárása.(21) A hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontja harmadik albekezdésének szövegéb?l és az e rendelkezésben használt „alkalmazhatnak” szóból egyértelm?en kiderül, hogy a kedvezményes adómérték tagállamok általi alkalmazása opcionális jelleg?. Ily módon a tagállamok hatáskörébe tartozik annak eldöntése, hogy alkalmaznak?e kedvezményes adómértéket.

51. A C?384/01. sz. ügyben(22) a Bíróság meger?sítette, hogy a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontja harmadik albekezdésének szövege ? amely kedvezményes HÉA?mérték alkalmazását teszi lehetővé a gáz- és a villamosenergia-ellátásra – nem tiltja a kedvezményes adómértéknek konkrét és egyedi alkotóelemekre – például az el?fizet?ket meghatározott legkisebb mennyiség? villamos energia használatára feljogosító alaplíra ? történ? szelektív alkalmazását, feltéve hogy nem áll fenn verseny torzulásának veszélye.(23)

52. Úgy vélem, hogy a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontja harmadik albekezdésének a fenti értelmezése is lehetséges, és az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a vízszolgáltatás önálló és elkülönült alkotóelemeire kedvezményes HÉA?mértéket alkalmazzanak, azonban azon fontos feltétel mellett, hogy nem veszélyeztetik a közös HÉA?rendszer alapját képez? adósemlegesség elvét. Annak megállapítása érdekében, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozása elválasztható vagy elszigetelhet??e a „vízszolgáltatás” kategória más alkotóelemeit?l, úgy vélem, hogy a Bíróság összetett ügyletekre vonatkozó ítélezési gyakorlata megfelelően alkalmazható.

53. Az említett ítélezési gyakorlat szerint, ha valamely tevékenység több m?veletb?l, illetve cselekményb?l áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy két, illetve több vagy egyetlen ügyletr?l van?e szó. Figyelembe véve azt a kett?s követelményt, miszerint egyfel?l a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséb?l az következik, hogy általában valamennyi ügyletet önállóan és elkülönültnek kell tekinteni, és másfel?l a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésb?l álló ügyleteket a HÉA?rendszer m?köd?képességének meg?rzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani, el?ször is fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemz?it annak eldöntése során, hogy az adóalany a fogyasztó részére több különálló f?szolgáltatást vagy egyetlen önálló szolgáltatást teljesít?e. E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy egyetlen önálló szolgáltatásról van szó, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére végzett m?velete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen feloszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges eljárás lenne.(24)

54. A fentieken kívül a Bíróság ítélezési gyakorlatából egyértelm?en kiderül, hogy a szolgáltatást akkor kell a f?szolgáltatáshoz kapcsolódó, járulékos szolgáltatásnak tekinteni, és ily módon rá is a f?szolgáltatás esetében irányadó adójogi bánásmódot alkalmazni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy rendelkezésre bocsátott f?szolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.(25)

55. Úgy vélem, hogy a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozása nem képez önálló célt a csatlakozás létrehozását igényl? személy számára. A fenti 48. pontban kifejtetteknek megfelelően, a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrejöttének az azt igényl? személy és a szóban forgó csatlakozást létrehozó vállalkozás szempontjából kizárólagosan az a

célja, hogy lehet?vé tegye a víznek a vízelosztó hálózathoz az ingatlanhoz történ? eljuttatását. Valójában a német kormány beadványaiban maga is elismeri, hogy az átlagos fogyasztó szemszögéb?l az egyéni rácsatlakozás létrehozása és a víz rendelkezésre bocsátása azonos gazdasági célt szolgál.(26) Rendkívül mesterségesnek t?nne számomra, ha az egyéni rácsatlakozás létrehozását megkülönböztetnénk vagy elszigetelnénk a hálózathoz az érintett ingatlan részére ténylegesen végzett vízszolgáltatástól.

56. A vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás alapvet? feltétele annak, hogy a vízelosztó hálózathoz vízet bocsássonak a fogyasztó rendelkezésére, és ezért álláspontom szerint ugyanolyan adójogi bánásmódban kell részesülnie, mint a rendelkezésre bocsátott víznek, amely utóbbira a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint Németországban kedvezményes adómérték alkalmazandó.

57. E tekintetben az a körülmény, hogy a rácsatlakozást egyetlen alkalommal hozzák létre, míg az ingatlan vízellátására hosszabb id?szakon át kerülhet sor, véleményem szerint nem befolyásolja a fenti elemzést, mivel a rácsatlakozásra folyamatosan szükség van annak érdekében, hogy a vízellátó hálózathoz a víz rendelkezésre álljon. Ezenkívül a jelen eljárásban felmerül? azon körülmény, hogy a rácsatlakozás létrehozásakor ? például a vízfogyasztás havi költségéhez képest – adott esetben nagy összeg? el?zetes díjat kell fizetni, álláspontom szerint nem dönt? jelent?ség?, és nem szünteti meg a rácsatlakozás létrehozása és az ingatlanhoz a vízellátó hálózathoz származó vízzel történ? ellátása között fennálló alapvet? és funkcionális kapcsolatot.

58. Úgy vélem, hogy a német kormánynak és az alperesnek a fenti 30. pontban kifejtett érvei megalapozatlanok, és nem veszélyeztetik HÉA?rendszer alapját képez? adósemlegesség elvét(27), ha a hatodik irányelv H. mellékletének 2. kategóriájában található „vízszolgáltatás” fogalma kiterjed a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozására.

59. Álláspontom szerint a HÉA szempontjából nincs kapcsolat a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozása és például a gáz? vagy villamosenergia-hálózatra történ? rácsatlakozás létrehozása között. Kétségtől lehetnek m?szaki jelleg? hasonlóságok a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozása és a gáz? vagy villamosenergia-hálózatra történ? rácsatlakozás létrehozása között. Mindazonáltal egyfel?l a gáz? és villamosenergia-szolgáltatásnak, másfel?l a vízszolgáltatásnak a hatodik irányelv alapján eltér? a jogi megítélése. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy míg a hatodik irányelv D. mellékletének 2. pontjában a gáz- és villamosenergia-szolgáltatás a vízszolgáltatással együtt szerepel, a hatodik irányelv H. mellékletében felsorolt áru- és szolgáltatáskategóriák között csak a „vízszolgáltatás” található meg, eltér?en a gáz- és a villamosenergia-szolgáltatástól. Véleményem szerint ezért egyfel?l a vízszolgáltatás, másfel?l pedig a gáz- és villamosenergia-szolgáltatás a HÉA szempontjából nem tekinthet? „hasonló szolgáltatásnak”.

60. Következésképpen a hatodik irányelv H. mellékletének 2. kategóriájában szerepl? „vízszolgáltatás” fogalmába beletartozik a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozásához kapcsolódó tevékenység. Ezenkívül a vízellátó hálózatra történ? egyéni rácsatlakozás létrehozását és az érintett ingatlanon a víz rendelkezésére bocsátását a HÉA szempontjából egységes ügyletnek kell tekinteni.

VI – Végkövetkeztetések

61. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következ? választ adja a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre:

A vízellátó hálózatnak a vízszolgáltató vállalkozás által külön felszámított díj ellenében az

ingatlan tulajdonos berendezéseihez történő csatlakoztatása a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvben (a D. melléklet 2. pontjában és H. melléklet 2. kategóriájában) szereplő „vízszolgáltatás” fogalmába tartozik, és azt a HÉA szempontjából úgy kell tekinteni, hogy az említett ingatlan vízellátásával együtt egyetlen ügyletet képez.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – Meg kell jegyezni, hogy a Bírósághoz elterjesztett kérdés eredeti német nyelvi változatában a nemzeti bíróság a „Lieferungen von Wasser” kifejezést használja, amely azt tükrözi, hogy a hatodik irányelv német nyelvi változatában a D. melléklet 2. pontjában és a H. melléklet 2. kategóriájában azonos fogalmakat használtak. Egyes más nyelvi változatokban azonban a két említett rendelkezés szövegében használt terminológia nem azonos. Például a hatodik irányelv angol nyelvi változatában a D. melléklet 2. pontjában a „supply of water” kifejezés, míg H. mellékletének 2. kategóriájában a „Water supplies” kifejezés szerepel.

4 – Lásd a C-254/98. sz., Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb kontra TK-Heimdienst Sass ügyben hozott ítélet (EBHT 2000., I-151. o.) 13. pontját.

5 – Lásd a C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-1711. o.) 15. pontját.

6 – Lásd a vízügyi, energiaipari, közlekedési és postai ágazatban működő ajánlatkérők beszerzési eljárásainak összehangolásáról szóló, 2004. március 31-i 2004/17/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 134., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 6. fejezet, 7. kötet, 19. o.) 4. cikkét. Lásd még a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának kilencedik francia bekezdését, amely a villamosenergia- és földgázelosztási rendszerekhez való hozzáférés kérdését érinti.

7 – HL L 256., 1. o.

8 – Például a hatodik irányelv D. melléklete 2. pontjának és H. melléklete 2. kategóriájának német nyelvi változata szűkebb értelmezést tehet lehetővé, mivel a „Lieferungen von Wasser” kifejezés úgy értelmezhető úgy, hogy az pusztán a víz rendelkezésre bocsátására utal. Másfelől a hatodik irányelv D. melléklete 2. pontjának angol (the supply of water), francia (la distribution d'eau), olasz (Erogazione di acqua), spanyol (Distribución de agua) és szlovák (Zásobovanie vodou) nyelvi változata a fentitől eltérő, tágabb értelmezést tesz lehetővé, és úgy érthető, mint ami a lakosság vízellátásának szélesebb körű feladatát öleli fel.

9 – Lásd különösen a C-156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet (EBHT 2000., I-6857. o.) 50. pontját és a C-53/05. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-6215. o.) 20. pontját.

10 – Ez vonatkozik arra az esetre is, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

11 – A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének ezen megközelítését a Bíróság nemrégiben megerősítette a C-430/04. sz. Feuerbestattungsverein Halle ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-4999. o.) 24. pontjában.

12 – A Hutchison 3G és társai ügyre vonatkozó, 2006. szeptember 7-én ismertetett indítvány (EBHT 2007., I-5247. o.).

13 – Lásd Kokott főtanácsnoknak a Hutchison 3G és társai ügyre vonatkozó indítványa 93. és 94.

pontját.

14 – Lásd a 6. lábjegyzetben szereplő hivatkozást. A 2004/17 irányelv III. melléklete, amely felsorolja az ivóvíz-előállítás, -szállítási, illetve -elosztási ágazatban a tagállamokban működő ajánlatkérőket, magánvállalkozásokat és közvállalkozásokat egyaránt említi. A 2004/17 irányelv preambulumbekkezdéseiből és különösen a tizedik preambulumbekkezdésből kiderül, hogy az irányelv elfogadásával többek között arról kívántak gondoskodni, hogy a közszektorban és a magánszektorban működő ajánlatkérőkkel szemben tanúsítandó egyenlő bánásmód ne sérüljön.

15 – A 2004/17 irányelv hatálya alá tartozó ajánlatkérők fogalommeghatározásához lásd a 2. cikket, valamint a „Víz” című 4. cikket azon tevékenységek felsorolásához, amelyek az adott ágazat vonatkozásában az irányelv hatálya alá tartoznak.

16 – A hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésében használt „kategória” kifejezés azt jelzi, hogy az ugyanezen irányelv H. mellékletében felsorolt elemek olyan termék- és szolgáltatáscsoportokat vagy osztályokat jelölnek, amelyekre kedvezményes adómérték alkalmazható.

17 – Lásd a C-83/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet (EBHT 2001., I-445. o.) 18. és 19. pontját.

18 – HL L 316., 1. o.

19 – HL C 237., 1988.9.12., 21. o.

20 – Lásd például az emberi fogyasztásra szánt víz minőségéről szóló, 1998. november 3-i 98/83/EK tanácsi irányelv (HL L 330., 32. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 4. kötet, 90. o.) hatodik preambulumbekkezdését.

21 – Ez a helyzet áll el, tekintettel arra, hogy a Bundesministerium der Finanzen 2000. július 4-i levele szerint az „elosztó rendszerhez való csatlakozás létrehozása” esetében az általános adómérték alkalmazandó, míg a kérdést előterjesztő bíróság szerint a vízszolgáltatásra a német jog alapján kedvezményes adómérték vonatkozik.

22 – A Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-4395. o.), 24. és 26–28. pontja.

23 – Kokott főtanácsnok a C-251/05. sz., Talacre Beach Caravan Sales kontra Commissioners of Customs & Excise ügyre vonatkozó indítványában (EBHT 2006., I-6269. o.) mindazonáltal rámutatott, hogy tartózkodni kell a Bíróságnak – az EK 226. cikkre alapozott keresettel megindított – C-384/01. sz. ügyben kialakított álláspontjának félreértelmezésétől. Álláspontja szerint, bár a C-384/01. sz. ügyben a Bíróság látszólag elfogadta, hogy a szolgáltatás „egy részére” kedvezményes adómérték alkalmazható, az ügy főképpen azt a kérdést érintette, hogy a Bizottság szolgáltatott-e bizonyítékot arra, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása az adott egyedi esetben valóban a verseny torzulásához vezetett-e. Kokott főtanácsnok szerint ezért nem lehet széleskörű következtetéseket levonni a Bíróság által a C-384/01. sz. ügyben hozott előzetes döntésből. Lásd a 33. és a 34. pontot.

24 – Lásd e vonatkozásban a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433. o.) 19., 20. és 22. pontját.

25 – Lásd a C-349/96. sz., Card Protection Plan (CPP) kontra Commissioners of Customs & Excise ügyben hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 30. pontját, amely idézi a C-308/96. és C-94/97. sz. Commissioners of Customs and Excise kontra Madgett és Baldwin egyesített

ügyekben hozott ítélet (EBHT 1998., I?6229. o.) 24. pontját.

26 – Lásd a fenti 34. pontot.

27 – Ahogyan a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, az adósemlegesség elve különösen azt tiltja, hogy a hasonló és ezáltal egymással versenyz? termékeket vagy a szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltér?en kezeljék, és így az ilyen termékeket és szolgáltatásokat azonos kulccsal kell adóztatni (lásd különösen a C?109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet [EBHT 2003., I?12691. o.] 20. pontját és a C?481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet [EBHT 2001., I?3369. o.] 21. és 22. pontját).