

MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. július 19.(1)

C-174/11. sz. ügy

Finanzamt Steglitz

kontra

Ines Zimmermann

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

„77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv – Héa – Adómentességek – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontja – Közintézmények vagy egyéb, karitatív jelleg?nek elismert intézmények által nyújtott, szociális gondozással és szociális biztonsággal összefügg? szolgáltatások – Olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgálat adómentessége olyan meghatározott feltételekhez köt?dik, amelyeket mindazonáltal nem kell alkalmazni abban az esetben, ha a kérdéses szolgáltatásokat a tagállam által elismert, meghatározott szövetségek vagy ezen szövetségek tagjai nyújtják”

1. A hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) eredetileg a termékértékesítések és szolgáltatások egyszer? adójának szánták, és ekként vezették be. Kijelenthet? azonban, hogy a héarendszer és néhány szabálya inkább bonyolultnak bizonyult. Ugyanis, a Court of Appeal (England & Wales) egyik bírója e tekintetben megállapította, hogy „a mindennapi világon túl [...] létezik a [héa] világa, egyfajta adóügyi játszótér, ahol nem érvényesül, vagy a feje tetejére áll a ténybeli és jogi valóság”(2).
2. Akárhogyan is van, a jelen ügyben a Bundesfinanzhof (németországi szövetségi adóügyi bíróság) a hatodik irányelv(3) 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának és/vagy (2) bekezdése a) pontjának értelmezésével kapcsolatban vár iránymutatást. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatot az Ines Zimmermann és a Finanzamt Steglitz (steglitz-i adóhivatal, a továbbiakban: Finanzamt) között, az 1993. és 1994. évi héa tárgyában folyamatban lév? jogvitában hozták.
3. Annak tisztázását kéri a Bíróságtól, hogy a tagállam – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti kérelemmel összefüggésben – a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátásának adómentességét függ?vé teheti-e attól, hogy ezen intézmények tekintetében „az ápolási költségeket az el?z? naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték-e”(4).
4. Miként bemutatom, különösen azzal kapcsolatban merülnek fel komoly kétségek, hogy az

ilyen feltétel összhangban áll-e az adósemlegesség elvével annyiban, amennyiben nem alkalmazandó egységesen valamennyi, ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgáltatóra.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

5. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

„szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jelleg?nek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit”.

6. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja értelmében „a tagállamok nem közintézményeknek min?sül? intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában el?írt adómentesség megadását esetenként a következ? feltételek teljesítését?l tehetik függ?vé:

- az érintett intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az ennek ellenére keletkez? esetleges nyereséget azonban nem szabad kiosztani, hanem a teljesített szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni,
- a vezetést és az igazgatást, alapvet?en önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, amelyeknek sem saját személyükben, sem közvetít? személyeken keresztül nem f?z?dik 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 – A nemzeti jog

7. Az 1993. évi Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) vitatott években (azaz 1993-ban és 1994-ben) hatályos változata 4. §-a 16. pontjának e) alpontja értelmében az UStG 1. §-a (1) bekezdése 1–3. pontjának hatálya alá tartozó tevékenységek közül adómentesek voltak többek között „a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátását szolgáló intézmények [...] m?ködtetésével szorosan összefügg? tevékenységek, ha

e) az ápolásra szoruló személyeket ideiglenesen befogadó intézmények, valamint a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátását szolgáló intézmények tekintetében az ápolási költségeket az el?z? naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték”.

8. Az UStG 4. §-a 18. pontjának első mondata értelmében adómentességet élveznek a következők: „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 tekintetbe jövő ellátásokért kért ellenszolgáltatás nem éri el a hasonló ellátásokért az üzleti alapon működő vállalkozások által kért ellenszolgáltatások átlagos szintjét.”

9. Az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja szerinti kétharmados küszöb (a továbbiakban: kétharmados küszöb) 1995. január 1-jétől 40%-ra csökkent.

10. Az 1993. évi Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (az UStG végrehajtási rendelete, a továbbiakban: UStDV) 23. §-a tizenegy olyan egyesületet sorol fel, amely az UStG 4. §-ának 18. pontja értelmében államilag elismert szociális jóléti szövetségnek minősül.

II – A tényállás és az elzártes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11. Az alapeljárás felperese és ellenérdekfele a felülvizsgálati eljárásban, I. Zimmermann ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgálatot működtet Berlinben. I. Zimmermann szakképzett ápolóné, és 1992-ben alkalmazott vezetőápolóként egy szociális állomáson dolgozott. 1993 elejétől emellett szabadúszóként is gondozott magánbetegeket, és 1993. június 1-jén ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgálatot jelentett be. 1993. augusztus 27-i kérelmére az otthoni betegápolás(5), az otthoni ápolási segítségnyújtás(6) és a háztartásviteli segítségnyújtás(7) ellátásai tekintetében 1993. október 1-jén hozzáférést kapott az egészségbiztosítási pénztárakhoz. A vitatott évekbeli héabevallásokban I. Zimmermann a tevékenységét az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja szerinti adómentes tevékenységként kezelte.

12. 1999-ben az alapeljárás alperese és felülvizsgálati kérelmet elterjesztfele, a Finanzamt megállapította, hogy I. Zimmermann (alkalmazottaival együtt) 1993-ban összesen 76 személyt kezelte, akik közül 52 személy (= 68%) magánbeteg volt. A Finanzamt erre tekintettel az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja alapján megtagadta az adómentességet az I. Zimmermann által 1993-ban nyújtott ellátások vonatkozásában arra való hivatkozással, hogy e rendelkezés értelmében a költségeket az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segínyt folyósító intézményeknek kellett volna viselniük.

13. Az adómentességet az I. Zimmermann által 1994-ben nyújtott ellátások vonatkozásában azért tagadta meg a Finanzamt az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja alapján, mert a rendelkezés az előző évi körülményeket veszi alapul. Az UStG 4. §-ának 14. pontja szerinti héamentesség mindazonáltal alkalmazható, amennyiben I. Zimmermann orvosi kezeléssel járó ápolási ellátásokat nyújtott; ezek arányát a Finanzamt egyharmadra becsülte.(8)

14. I. Zimmermann e határozatokkal szemben – eredménytelen kifogást követően – keresetet nyújtott be a Finanzamttal szemben. A per során I. Zimmermann bemutatta a Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (a berlini szenátus egészségügyi, szociális és fogyasztóvédelmi bizottsága) által neki címzett 2005. október 19-i levelet. Ennek értelmében:

„[...] Megerősíthetem Önnek, hogy Ön az otthoni betegápolás területén az ingyenes szociális jóléti szövetségek berlini ligájához tartozó ápolóállomásokéval (szociális állomásokéval) azonos ellátásokat nyújtott, illetve azonos tevékenységeket végzett. A feladatok leírásának és a magánellátók tevékenységének tartalma azonos volt az ingyenes szociális jóléti ellátásokat nyújtó szociális állomásokéval. Az ellátások tartalmának efféle azonossága a rendelkezéseimre álló iratok szerint legkésőbb 1988 óta fennáll. Utalok arra, hogy 1992. január 1-jétől az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja a héamentességet bizonyos feltételekhez köti. Azt, hogy e feltételek fennálltak-e, nem tudom, és nem kívánom megítélni. E rendelkezéstől függetlenül azonban azon az állásponton vagyok, hogy Ön, illetve az Ön vállalkozása szociálisjogi szempontból karitatív jellegűnek elismert intézménynek tekintendő.”

15. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) a keresetnek túlnyomó részben helyt adott. Indokolásként kifejtette, hogy az I. Zimmermann által a vitatott 1993-as évben 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; azok arányát az Finanzgericht az I. Zimmermann által a per során bemutatott számítások alapján 75%-ra becsülte.

16. A Finanzgericht szerint az 1993. október 1-jétől 1994. december 31-ig terjedő időszak vonatkozásában I. Zimmermann az adómentességet az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja alapján kérheti. 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. Az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontját a hatodik irányelvvel összhangban úgy kell értelmezni, hogy csak az 1993 októberében kezdődő időszak veendő figyelembe.

17. A Finanzamt a felülvizsgálati kérelmében az UStG 4. §-a 16. pontja e) alpontjának megsértésére hivatkozik. A Finanzamt a korábbi határozat hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kéri a Bundesfinanzhoftól annyiban, amennyiben a Finanzgericht a keresetnek az 1993. október 1-jétől 1994. december 31-ig terjedő időszak vonatkozásában az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja alapján adott helyt. I. Zimmermann a felülvizsgálati kérelem Bundesfinanzhof általi elutasítását kéri.

18. Mindezek alapján a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy az előtte folyamatban lévő eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti 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 héasemlegesség elvére figyelemmel jelentéssel 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)?

III – Értékelés

A – A felek f? érvei

19. I. Zimmermann szerint a közintézmények (karitatív jelleg? szövetségek) és a nyereségorientált intézmények versenyeznek az ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgáltatások piacán. Álláspontja szerint az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló el?írás olyan, amely a tagállamok hatóságai által engedélyezett árak ellen?rzését hivatott biztosítani a következ? feltételek teljesülése esetén: i. a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények által viselt költségek megfelelnek a kialakított áraknak; valamint ii. a társadalombiztosítási intézmények által viselt költségek f?szabály szerint alacsonyabbak a magánbetegeknek vagy magán-biztosítóintézményeknek felszámolt díjaknál.

20. I. Zimmermann lényegében azzal érvel, hogy annak értékelése érdekében, hogy fennáll-e a verseny jogsért? torzítása, a nemzeti bíróságnak azt kell megállapítania, hogy eltér? adóügyi bánásmód alá tartoznak-e a beteg vagy a végs? felhasználó szempontjából azonosnak vagy hasonlóknak tekintett szolgáltatások. E tekintetben a héa vonatkozásában nem játszhat szerepet az ellátást nyújtó vállalkozás személye, jogi formája vagy min?sítése.

21. A német kormány azzal érvel, hogy az intézmények karitatív jellege állami elismerésének jogszabályban rendezett módja megfelel?en figyelembe veszi az ítélezési gyakorlatból következ?(9) alábbi szempontokat: i. a különös jogi rendelkezések esetleges létezése; ii. az adóalany által végzett tevékenység közérdek? jellege; iii. az a tény, hogy az ugyanazon tevékenységet végz? más adóalanyok rendelkeznek-e hasonló elismeréssel; iv. az a tény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeinek nagy százalékát valóban betegbiztosítási alapok vagy más társadalombiztosítási intézmények fizetik-e; v. a semlegesség elve, a verseny semlegességének értelmében véve.

22. A német kormány szerint az adósemlegesség elve tekintetében figyelembe vették a mérlegelési jogkör határait. Különösen a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjával összefüggésben az egyenl? bánásmód elvét kell alkalmazni az intézmények karitatív jelleg?ként való elismerése keretében annak érdekében, hogy közintézménynek tekinthessék azokat. E tekintetben a semlegesség elvét nem lehet abban a szokásos értelemben venni, hogy az azonos szolgáltatások tartalmát azonos módon kell megadóztatni. Sokkal inkább olyan értelemben kell venni, hogy az azonos adóalanyoknak ugyanolyan feltételek alá kell esniük az adómentesség igénybevételéhez. Ezen túlmen?en a német kormány szerint megengedhet? az a valamely intézmény tagállam általi elismerésére vonatkozó el?írás, amely a magánvállalkozások terhére torzítja a versenyt.

23. A német kormány tehát úgy véli, hogy mivel elismeri, hogy az UStG 4. §-ának 18. pontja – e paragrafus 16. pontjától eltér?en – csak azon közhasznú jogi személyekre vonatkozik, amelyeknek karitatív jellegét államilag elismerik, a német rendelkezések nem kezelik eltér? módon az azonos adóalanyokat, csupán különböz? feltételeket állapítanak meg a különböz? anyagi és jogi keretfeltételek alá tartozó eltér? jogalanyok karitatív jelleg? intézményként való elismeréshez.

B – Értékelés

1. Az els? kérdésr?

24. A kérdést el?terjeszt? bíróság a nemzeti jog szerinti jogi helyzet tekintetében mindenekel?tt nem habozik megállapítani azt, hogy a jelen ügyben nem teljesülnek az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja szerinti követelmények.

25. A kérdést el?terjeszt? bíróság mindazonáltal kételkedik abban, hogy ez az eredmény

helytálló-e a hatodik irányelv értelmében.

26. Következésképpen az első kérdésével azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja kizárja-e azt, hogy a magánintézmények által nyújtott, ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgáltatások mentesüljenek az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló feltétel(10) alkalmazása alól.

27. A releváns ítélkezési gyakorlat ismertetésével kezdem, amely időközben igen széleskörűvé vált, és amelynek fényében kell vizsgálni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket.

28. Amint arra a Bíróság nemrég emlékeztetett a Future Health Technologies ügyben hozott ítéletében(11), „a [hatodik irányelv 13. cikkének A. részében(12)] található mentességek célja nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a HÉA alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz”.

29. A hatodik irányelvhez kapcsolódó ítélkezési gyakorlatból következik az is, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt képeznek azon általános szabály alól, miszerint az adóalany által visszatérően nyújtott minden szolgáltatás után héát kell fizetni. E kifejezések értelmezésének mindazonáltal összhangban kell állnia ezen adómentességek céljával, valamint eleget kell tennie az adósemlegesség elvéhez kapcsolódó követelményeknek. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében hivatkozott adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat.(13)

30. Meg kell jegyezni, hogy a fenti 29. pontban ismertetett, a hatodik irányelv 13. cikkére vonatkozó értelmezési szabályok a mentességek alkalmazásához szükséges egyedi és különösen a mentességek alá tartozó szolgáltatásokat nyújtó gazdasági szereplő minőségére vagy személyére vonatkozó feltételekre vonatkoznak.(14)

31. A Bíróság megállapította továbbá, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában szereplő „az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények”(15) fordulat nem zárja ki a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő szolgáltatások adómentessége igénybevételéből az olyan nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat, mint például a „vállalkozást” üzemeltető természetes személyek.(16)

32. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg azokat a feltételeket és eljárásokat, amelyek a nem közintézménynek minősülő intézmények karitatívként való elismerésére vonatkoznak. Főszabály szerint tehát az egyes tagállamokra tartozik, hogy a nemzeti jogukban megalkossák azon szabályokat, amelyek alapján megadható az ilyen elismerés ezen intézmények számára.(17)

33. Ezenkívül a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja előírja az e területre vonatkozó nemzeti szabályok elfogadását, amely pont szerint „[a] tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének [...] g) [...] pontjában előírt adómentességek megadását esetenként” az e rendelkezésben említett feltételek teljesítésétől tehetik függővé.(18)

34. Az ítélezési gyakorlat egyértelművé tette azt is, hogy jöllehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata értelmében a tagállamok fektetik le a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását.(19)
35. Az ítélezési gyakorlatból(20) következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak arra, hogy karitatív jellegűnek ismerjenek el egyes nem közjogi intézményeket.
36. Mindazonáltal továbbra is tény, hogy amikor egy adóalany vitatja egy intézmény karitatív jellegűnek való elismerését, a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy az illetékes hatóságok az uniós jog alkalmazása során tiszteletben tartották-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja által biztosított mérlegelési jogkör kereteit, különösen az egyenlő bánásmód elvét.(21)
37. Ezzel összefüggésben az adósemlegesség elvével ellentétes különösen az, ha a héa szempontjából eltérően kezelnek hasonló, és ezért egymással versenyző szolgáltatásokat.(22) Ugyanis ez az elv adja a héa logikai alapját. E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, és nem is képezi vita tárgyát az, hogy az I. Zimmermann által nyújtott szolgáltatások, de legalábbis az 1993. október 1-jétől nyújtott szolgáltatások lényegében azonosak voltak azokkal, amelyek az UStG 4. §-ának 18. pontja szerint automatikusan mentesülnek az adó alól.
38. Az ítélezési gyakorlatból végezetül az is kiderül, hogy annak eldöntésénél, hogy a magánjogi létesítmények elismerhetők-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában rögzített adómentesség alkalmazása szempontjából, a nemzeti hatóságok az érintett adóalany tevékenységeinek közérdeke jellegén túl az uniós jognak megfelelően és a nemzeti bíróságok felügyelete mellett figyelembe vehetik többek között azt, hogy az ugyanazon tevékenységet végző adóalanyok részesültek-e hasonló elismerésben, és adott esetben *a szóban forgó szolgáltatások költségeit nagyobb részben egészségpénztárak, illetve más társadalombiztosítási szervezetek viselik-e*(23).
39. E tekintetben az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontját a német jogalkotó azért vezette be, hogy „javítsa a beteg és ápolásra szoruló személyek ellátásának jóléti struktúráját”(24). Az e paragrafusban meghatározott kétharmados küszöb azt kívánja biztosítani, hogy az adókedvezmény jelentősen hozzájáruljon a társadalombiztosítási intézményekre háruló teher mérsékléséhez.(25)
40. Következésképpen egyértelmű, hogy a 4. §. 16. pontjának e) alpontját a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti követelménnyel összhangban kell értelmezni, amelynek értelmében a visszterhesen nyújtott szolgáltatások nyújtójának „a tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézménynek” kell lennie.
41. A fenti 38. pontban hivatkozott ítélezési gyakorlat mellett a Bíróság azt is kimondta az L.u.P.-ügyben hozott ítéletében(26), hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely valamely gyógykezelési intézményen kívüli magánjogi laboratórium által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azokat orvosi felügyelet mellett végezzék. Kimondta mindazonáltal azt is, hogy *a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával nem ellentétes az, ha e szabályozás ezen orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottai vegyék igénybe*

42. Következésképpen – a szolgáltatások kedvezményezettjei csoportjának különös meghatározásán alapuló – efféle feltételeket ezen ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének alapján kell értékelni.

43. Számomra a jelen ügy középpontjában lényegében annak meghatározása áll, hogy – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességnek az UStG 4. §-ának 16. pontjában szereplőhöz hasonló feltételek hatálya alá vonásával – a Németországi Szövetségi Köztársaság túllépte-e a hatodik irányelv által biztosított mérlegelési jogkörét.(27)

44. A kérdést elterjesztő bíróság kiemeli, hogy az uniós jog értelmezése tárgyában elterjesztett felmerült kérdések egyike az annak tekintetében fennálló bizonytalanság, hogy alapulhat-e az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontjában szereplő kétharmados küszöb a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontján vagy 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontján.

45. A jelen ügy tárgyát képező feltétel kissé eltér az L.u.P.-ügyben(28) szereplőtől. A jelen ügy szerinti feltétel nem csupán a szolgáltatás kedvezményezettjei csoportjának összetételén alapul, hanem azt is megköveteli, hogy azon kedvezményezettek meghatározott minimális aránya tekintetében, akik esetében a társadalombiztosítás vagy a szociális segély hozzájárul az orvosi és gyógyszerészeti költségek fedezéséhez, a kérdéses intézmény teljes vagy „túlnyomó részben” viselje e költségeket.

46. A szóban forgó német rendelkezés, legalábbis elviekben, értelmezhető akképpen, hogy árakra vonatkozó feltételt is tartalmaz, amelyet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése a) pontjának harmadik francia bekezdése szerint külön kell értékelni. I. Zimmermann és a német kormány álláspontjával szemben mindazonáltal úgy vélem, hogy az alapeljárás megoldásának céljából haszontalan e cikkekre hivatkozni. A Bizottság helyesen véli úgy, hogy valószínűtlen lenne a 13. cikk A. része (2) bekezdése a) pontjának külön elemzése, és a szóban forgó ügy megoldása szempontjából mindenképpen szükségtelen tekintettel arra a tényre, hogy a kérdést elterjesztő bíróság e tekintetben nem tartotta szükségesnek a mélyebb vizsgálatot. Ezen túlmenően az alapeljárás semmilyen tekintetben nem az árak kialakításának kérdése körül forog.

a) A tagállami mérlegelési jogkör keretei figyelembevételének kérdése – a kétharmados küszöb

47. Amint azt a fenti 41. pontban megjegyeztem, az L.u.P.-ügyben hozott ítéletben(29) a Bíróság már elismerte, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával nem ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás a kérdéses orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottai vegyék igénybe. A Bíróság megállapította, hogy ez a választás a tagállamok mérlegelési jogkörének keretei közé esik abban a fázisban, amikor eldöntik, hogy milyen mértékben ismernek el karitatív jellegűnek egyes intézményeket.(30)

48. Véleményem szerint a Bíróság valójában már elismerte azt, hogy ezzel összefüggésben főszabály szerint jogszerűek a meghatározott mértékű (például kétharmados) küszöböt felállító előírások. Egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a kétharmados feltétel – amennyiben a jelen ügy szempontjából releváns, és függetlenül attól a ténytől, hogy különböző társadalombiztosítási (szociális jóléti) rendszerre alkalmazandó – nem tér el a Bíróság által az L.u.P.-ügyben értékelt feltételtől, leszámítva egyetlen pontot, méghozzá azt, hogy mekkora a szolgáltatások azon kedvezményezettjeinek szükséges aránya, akik esetében a társadalombiztosítási rendszer teljes vagy túlnyomó részben viseli a költségeket.

49. Következésképpen úgy vélem, hogy a kétharmados küszöb felállítása azon kereteken belül

marad, amelyeket a tagállamok felállíthatnak a meghatározott intézmények karitatív jellegének történő elismerése érdekében.(31)

50. Álláspontom szerint a német jogalkotó a kétharmados küszöb felállításával olyan arányt választott, amely megfelel a szint integrálódást biztosít a szolgáltatásnyújtónak a társadalombiztosítási rendszerben. A másik oldalról nézve ez lehetővé teszi a szolgáltató karitatív jellegének biztosítását, és szolgáltatásai olyannak minősülését, mint amelyek (megfelel mértékben) kapcsolódnak a szociális jóléti szolgáltatásokhoz és társadalombiztosításhoz.

51. Ehhez hozzáfűzhető, hogy a Bírság azon ítélezési gyakorlatban, amelyben a betegbiztosítási alapok költségviselésére mint az intézmény állami elismerésének feltételére hivatkozik, minden esetben arra is hivatkozik, hogy „túlnyomó részben” az egészségbiztosítási rendszerek viselik-e a költségeket.(32) Következésképpen úgy tűnik, hogy mérlegelési jogkörével összefüggésben a német kormány egyszer, de arányos küszöb mellett döntött.

b) A tagállami mérlegelési jogkör keretei figyelembevételének kérdése – az elzö naptári év

52. Végső soron egyetértek a Bizottsággal abban, hogy számos nehézséget okoz az elzö naptári évre történő hivatkozás. Az elzö naptári év választása természetesen magában foglal meghatározott mérték pontatlanságot annyiban, amennyiben ez nem az az év, amelyben az érintett ügyleteket végrehajtották.

53. Mindazonáltal elegendő rámutatni arra, hogy nem lépi túl a tagállamok mérlegelési jogkörét az, hogy a kétharmados küszöb az „elzö naptári évre” vonatkozik.

54. Másrészt kijelenthető, hogy a fenti eredményt támasztja alá az a tény is, hogy a Bíróság az L.u.P.-ügyben hozott ítéletében(33) ugyanezen feltételre hivatkozott, és az ítélet egyetlen részében sem vitatta az „elzö naptári évre” történő hivatkozást a 40%-os határt megállapító, az ügy tárgyát képező rendelkezésben(34). Másrészt az is igaz, hogy az L.u.P.-ügyben hozott ítéletében(35) a Bíróság nem foglalkozott kifejezetten az UStG 4. §-a 16. pontjának c) alpontja szerinti azon követelménnyel, hogy a 40%-os határt az „elzö naptári évben” kell teljesíteni.

55. Akárhogyan is van, egyetértek a német kormánnyal és a Bizottsággal abban, hogy az a tény, hogy az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja tartalmazza az elzö naptári évre történő hivatkozást, a nyilvánvaló gyakorlati indokok mellett azzal az elzö nnyel jár, hogy összhangban áll a jogbiztonság elvével.

56. Máskülönben ugyanis bonyolultnak bizonyulna az, ha az adóalanyok folyamatosan az adott évet vennék alapul. Ha ez lenne a helyzet, az adóalany nem tudhatná, hogy a szolgáltatás nyújtásakor adómentes tevékenységet végez-e, vagy sem, hacsak nincs tisztában az adott év folyamán viselendő költségek arányával.

57. Az általam jelenleg képviselt megközelítést támogatja a kérdést elterjesztő bíróság is, amely az elzötes döntéshozatalra utaló határozatában megállapítja, hogy az elzö év körülményeinek – az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja(36) szerinti – alapulvétele a jogbiztonságot szolgálja, és az uniós jogi szempontból alkalmasint a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondatával igazolható, amelynek értelmében többek között „az ilyen mentességek [...] egyértelmű alkalmazásá[nak]” szempontjára kell figyelemmel lenni.

58. A fenti megfontolásokból következően a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja lehetővé teszi 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 elzö naptári évben az esetek legalább

kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segílyt folyósító intézmények viselték-e.

59. E feltételt mindazonáltal továbbra is csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben az összhangban áll az adósemlegesség elvével, amire a kérdést el?terjeszt? bíróság kifejezetten hivatkozik a második kérdésben.(37)

2. A második kérdésr?l

60. Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy a héasemlegesség elvére figyelemmel jelent?séggel bír-e az els? 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.(38)

61. Végeredményben egyértelm?, hogy a közös héarendszer magában foglalja az adósemlegesség elvét(39), amely e rendszer egyik alapelvét képezi(40).

62. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héa területén az egyenl? bánásmód alapvének kifejezdéseként hozták létre az adósemlegesség elvét.(41)

63. Álláspontom szerint e tekintetben rá kell mutatni arra, hogy az egyenl? bánásmód elve általános uniós jogelv – amelyet most az Alapjogi Charta 20. cikke is tartalmaz –, valamint hogy az adósemlegesség elve egyszer?en ezen elvet jeleníti meg.

64. A Bíróságnak ugyanis már volt lehet?sége kimondani azt, hogy amennyiben a hatodik irányelv szerinti adósemlegességet átültet? nemzeti rendelkezés az adósemlegesség elvével ellentétes feltételt tartalmaz, e feltételt nem szabad alkalmazni.(42)

65. Az ítélezési gyakorlat azt is egyértelm?vé teszi, hogy a tagállamoknak tekintettel kell lenniük az adósemlegesség elvére akkor, amikor gyakorolják a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában biztosított hatásköröket, és lefektetik az adómentesség feltételeit, következésképpen meghatározva azt is, hogy a tevékenységek a héa hatálya alá tartoznak-e.(43)

66. A Kügler-ügyben hozott ítéletében a Bíróság hangsúlyozta, hogy az adósemlegesség elve különösen azt tiltja, hogy az ugyanolyan ügyleteket megvalósító gazdasági szerepl?k különböz? bánásmód alá essenek a héa kiszabása során. Következésképpen nem vennék figyelembe ezt az elvet akkor, ha az adóalany tevékenységének jogi formájától függne az orvosi ellátásra vonatkozóan a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában vázolt adómentességre hivatkozás lehet?sége.(44)

67. Mindezen túlmen?en az ítélezési gyakorlat kimondja, hogy az adósemlegesség elve különösen azt tiltja meg, hogy a hasonló, így egymással versenyz? termékek és szolgáltatások különböz? bánásmódban részesüljenek héa tekintetében, így e termékeket és szolgáltatásokat egységes adómérték alá kell vonni.(45)

68. E tekintetben mindenekel?tt azt kell a Bíróság által az L.u.P.-ügyben hozott ítéletben(46) meghatározottakból levonni, hogy az adósemlegesség elve el?ször is megkívánja, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti magánjogi intézmények valamennyi típusára ugyanazon feltételek vonatkozzanak a hasonló szolgáltatások nyújtása érdekében történ? elismerésük tekintetében.

69. Végezetül nyilvánvalóan a nemzeti bíróságnak(47) kell megvizsgálnia, hogy a nemzeti

szabályozás megfelel-e ezen követelménynek, vagy ezzel ellentétesen bizonyos intézménytípusokra korlátozza-e a szóban forgó feltételek alkalmazását, más intézményeket kizárva azok alkalmazási köréből.

70. Mindazonáltal már az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyértelműen kiderül, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kész azt az álláspontot képviselni, hogy a jelen ügyben nem biztosított ezen elv érvényesülése.

71. Amint azt a következő pontokban bemutatom, csak egyetérthetnek a kérdést előterjesztő bírósággal abban, hogy – a jelen ügyben a verseny tekintetében vett semlegesség formájában megvalósuló – héasemlegesség követelményére tekintettel I. Zimmermann fősabály szerint nem fosztható meg a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességtől azzal az indokkal, hogy 1992. január 1-jétől a nemzeti szabályozás az UStG vitatott években hatályos változata 4. §-a 16. pontjának e) alpontjában megkövetelte azt, hogy az ápolási költségeket az előző naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viseljék.

72. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat egyértelművé teszi, hogy a törvény indokolása értelmében mind az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja, mind pedig az UStG 4. §-ának 18. pontja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti rendelkezések átültetését szolgálja.

73. Az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja mindazonáltal az azon ápolási szolgáltatások adómentességét szabályozó feltételeket határozza meg, amelyeket a hasonló szolgáltatásokat nyújtó versenytársaknak nem kell teljesíteniük a 4. § 18. pontja értelmében vett adómentességnek való megfeleléshez.

74. Ugyanis az ingyenes szociális jóléti szövetségek ligájához tartozó szervezetek által nyújtott ápolási ellátások esetében az UStG 4. §-ának 18. pontja értelmében nem bír jelentéssel az adómentesség szempontjából, hogy az ápolási költségeket bizonyos arányban a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték-e; e tekintetben az előző naptári év viszonyaira sem kell tekintettel lenni.

75. Más szóval az UStG 4. §-a 18. pontjának hatálya alá tartozó szervezetek – a 4. § 16. pontjának hatálya alá tartozókkal ellentétben – attól függetlenül mentesülnek a héafizetés alól, hogy szolgáltatásaikat a kedvezményezettek milyen összetételű csoportja veszi igénybe.

76. Következésképpen olyan helyzettel állunk szemben, amelyben – a hasonló szolgáltatók között fennálló versenyre figyelemmel – bizonyos (az UStG 4. §-ának 16. pontja szerinti) szervezeteknek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti elismerése nem ugyanazon feltételek mellett valósul meg, mint a hasonló (az UStG 4. §-ának 18. pontja szerinti) szolgáltatások esetében.

77. E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a Bundesfinanzhof ötödik tanácsa, miután megkapta a Bíróság előzetes döntéshozatalra utalt kérdésre adott válaszát, 2007. március 15-én(48) az L.u.P.-ügyben helyesen jutott arra a következtetésre, hogy az UStG 4. §-ának 14. pontjában és 4. §-a 16. pontjának b) és c) alpontjában szereplő rendelkezések azért nem egyeztethetők össze az uniós jog szerinti adósemlegesség elvével, mert a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti magánjogi intézmények valamennyi típusára nem ugyanazon feltételek vonatkoznak a hasonló szolgáltatások nyújtása érdekében történő elismerésük tekintetében.

78. Úgy vélem, hogy a Bírósághoz benyújtott iratokból semmi nem utal arra, hogy a fenti megkülönböztetés ennek ellenére összeegyeztethető lenne az adósemlegesség elvével, és a német kormány érvei e tekintetben nem meggyőzőek.

79. A német kormány lényegében azzal érvel, hogy a különböző adóalanyokra különböző szabályok alkalmazását kellene lehetővé tenni. Ugyanis a 2003. május 13-i, „10. sz. háaösszefoglaló” című rendelkezésében(49) az Oberfinanzdirektion Düsseldorf (düsseldorfi regionális adóigazgatóság) is abból indul ki, hogy az ambuláns ellátásokra az adómentesség tekintetében eltérő feltételek vonatkoznak. Kifejtette, hogy az UStG 4. §-ának 18. pontja szerinti adómentesség akkor is biztosítható, ha az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja szerinti feltételek nem teljesülnek.

80. Mindazonáltal véleményem szerint ez az érv ellentétes az adósemlegesség elvével és a Bíróság L.u.P.-ügyben hozott ítéletével(50). Ezen elvvel és ítéletkezési gyakorlatból következően a tagállamok fűszabály szerint nem alkalmazhatnak különböző adóalanyokra különböző szabályokat.

81. A német kormány azzal érvelt, hogy a közintézményeket a magánjogi intézményektől eltérően lehet kezelni. Mindazonáltal fontos kiemelni azt – a tárgyaláson tisztázásra szorult és a német kormány által ott megérősített – szempontot, hogy a magánjog, és nem a közjog hatálya alá tartoznak az UStG 4. §-ának 18. pontjában hivatkozott, államilag elismert, önkéntes jóléti szövetségek(51), így nem tartoznak a 4. § 16. pontjának a) alpontja szerinti, a közjogi szervekre vonatkozó külön adómentesség hatálya alá.

82. Rá kell mutatni arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja az egészségügyi ellátások árainak csökkentését szolgálja.(52) Ugyanis, ami a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja által előírt adómentességek céljait illeti, e rendelkezéssel kitűnik, hogy azzal, hogy a szociális ágazatban nyújtott egyes közérdektől szolgáltatásoknak a háa tekintetében kedvezőbb elbánást biztosítanak, a mentességek célja az, hogy csökkentsék e szolgáltatások költségeit, és így könnyebben hozzáférhetővé tegyék őket azon magánszemélyek számára, akik igénybe vehetik őket.(53)

83. Úgy vélem (csakúgy mint a Bizottság), hogy míg az egészségügyi költségek csökkentésére irányuló fenti cél lényegében bevallottan igazolja az UStG 4. §-a 16. pontjának e) alpontja szerinti kétharmados küszöbhez hasonló feltétel alkalmazását, továbbra is fennáll a tény, miszerint e cél nem ad magyarázatot arra, hogy miért esnek a hatálya alá az I. Zimmermann helyzetében lévő személyek, miközben az UStG 4. §-ának 18. pontja szerinti intézmények nem.

84. A német kormány azzal érvel, hogy az UStG 4. §-ának 16. pontja szerinti feltétel azt kívánja biztosítani, hogy a szolgáltató valóban karitatív jellegű intézmény legyen, és a közintézményekkel azonos tekintet alá essen. Vitatja, hogy a kérdéses szabályok célja az lenne, hogy a magánszemélyeket az adómentesség használatával bevonja a betegbiztosítási rendszerbe.

85. Míg mindezt érthetőnek tartom, továbbra is fennáll a tény, hogy azonos szabályokat kell alkalmazni az adóalanyok mindkét (a 4. § 16. pontjának e) alpontja és a 4. § 18. pontja szerinti) csoportjára.

86. Ugyanis, amint azt a Bíróság a Rank Group egyesített ügyekben hozott ítéletében megállapította, az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy elegendő ezen elv megsértésének a megállapításához az, ha a hozzáadottérték-adó szempontjából eltérő bánásmódot alkalmaznak a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló, illetve annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben. Ezen elv megsértésének

megállapításához tehát nem szükséges, hogy ezenfelül bizonyítsák a szóban forgó szolgáltatások közötti verseny tényleges fennállását vagy az említett eltér? bánásmód miatti versenytorzulást.(54)

87. A kérdést el?terjeszt? bíróság végül helyesen emelte ki azt, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz olyan szabályozást, amely lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy azonos szolgáltatások adómentességét attól tegyék függ?vé, hogy a szolgáltató egy bizonyos szövetség vagy e szövetség tagja-e.

88. Összefoglaló megjegyzésként azt mondanám, hogy amennyiben Németország az intézmények karitatív jellegének elismerését szabályozó rendelkezéseket kíván bevezetni – bár az ítélkezési gyakorlat egyértelm?vé teszi, hogy a hatodik irányelv nem írja el? ilyen elismerés formális eljárással összefüggésben való megadását, sem azt, hogy a nemzeti adórendelkezések ezt kifejezetten tartalmazzák(55) –, ezt megteheti. E rendelkezéseknek mindazonáltal meg kell felelniük az adósemlegesség elvének.

89. A fenti megfontolásokból következik, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes az alapeljárás tárgyát képez? feltétel alkalmazása(56) abban az esetben, ha az alkalmazandó nemzeti rendelkezések értelmében ugyanazon szolgáltatást eltér? feltételek mellett tekintenek adómentesnek akkor, ha a szolgáltatásnyújtó államilag elismert ingyenes szociális jóléti szövetség és az ingyenes szociális jóléti ellátásnyújtást szolgáló, valamely szociális jóléti szövetséghez tagként csatlakozott jogi személyek, személyegyesülések vagy vagyontömegek.

IV – Véggkövetkeztetések

90. A fenti indokok alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (Németország) által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre a következ? választ adja:

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja f?szabály szerint lehet?vé teszi a nemzeti jogalkotó számára, hogy a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátásának adómentességét attól tegye függ?vé, hogy ezen intézmények tekintetében az ápolási költségeket az el?z? naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték-e.

E feltételt mindazonáltal csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben az összhangban áll az adósemlegesség elvével.

2. Az adósemlegesség elvével ellentétes e feltétel alkalmazása abban az esetben, ha az alkalmazandó nemzeti rendelkezések értelmében a hasonló vagy azonos szolgáltatások az alapügyhöz hasonlóan eltér? feltételek mellett mentesülnek az adó alól.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Royal & Sun Alliance Insurance Group plc kontra Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA) [54. o.], Sedley LJ. Álláspontom szerint ehhez mindazonáltal hozzá kell f?zni, hogy gyakran nem maga a héa okozza az alkalmazása és értelmezése körüli bonyolult helyzetet, hanem ez az annak kijátszására irányuló kísérletek eredménye.

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

4 – A továbbiakban: az alapeljárás tárgyát képező feltétel.

5 – A Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (a német szociális törvénykönyv ötödik könyve, a továbbiakban: SGB V) akkori változatának (1988. december 20.; I. rész, 2477. o.) 37. §-a.

6 – Az SGB V 53–56. §-a.

7 – Az SGB V 38. §-a.

8 – Az 1993. és 1994. évre vonatkozó 1999. április 27-i adómegállapító határozatok.

9 – A német kormány a következőkre hivatkozik: a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4427. o.) 53., valamint 41. és azt követő pontjai, valamint a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 57. és azt követő pontjai. Hivatkozik továbbá a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12911. o.) 72. és azt követő pontjaira.

10 – Amelynek értelmében az ápolási költségeket az elzáró naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kell viselniük.

11 – A C-86/09. sz. ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5215. o.) 29. pontja. Lásd analógia útján különösen a 107/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2655. o.) 17. pontját, a C-307/01. sz., D’Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13989. o.) 54. pontját, valamint a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-907. o.) 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

12 – Jelenleg a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 132. cikke.

13 – Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Future Health Technologies ügyben hozott ítélet 30. pontját. Lásd analógia útján 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 11. lábjegyzetben hivatkozott Eulitz-ügyben hozott ítélet 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd még a C-262/08. sz. CopyGene A/S ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5053. o.) 25. és 26. pontját.

14 – Lásd a 11. lábjegyzetben hivatkozott Eulitz-ügyben hozott ítélet 42. pontját. Lásd ilyen értelemben a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 16–20. pontját, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 23. pontját és a 13. lábjegyzetben hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 19. pontját.

15 – Meg kell jegyezni, hogy az angol nyelvű változatban a 2006/112 irányelv megfelelő rendelkezése – a 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja – már nem használja a „karitatív” szót,

helyette „az érintett tagállam által *szociális jellegűnek elismert* intézményekre” hivatkozik (kiemelés t?lem).

16 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 35. és azt követ? pontjait, valamint a 14. lábjegyzetben hivatkozott Gregg-ügyben hozott ítélet 17. és azt követ? pontjait.

17 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 64. és 81. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 49. pontját; a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-5123. o.) 42. pontját; valamint a 13. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene A/S ügyben hozott ítélet 63. pontját.

18 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 65. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 50. pontját.

19 – Lásd többek között a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 22–24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-12121. o.) 26. pontját.

20 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott K?gler-ügyben hozott ítélet 54. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 51. pontját.

21 – Lásd ilyen értelemben a 9. lábjegyzetben hivatkozott K?gler-ügyben hozott ítélet 56. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 69. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a 17. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 48. pontját.

22 – Lásd többek között a 9. lábjegyzetben hivatkozott K?gler-ügyben hozott ítélet 30. pontját; a C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3369. o.) 22. pontját; a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12691. o.) 20. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 41. és 54. pontját; a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2283. o.) 47. pontját, valamint a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-831. o.) 66. pontját.

23 – Lásd ilyen értelemben a 9. lábjegyzetben hivatkozott K?gler-ügyben hozott ítélet 57. és 58. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 72 és 73. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítéletnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját érint? 53. pontját; valamint a 17. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítéletnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját érint? 53. pontját.

24 – Az eredetiben „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern”. Lásd a 12/1506. sz. Bundestags-Drucksache 65. oldalával összefüggésben értelmezett 178. oldalát.

25 – Itt a Bundesfinanzhof V R 54/06. sz. 2008. január 24-i ítéletére hivatkoznak (Bundessteuerblatt 2008., II. rész, 643. o.), amely a II. rész I.c) pontjában a Bundesverfassungsgericht 2007. május 31-i ítéletére hivatkozik (1 BvR 1316/04., Neue Juristische Wochenschrift 2007., 3628. o.).

26 – A 17. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 55. pontja.

27 – Lásd például a C-124/96. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1998. május 7-én hozott ítéletet (EBHT 1998., I-2501. o.), amelyben a Bíróság lényegében kimondta, hogy a 13. cikk A. része (2) bekezdése a) pontjának harmadik francia bekezdése nem jelenti azt, hogy a tagállam a 13. cikk A. része (1) bekezdésének m) pontja szerinti adómentességnek az ezen rendelkezés (2) bekezdésének a) pontja szerinti valamely feltétel hatálya alá vonásával megváltoztathatja ez utóbbi hatályát. A 13. cikk A. része (2) bekezdésének a) pontja sokkal inkább kizárja az adómentesség korlátozását a szociális jelleg?, meghatározott összeget meg nem haladó tagsági díjat felszámító magánsportszervezetek vagy -intézmények esetében, tekintet nélkül az egyes sporttevékenységek jellegére és különös körülményeire.

28 – Hivatkozás a 17. lábjegyzetben.

29 – Uo.

30 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kugler-ügyben hozott ítélet 54. pontját és a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 51. pontját.

31 – Emlékeztetni kell mindeközben arra, hogy a kétharmados küszöböt 40%-ra csökkentették.

32 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kugler-ügyben hozott ítélet 57. és azt követő pontjait, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 72. és azt követő pontjait, továbbá a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 53. pontját, valamint 41. és azt követő pontjait.

33 – Hivatkozás a 17. lábjegyzetben.

34 – Az 1980., 1991. és 1993. évi UStG 4. §-a 16. pontjának c) alpontjában szerepel.

35 – Lásd különösen a 41. és azt követő pontokat.

36 – Továbbá, valójában az UStG 4. §-a 16. pontjának b)–d) alpontja.

37 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 50. pontját.

38 – Az UStG 4. §-ának 18. pontja.

39 – Lásd többek között a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.) 27. pontját és a 14. lábjegyzetben hivatkozott Gregg-ügyben hozott ítélet 19. pontját.

40 – Lásd a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10413. o.) 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

41 – Lásd többek között a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 41. pontját, a 13. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene A/S ügyben hozott ítélet 64. 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.) 61. pontját. Lásd továbbá a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11479. o.) 55. pontját.

42 – Lásd 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. pontját.

43 – Lásd analógia útján a 39. lábjegyzetben hivatkozott Fischer-ügyben hozott ítélet 27. pontját, valamint a 42. lábjegyzetben hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 24. pontját.

44 – A 9. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 30. pontja. Lásd ebben az értelemben a 14. lábjegyzetben hivatkozott Gregg-ügyben hozott ítélet 20. pontját.

45 – Lásd a C-267/99. sz. Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7467. o.) 36. pontját és a 22. lábjegyzetben hivatkozott, C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 20. pontját.

46 – A 17. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 50. pontja.

47 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 57. pontját, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 74. pontját, valamint a 13. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene A/S ügyben hozott ítélet 65. pontját.

48 – V R 55/03. (BFHE 217., 48., BStBl II 2008., 31. o.). Mindazonáltal ezzel ellentétben lásd a Bundesfinanzhof Czukas-ügyben hozott 2008. január 24-i ítéletét (V R 54/06.).

49 – Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005., 516. o.).

50 – Hivatkozás a 17. lábjegyzetben.

51 – És az ingyenes szociális jóléti ellátásnyújtást szolgáló, valamely szociális jóléti szövetséghez tagként csatlakozott jogi személyek, személyegyesülések vagy vagyontömegek.

52 – Lásd többek között a 17. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 31. pontját.

53 – A 9. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 30. pontja. Lásd továbbá a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítéletnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontját érint? 43. pontját, a 11. lábjegyzetben hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben hozott ítéletnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját érint? 58. pontját, valamint a 17. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítéletnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontját érint? 25. pontját.

54 – A 41. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 36. pontja.

55 – Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 67. pontját.

56 – Azaz amikor a tagállam – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentesség alkalmazásával összefüggésben – a beteg és ápolásra szoruló személyek ambuláns ellátásának adómentességét attól teszi függővé, hogy ezen intézmények tekintetében *az ápolási költségeket az el?z? naptári évben az esetek legalább kétharmadában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték-e.*