Downloaded via the EU tax law app / web

YVES BOT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2015. július 9.(1)

C?335/14. sz. ügy

Les Jardins de Jouvence SCRL

kontra

État belge

(A cour d’appel de Mons [Belgium] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – 77/388/EGK hatodik irányelv – Adómentességek – 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontja – Közhasznú tevékenységek – Közintézmények vagy egyéb szociális jelleg?nek elismert intézmények által nyújtott szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások –Szolgáltató lakóotthon”

1. A jelen ügy 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) 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmezésére vonatkozik. E rendelkezés alapján mentesek a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) alól a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jelleg?nek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit.

2. Ez az ügy többek között lehet?séget kínál arra, hogy a Bíróság értelmezze a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti „szociális gondozás” fogalmát annak meghatározása érdekében, hogy a szolgáltató lakóotthon által nyújtott szolgáltatásokat e rendelkezés értelmében a szociális gondozással szorosan összefügg?nek lehet?e tekinteni.

3. A jelen indítványban kifejtem azokat az indokokat, amelyekre tekintettel úgy vélem, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy a jelen ügyben szerepl?höz hasonló szolgáltató lakóotthont, amely 60 éven felüli személyek számára nyújt teljesen önálló életvitelt lehet?vé tev? lakhatást, valamint ehhez kapcsolódóan olyan fizet?s szolgáltatásokat, amelyeket nem csak a lakók vehetnek igénybe, és amely semmilyen állami pénzügyi támogatásban nem részesül, „[szociális] jelleg?nek elismert intézménynek” lehet min?síteni, és úgy tekinthet?, hogy az ilyen szolgáltató az említett rendelkezés szerinti „szociális gondozással szorosan összefügg?” szolgáltatásokat nyújt. Ennek érdekében a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy – tekintettel a szolgáltató lakóotthon társasági céljára és az általa kínált szolgáltatások tartalmára – ez a min?sítés meghaladja?e az említett rendelkezésben a

min?sítés terén a tagállamok számára biztosított mérlegelési jogkört, valamint hogy az említett szolgáltató lakóotthon tevékenységei a szociális gondozás körébe tartoznak?e. E tekintetben a nemzeti bíróságnak valamennyi olyan körülményt figyelembe kell vennie, amely lehet?vé teszi annak megállapítását, hogy e tevékenységek célja a rászoruló embereknek való segítségnyújtás?e. Szintén a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a szolgáltató lakóotthon által kínált szolgáltatások elengedhetetlenek?e az ilyen tevékenységek végzéséhez.

I – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

4. A hatodik irányelv 13. cikkének A része a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, 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:

[…]

g) szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív [helyesen: szociális] jelleg?nek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit;

[…]

(2) a) A tagállamok nem közintézményeknek min?sül? intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában el?írt adómentességek 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) az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában el?írt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

– nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,

– alapvet?en arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészít? bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a [héa] megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.”

B – *A belga jog*

5. A hozzáadottérték?adóról szóló törvény(3) 44. cikke (2) bekezdése 2. pontjának 2005. július 21?ig hatályos változata úgy rendelkezik, hogy héamentesek az id?sgondozást végz? intézmények szociális gondoskodással szorosan összefügg? szolgáltatásnyújtásai és termékértékesítései, ha a hatáskörrel rendelkez? hatóság e min?ségüket elismerte, és ha azok, amennyiben magánjogi intézményekr?l van szó, a közintézményekhez hasonló szociális feltételek között végzik tevékenységüket.

6. A 2005. július 22?én hatályba lépett 2005. július 11?i törvény(4) módosította e rendelkezést. Az új 44. cikk (2) bekezdésének 2. pontja így akként rendelkezik, hogy héamentesek azok a szociális gondozással, szociális biztonsággal, valamint a gyermek? és ifjúságvédelemmel szorosan összefügg? szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések, amelyeket közintézmények vagy a hatáskörrel rendelkez? hatóság által szociális jelleg?nek elismert más intézmények nyújtanak vagy teljesítenek. Ez az új rendelkezés kiterjed az „id?sgondozást végz? intézményekre” is.

7. Az id?sotthonokról, a szolgáltató lakóotthonokról és az id?skorú személyek nappali otthonairól, valamint a vallóniai id?sügyi tanács létrehozásáról szóló, 1997. június 5?i rendelet(5) 2. cikkének 1. pontjában foglalt meghatározás szerint id?sotthon az olyan „létesítmény, amelynek célja a hatvan éven felüli személyek lakhatásának biztosítása, akiknek ez az állandó lakóhelyük, és ott családi, háztartási közösségi szolgáltatásokban, mindennapos életben való támogatásban, valamint szükség esetén betegápolási és paramedikális ellátásban részesülnek”.

8. Ami a szolgáltató lakóotthont illeti, az 1997. június 5?i rendelet 2. cikkének 2. pontjában foglalt fogalommeghatározás szerint szolgáltató lakóotthon „az egy funkcionális egységet alkotó egy vagy több épület, elnevezésre való tekintet nélkül, amelyben hatvan éven felüli személyek számára kialakított különálló, önálló életvitelt biztosító lakhatás lehetséges, és amely kötelez?en rendelkezik szabadon hozzáférhet? szolgáltatásokkal”. E rendelkezés kimondja továbbá azt is, hogy a „szolgáltató lakóotthon helyiségei, felszerelései és szolgáltatásai más, hatvan évnél id?sebb személyek számára is hozzáférhet?k lehetnek”.

9. El?zetes döntéshozatalra utaló határozatában a cour d’appel de Mons (Belgium) hozzáteszi, hogy a szolgáltató lakóotthon által alkalmazott árak meghatározását a gazdasági miniszter felügyeli.

II – **Az alapügy tényállása és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

10. A Les Jardins de Jouvence SCRL (a továbbiakban: Les Jardins de Jouvence társaság) a belga jog szerint alapított társaság, amelyet 2004?ben hoztak létre. A társaság f?tevékenysége gondozást nyújtó intézmények m?ködtetése és igazgatása, valamint többek között a betegek és fogyatékos id?sek számára nyújtott egészségügyi ápolással és segítségnyújtással közvetlenül vagy közvetetten összefügg? tevékenységek végzése.

11. A Les Jardins de Jouvence társaság 2004. október 20?án a héaigazgatás szervénél bejelentette tevékenysége megkezdését, amelyet „nem rokkant személyeknek szánt stúdiólakások bérbeadásaként” jelölt meg. 2006. október 27?én a hatáskörrel rendelkez? vallon hatóságtól megkapta az ideiglenes m?ködési engedélyt, amely 2006. június 28?tól 2007. június 27?ig szólt. A

tagok 2007. március 27?i közgy?lése a társaság tevékenységi körének „[é]ttermek, kávézók?söröz?k, borozók, snack bárok, fogadótermek és vendéglátóhelyek, valmint egyéb ehhez hasonló létesítmények üzemeltetésére”, valamint „[f]odrász?, szépség? és manik?rszalonok üzemeltetésére” való kiterjesztésér?l határozott.

12. Az említett társaság konkrétan olyan egy? vagy kétszemélyes bérlakásokat bocsát rendelkezésre, amelyek egy felszerelt konyhából, nappaliból, egy szobából és egy felszerelt fürd?szobából állnak. Emellett ellenszolgáltatásért különböz? szolgáltatásokat kínál mind a bérl?k, mind a bérl?kön kívüli más személyek számára, amelyek a következ?k: étterem?bár, fodrászat és szépségszalon, gyógytornaterem, ergoterápiás tevékenységek, mosókonyha, kezel?helyiség, ahol lehet?ség van vérvételre is, valamint orvosi rendel?.

13. A szolgáltató lakóotthon üzemeltetése tevékenységének folytatása céljából a Les Jardins de Jouvence társaság jelent?s építési munkálatokat végzett, és a tevékenységi köre gyakorlásához szükséges felszereléseket állított üzembe. A 2004. augusztus elejét?l 2006 szeptemberéig tartó munkálatok célja az volt, hogy a társaság a már meglév? id?sotthonhoz a szolgáltató lakóotthon tevékenységére szolgáló új épületet csatoljon.

14. Mivel az említett társaság héaalanynak tekintette magát, a 2004 és 2006 közötti id?szakra vonatkozó adóbevallásaiban levonta az ezen új épület megépítése után megfizetett héát.

15. 2006. október 5?én és november 14?én a vállalkozási? és jövedelemadó hatóság héacsoportja a héaszabályozás alkalmazása szempontjából ellen?rizte a Les Jardins de Jouvence társaság könyvelését a 2004. augusztus 30. és 2006. szeptember 30. közötti id?szak tekintetében. A hatóság 2007. január 25?én jegyz?könyvet bocsátott ki, amelyben jelezte, hogy álláspontja szerint e társaság a héa alól mentesített adóalany, és a szolgáltató lakóotthonhoz kapcsolódó valamennyi ügylet héamentes a héatörvény 2005. július 21?ig hatályos változata 44. cikke (2) bekezdésének 2. pontja értelmében. Az adóhatóság ez alapján megállapította, hogy a héa alól mentesített adóalany nem kaphatta vissza a meghatározott céllal történ? ingatlanszerzés, illetve az ahhoz kapcsolódó közterhek után fizetend?, az építkezéssel összefügg? adót. Következésképpen az adóhatóság szerint az említett társaságnak vissza kellett térítenie a belga állam számára az adóbevallásokban tévesen levont adónak megfelel? 663 437,25 eurót.

16. Egyébiránt e hatóság megállapította, hogy mivel a Les Jardins de Jouvence társaság mentesített adóalany, a sz?k értelemben vett építkezéssel kapcsolatos munkák után 12%?os, míg a kertészeti munkák után 21%?os adót kellett volna a vállalkozóknak számláikon felszámítaniuk, az e társaságot megillet? levonási jog gyakorlása nélkül.

17. Így a belga állam a fent említett jegyz?könyv alapján a fizetend? héa címén 436 132,69 eurót, az arányos adóbírság címén 43 610 eurót, valamint 0,80%?os törvényes kamatot követel a fizetend? héa alapján számítva, 2006. október 21?t?l minden késedelmes hónap után.

18. 2007. január 25?i levelével a dour?i (Belgium) héaellen?r tájékoztatta a Les Jardins de Jouvence társaságot, hogy héafolyószámlájának 2006. szeptember 30?i hatállyal való megszüntetésér?l határozott.

19. E jegyz?könyvet követ?en 2007. február 13?án fizetési meghagyást közöltek e társasággal. Utóbbi a monsi els?fokú bíróság hivatalához 2007. február 20?án benyújtott keresetlevelében ellentmondással élt. 2012. június 19?én meghozott ítéletében e bíróság elutasította az említett társaság keresetét, amely ezért fellebbezést nyújtott be.

20. Mivel a cour d’appel de Monsban kétségek támadtak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmezését illet?en, az eljárást felfüggesztette, és el?zetes

döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) [Az 1997. június 5?i rendelet] értelmében vettszolgáltató lakóotthon, [amely] haszonszerzési céllal egy vagy két személy részére kialakított különálló, önálló életvitelt biztosító lakásokat [üzemeltet], amelyekben felszerelt konyha, nappali, hálószoba és felszerelt fürd?szoba található, valamint haszonszerzési céllal különböz?, visszterhes jelleg? fakultatív szolgáltatásokat nyújt, amelyek nem kizárólag a lakók számára elérhet?k – étterem bárral, fodrászat és szépségszalon, gyógytorna?terem, ergoterápiai tevékenységek, mosógéppel felszerelt mosókonyha, kezel?szoba, ahol vérvétel is lehetséges, orvosi rendel? – olyan f?ként szociális jelleg? intézménynek min?sül?e, amely a [hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja […] értelmében vett »szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatásokat« nyújt?

2) Eltér??e a fenti kérdésre adott válasz, amennyiben a szóban forgó szolgáltató lakóotthon az érintett szolgáltatások nyújtása vonatkozásában állami támogatásokra, vagy az állami szervek részér?l bármilyen egyéb formát ölt? el?nyre vagy pénzügyi beavatkozásra válik jogosulttá?”

III – **Elemzés**

21. A kérdést el?terjeszt? bíróság e kérdésekkel, amelyeket álláspontom szerint együtt kell kezelni, lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy úgy kell?e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját, hogy az alapügyben szerepl?höz hasonlószolgáltató lakóotthont, amely a 60 éven felüli személyek számára nyújt teljesen önálló életvitelt lehet?vé tev? lakhatást, valamint ehhez kapcsolódóan olyan fizet?s szolgáltatásokat, amelyeket nem csak a lakók vehetnek igénybe, és amely semmilyen állami pénzügyi támogatásban nem részesül, „szociális jelleg?nek elismert intézménynek” kell min?síteni, és úgy kell tekinteni, hogy az ilyen szolgáltató az említett rendelkezés szerinti „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg?” szolgáltatásokat nyújt.

22. A valóságban ez a rendelkezés a héamentességben való részesüléshez két együttes feltételt ír el?. El?ször is az érintett intézményt „szociális jelleg?nek” kell elismerni. Emellett az ezen intézmény által nyújtott szolgáltatásoknak vagy termékértékesítéseknek a „szociális gondozással és a szociális biztonsággal szorosan [össze kell függeniük]”.(6) Bár az ítélkezési gyakorlat az els? feltételre vonatkozóan kell?en világos ahhoz, hogy hasznos választ lehessen adni a kérdést el?terjeszt? bíróságnak, ugyanez nem mondható el a második feltételr?l, amely tudomásom szerint mostanáig nem képezte értelmezés tárgyát.

A – *A „szociális jelleg?nek elismert intézmények” fogalmáról*

23. Amint azt az el?z? pontban jeleztem, a hatodik irányelv szerinti értelemben vett „szociális jelleg?nek elismert intézmények” fogalmának értelmezésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlat viszonylag kiterjedt.

24. Így a Bíróság kimondta, hogy e fogalmat illet?en f?szabály szerint az egyes tagállamok nemzeti jogának kell létrehoznia azon szabályokat, amelyek szerint az elismerést kér? intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek. A tagállamok e tekintetben mérlegelési jogkörrel rendelkeznek.(7)

25. Azonban „azon intézmények meghatározása érdekében, amelyeknek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett »szociális jellegét« e rendelkezés vonatkozásában el kell ismerni, a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellen?rzése mellett figyelembe vegyenek több körülményt. Ezek között szerepelhet különös – nemzeti vagy regionális, jogszabályi vagy közigazgatási jelleg?, adójogi

vagy társadalombiztosítási – rendelkezések megléte, az érintett adóalany tevékenységeinek közérdek? jellege, az a tény, hogy az azonos tevékenységet végz? más adóalanyok már hasonló elismerést élveznek, valamint az a körülmény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik”.(8)

26. A jelen ügyben úgy vélem, hogy a szolgáltató lakóotthonok a belga regionális szabályozás különös rendelkezéseinek tárgyi hatálya alá tartoznak.

27. Az ügy irataiból kit?nik ugyanis, hogy az 1977. június 5?i rendelet 2. cikkének 2. pontja kifejezetten meghatározza, hogy mit kell „szolgáltató lakóotthon” alatt érteni. Egyébként e rendelet szerint a szolgáltató lakóotthonoknak a megnyitáshoz és a m?ködéshez meg kell szerezniük a hatóságok jóváhagyását.(9) E szolgáltató lakóotthonoknak többek között meg kell felelniük az id?sotthonokra is vonatkozó bizonyos közös szabályoknak, amilyenek például a szállás vagy befogadás árának meghatározására vonatkozó részletszabályok, a könyvelés, a legkisebb és legnagyobb fér?helyszám, a vezet?i tisztség gyakorlásához szükséges munkatapasztalattal kapcsolatos és képzési feltételek, illetve a munkavégzéssel és a jelenléttel kapcsolatos minimumkövetelmények.(10) A szolgáltató lakóotthonoknak a jóváhagyás elnyeréséhez ugyanígy meg kell felelniük bizonyos részletszabályoknak, amelyek szerint a lakók számára szükség esetére ügyeletet kell biztosítani, meg kell továbbá felelni azon fakultatív szolgáltatásokra vonatkozó szabályoknak is, amelyeket a m?ködtet?nek a lakók kérésére kötelez?en meg kell szerveznie vagy rendelkezésre kell bocsátania.(11)

28. A Les Jardins de Jouvence társaság által végzett tevékenységek közhasznú jellege véleményem szerint nem kétséges. Emlékeztetek ugyanis arra, hogy e társaság tevékenysége a 60 éven felüli nem rokkant id?sek számára lakások bérbeadása, valamint többek között betegek és fogyatékos id?sek számára nyújtott egészségügyi ápolással és segítségnyújtással közvetlenül vagy közvetetten összefügg? tevékenységek végzése.

29. A Les Jardins de Jouvence társaság úgy véli, hogy az, hogy a szolgáltató lakóotthonát haszonszerzési céllal üzemelteti, és hogy – ellentétben az id?sotthonokkal – sem ?, sem a lakók nem részesülnek semmilyen támogatásban vagy pénzügyi segélyben a hatóságok részér?l, bizonyítja, hogy a társaságot nem lehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „szociális jelleg?nek elismert intézménynek” min?síteni.

30. Nem osztom ezt az álláspontot. El?ször is emlékeztetek arra, hogy a tagállamok e jelleg elismerése kapcsán mérlegelési jogkörrel rendelkeznek. Az ítélkezési gyakorlatból kit?nik továbbá, hogy az e rendelkezésben szerepl? „intézmény” fogalma elég tág kör? ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekv? magánjogi jogalanyokat.(12) Végül a Bíróság megjelölt néhány körülményt a nemzeti hatóságoknak, hogy meg tudják állapítani, hogy valamely intézmény az említett rendelkezés értelmében „szociális jelleg?nek” elismert?e, vagy sem, és ezen, a tagállami bíróságok által „figyelembe vehet?” körülmények közül az esetleges tagállami pénzügyi támogatásokkal kapcsolatos körülmény csak egy. E körülmények nem alkotnak olyan kimerít? felsorolást, amelynek a kérdéses intézménynek meg kell felelnie. Így tehát a körülmények összességéb?l kiindulva áll össze egy olyan bizonyítékcsoport, amely alapján a nemzeti hatóságok meg tudják állapítani, hogy egy ilyen intézményt a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „szociális jelleg?nek elismert intézménynek” lehet?e min?síteni.

31. Következésképpen a fenti körülményekre tekintettel úgy vélem, hogy a Les Jardins de Jouvence társaságot az említett rendelkezés értelmében vett „szociális jelleg?nek elismert intézménynek” lehet min?síteni. A nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy – tekintettel a szolgáltató lakóotthon társasági céljára és az általa kínált szolgáltatások tartalmára – az ennek való min?sítés meghaladja?e az e rendelkezésben a min?sítés terén a tagállamok

számára biztosított mérlegelési jogkört.

B – *A „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések” fogalmáról*

32. El?zetesen, véleményem szerint, kizárhatjuk a Les Jardins de Jouvence társaság által nyújtott szolgáltatásokat a szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások köréb?l. Utóbbi ugyanis azon rendszerek összességéb?l áll, amelyek járadékok formájában biztosítják a lakosság védelmét a különböz? szociális kockázatokkal – például betegséggel, anyasággal, öregséggel, valamint a munkabalesetekkel – szemben. A Les Jardins de Jouvence társaság célja nyilvánvalóan nem ilyen szolgáltatások nyújtása. Ugyanígy, e társaság tevékenységi körében nem szerepel a termékértékesítés.

33. Vizsgálatom elvezet a következ? kérdések tanulmányozásához. El?ször is meg kell határozni, hogy mire terjed ki a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti „szociális gondozás” fogalma. Ezt követ?en kifejtem, hogy álláspontom szerint mit kell érteni az említett rendelkezés szerinti „szorosan összefügg?” kifejezésen. Végül meg kell állapítani, hogy a „szociális gondozás” és a „szociális biztonság” fogalmak között alkalmazott „és” köt?szó azt vonja?e maga után, hogy a szolgáltatásnyújtásnak kötelez?en mindkét fogalommal szoros összefüggésben kell állnia. Ha ugyanis vizsgálatom arra a megállapításra vezet, hogy a Les Jardins de Jouvence társaság által nyújtott szolgáltatások a szociális gondozás körébe esnek, azonban e köt?szó azt jelenti, hogy e fogalom mellett egyúttal a szociális biztonság fogalma alá is tartozniuk kell, ebben az esetben az alapügyben szerepl?höz hasonló szolgáltató lakóotthonok nem tekinthet?k mentesített adóalanynak.

34. Ami el?ször is a szociális gondozás fogalmát illeti, megállapítom, hogy bár a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjával kapcsolatos ítélkezési gyakorlat viszonylag kiterjedt, a Bíróság mégsem határozta meg soha e fogalmat a hatodik irányelv összefüggéseiben. Ráadásul a Kügler?ítéletben(13) a Bíróság kimondta, hogy „a fizikai vagy anyagi függésben lév? személyek részére ambuláns kezelést nyújtó egészségügyi szolgáltatók általános egészségügyi, valamint otthoni gondoskodást nyújtó szolgáltatásai […] f?szabály szerint a szociális gondozáshoz kapcsolódnak, és ezért az említett rendelkezés g) pontjában foglalt »szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások« fogalma alá tartoznak”.(14)

35. A hatodik irányelv 13. cikke A. részének címe „Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége”. Ez a rész az irányelv X. címe alatt található, amelynek címe „Adómentesség”. Amint a Bíróság a Kingscrest Associates és Montecello ítéletében(15) megállapította, ami a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja által el?írt adómentességek céljait illeti, e rendelkezésb?l kit?nik, hogy azzal, hogy a szociális ágazatban nyújtott egyes közhasznú szolgáltatásoknak a héa tekintetében kedvez?bb elbánást biztosítanak, a mentességek célja az, hogy csökkentsék e szolgáltatások költségeit, és így könnyebben hozzáférhet?vé tegyék ?ket azon magánszemélyek számára, akik igénybe vehetik ?ket.(16)

36. Ezen ítélkezési gyakorlatra tekintettel jól érthet?, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában foglalt héamentesség célja, hogy megkönnyítse a szociális szempontból hasznosnak tekintett szolgáltatásokhoz való hozzáférést, amennyiben azok célja a rászoruló személyek számára nyújtott segítség, mivel e szolgáltatások rendszerint a közhatalmi feladatok gyakorlása körébe tartoznak. A [francia] „assistance social” [szociális gondozás] kifejezés tehát a személyes segítségnyújtást alapozza meg, amelyet egyébként meger?síteni látszik e rendelkezésnek a 2006/112 irányelvvel végrehajtott módosítása, amely már a [francia] „aide sociale” [szociális segítségnyújtás] fogalmat használja.(17)

37. Bár az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mindazonáltal úgy vélem, hogy a „szociális gondozás” fogalmának Bíróság általi értelmezése nem foszthatja meg a hatékony érvényesülést?l azt a rendelkezést, amely e fogalmat tartalmazza,(18) már csak azért sem, mert e rendelkezés célja, hogy megkönnyítse a társadalmilag hasznosnak tekintett szolgáltatásokhoz való hozzáférést.

38. A szociális biztonsághoz tartozó szolgáltatásokkal ellentétben a szociális gondozásra a szükségletek egyéni értékelése jellemz?.(19) Véleményem szerint éppen azért válik szükségessé, s?t az érintett személy számára akár létfontosságúvá a közintézmény vagy a tagállam által szociális jelleg?nek elismert intézmény általi feladatellátás, mert e szükségletekre nem terjed ki a szociális biztonság. Így van ez az id?s vagy fogyatékos emberekr?l való gondoskodás esetében is, amely szükségessé teszi az ilyen személyek sérülékeny állapotának megfelel? lakhatás és ellátások nyújtását.

39. E személyeknek nem feltétlenül csak fizikai szükségleteik vannak. Ugyanígy igényelhetnek anyagi segítségnyújtást is, amelynek célja, hogy áthidalja a gazdasági források olyan mérték? hiányát, amely nagyfokú nélkülözésnek teszi ki ?ket.

40. El?zetesen, a Les Jardins de Jouvence társasághoz hasonló magánintézmények tevékenységei a szociális gondozás körébe tartoznak, amennyiben azok keretében az id?sek számára alkalmassá tett lakásokat kínálnak. Tény, hogy a szolgáltató lakóotthonok, mint a Les Jardins de Jouvence társaság is, önálló id?s személyek számára kínálnak lakhatást más intézményekkel, például a nyugdíjasotthonokkal szemben, ahol a bentlakók gyakran nem önálló id?s személyek, akiknek orvosi ellátásra van szükségük a mindennapi élet valamennyi mozzanata során. Ett?l az önállóságtól függetlenül a szolgáltató lakóotthon igénybevev?i az életükben bekövetkez? változásokra tekintettel életvitelüket már nem tudják úgy alakítani, mint azel?tt. Ezért olyan rendszert választanak lakóhelyül, amely igazodik sajátos szükségleteikhez, úgy mint a lift szükségessége, kisebb lakás, amely úgy van berendezve, hogy az esések könnyebben elkerülhet?k legyenek, vagy éppen a megfelel? otthoni automatika. A szolgáltató lakóotthon egy olyan rendszer, amelyben e személyek biztosak lehetnek abban, hogy szükség esetén segítséget kapnak, és amely a jóllétüket illet? nyugalom minden biztosítékát nyújtja. Tudják azt is, hogy az ilyen rendszerekben kötelez? jelleggel kínálnak olyan szolgáltatásokat, amelyek lehet?vé teszik, hogy ne kelljen a mindennapi logisztikával (háztartási feladatok, étkezések) vagy az esetleges autóval történ? közlekedéssel foglalkozniuk, mivel bizonyos szolgáltatásokat, például a fodrászt vagy a manik?rt, a helyszínen biztosítják.

41. A tárgyaláson az alapügyben beavatkozóként résztvev? AXA Belgium SA jelezte, hogy véleménye szerint a szociális gondozással kapcsolatos tevékenységeket szükségképpen állami testületnek kellene ellátnia, és a jelen ügyben nem ez a helyzet. Nem osztom ezt az álláspontot. Többek között ellentmondásos lenne véleményem szerint, ha úgy tekintetnénk, hogy egy nem közjogi intézményt, amely haszonszerzési céllal végzi tevékenységét, és nem kap semmilyen pénzügyi támogatást, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti szociális jelleg? intézménynek lehetne elismerni egyfel?l, másfel?l azonban úgy vélnénk, hogy tevékenységét nem lehet a szociális gondozás körébe tartozónak min?síteni, éppen azért, mert nem kap semmilyen közpénzb?l nyújtott támogatást.

42. Mindenesetre úgy gondolom, hogy a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy egy szociális jelleg?nek elismert intézmény az említett rendelkezés szerinti szociális gondozással kapcsolatos tevékenységeket végez?e. E tekintetben valamennyi olyan körülményt figyelembe kell vennie, amelyek lehet?vé teszik annak megállapítását, hogy e tevékenységek célja a rászoruló embereknek való segítségnyújtás?e.

43. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális gondozással „szorosan összefügg?” szolgáltatások fogalmát illet?en továbbá a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy e fogalom feltételezi, hogy e szolgáltatások kapcsolatban állnak a szociális gondozási tevékenységgel, ha azokat ténylegesen az e tevékenységhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatásként nyújtják.(20)

44. E tekintetben rámutatok arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának els? francia bekezdése úgy rendelkezik, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontjában el?írt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az nem elengedhetetlen az adómentes ügyletekhez. Ráadásul a Bíróság kimondta, hogy valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a f?szolgáltatáshoz képest, ha az nem önálló célként jelenik meg, hanem arra irányul, hogy a gazdasági szerepl? f?szolgáltatását a lehet? legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni.(21)

45. Véleményem szerint, figyelemmel a fent vizsgált kérdésekre, nem kétséges, hogy a Les Jardins de Jouvence társaság által kínált szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerint szorosan összefüggnek a szociális gondozással.

46. Amint ugyanis azt láttuk, a szolgáltató lakóotthon célja, hogy lehet?vé tegye az id?s személyek számára, hogy az állapotuknak megfelel? környezetben éljenek. A Les Jardins de Jouvence társaság által kínált kötelez? és fakultatív szolgáltatások lehet?vé teszik, hogy a lehet? legjobb feltételek mellett vegyék igénybe a f?szolgáltatást, vagyis a megfelel?, támogató környezetben rendelkezésre bocsátott lakhatást. E társaság tevékenysége olyan egységet képez, amely elválaszthatatlannak t?nik. Mi történne, ha e társaság kizárólag a lakhatási lehet?séget bocsátaná a lakók rendelkezésére? Utóbbiak vajon döntenének?e úgy, hogy ilyen lakóotthonban laknak? A válasz nemlegesnek t?nik. A szolgáltató lakóotthon lényege, amint azt a neve is jelzi, hogy az id?sek számára a lakhatással együtt szabadon választható, à la carte szolgáltatásokat kínál, amelyek lehet?vé teszik, hogy önállóan és teljes lelki nyugalomban éljenek.

47. Ezzel szemben nem ez a helyzet a nem bentlakó személyek számára nyújtott szolgáltatásokkal. Egyértelm?, hogy ebben az esetben e szolgáltatások már nem járulékosak, hanem teljesen elválnak a f?szolgáltatástól. Következésképpen véleményem szerint már nem felelnek meg a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában foglalt feltételnek, vagyis a szociális gondozással való szoros összefüggés feltételének.

48. Ami végül az „és” köt?szó használatát illeti e rendelkezésben, nem hiszem, hogy úgy kellene tekinteni, hogy az együttes hatásra utal. E tekintetben megjegyzem, hogy úgy t?nik, hogy a Bíróság a Bizottság kontra Franciaország ítéletében,(22) valamint Dornier?ítéletében(23) a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában foglalt mentesség körében kizárta e köt?szó együttes hatását. Az els? ítéletben ugyanis a Bíróság kimondta, hogy „e rendelkezés nem tartalmazza a kórházi *vagy* orvosi kezeléshez »szorosan kapcsolódó« ügyletek semmiféle fogalommeghatározását”.(24)

49. Egyébiránt az említett köt?szónak tulajdonított együttes hatás véleményem szerint ellentétes lenne a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának céljával, vagyis azzal, hogy valamiképpen biztosítsa, hogy a szociális ágazatban teljesített bizonyos közhasznú

szolgáltatások mentesítése képes legyen csökkenteni e szolgáltatások költségeit, és így utóbbiak elérhet?bbé váljanak azon magánszemélyek számára, akik azokat igénybe vehetik.

50. Ennek kapcsán fontos megjegyezni, hogy nem minden szociális gondozáshoz kapcsolódó szolgáltatás tartozik szükségképpen egyúttal a szociális biztonság körébe is. A Les Jardins de Jouvence társaság szerint ez a helyzet azon szolgáltatások esetében, amelyek után a lakók nem részesülnek semmilyen támogatásban az Institut national d'assurance maladie invalidité, azaz a társadalombiztosítást finanszírozó intézmény részér?l.

51. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a jelen ügyben szerepl?höz hasonló szolgáltató lakóotthon úgy tekinthet?, hogy az ilyen szolgáltató a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti „szociális gondozással szorosan összefügg? szolgáltatásokat" nyújt. A nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy az említett szolgáltató lakóotthon tevékenységei a szociális gondozás körébe tartoznak?e. E tekintetben a nemzeti bíróságnak valamennyi olyan körülményt figyelembe kell vennie, amely lehet?vé teszi annak megállapítását, hogy e tevékenységek célja a rászoruló embereknek való segítségnyújtás?e. Szintén a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a szolgáltató lakóotthon által kínált szolgáltatások elengedhetetlenek?e az ilyen tevékenységek végzéséhez.

IV – **Végkövetkeztetések**

52. A fenti megfontolások egészére való tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következ?képpen válaszolja meg a cour d'appel de Mons által el?terjesztett kérdéseket:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy a jelen ügyben szerepl?höz hasonlószolgáltató lakóotthont, amely 60 éven felüli személyek számára nyújt teljesen önálló életvitelt lehet?vé tev? lakhatást, valamint ehhez kapcsolódóan olyan fizet?s szolgáltatásokat, amelyeket nem csak a lakók vehetnek igénybe, és amely semmilyen állami pénzügyi támogatásban nem részesül, „szociális jelleg?nek elismert intézménynek" lehet min?síteni, és úgy tekinthet?, hogy az ilyen szolgáltató az említett rendelkezés szerinti „szociális gondozással szorosan összefügg? szolgáltatásokat" nyújt.

Ennek érdekében a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy

– tekintettel a szolgáltató lakóotthon társasági céljára és az általa kínált szolgáltatások tartalmára, ez a min?sítés meghaladja?e az e rendelkezésben a min?sítés terén a tagállamok számára biztosított mérlegelési jogkört;

– az említett szolgáltató lakóotthon tevékenységei a szociális gondozás körébe tartoznak?e. E tekintetben a nemzeti bíróságnak valamennyi olyan körülményt figyelembe kell vennie, amely lehet?vé teszi annak megállapítását, hogy e tevékenységek célja a rászoruló embereknek való segítségnyújtás?e, valamint hogy

– a szolgáltató lakóotthon által kínált szolgáltatások elengedhetetlenek?e az ilyen tevékenységek végzéséhez.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv.

3 – *Moniteur belge,* 1969. július 3., 7046. o.

4 – *Moniteur belge,* 2005. július 12., 32180. o.

5 – *Moniteur belge,* 1997. június 26., 17043. o.; a továbbiakban: 1997. június 5?i rendelet.

6 – Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C?498/03, EU:C:2005:322, 34. pont).

7 – Zimmermann?ítélet (C?174/11, EU:C:2012:716, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

8 – Uo. (31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság újabb, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o., helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.) hatálya alatt kialakított értelmezéséhez lásd: „go fair” Zeitarbeit ítélet (C?594/13, EU:C:2015:164, 21., 26. és 29. pont).

9 – Lásd az említett rendelet 5. cikke (1) bekezdésének els? albekezdését.

10 – Lásd az 1997. június 5?i rendelet 5. cikke (5) bekezdésének második albekezdését, amely visszautal a (2) bekezdésének 1–8. pontjában foglaltakra.

11 – Lásd e rendelet 5. cikke (5) bekezdése második albekezdésének 3. és 4. pontját.

12 – „go fair” Zeitarbeit ítélet (C?594/13, EU:C:2015:164, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

13 – C?141/00, EU:C:2002:473.

14 – 44. pont.

15 – C?498/03, EU:C:2005:322.

16 – 30. pont.

17 – Lásd ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját.

18 – Zimmermann?ítélet (C?174/11, EU:C:2012:716, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 – Lásd: Frilli?ítélet (1/72, EU:C:1972:56, 14. pont); Biason?ítélet (24/74, EU:C:1974:99, 10. pont) és Hosse?ítélet (C?286/03, EU:C:2006:125, 37. pont).

20 – Lásd: CopyGene?ítélet (C?262/08, EU:C:2010:328, 38. és 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 – Uo. (40. pont).

22 – C?76/99, EU:C:2001:12.

23 – C?45/01, EU:C:2003:595.

24 – Bizottság kontra Franciaország ítélet (C?76/99, EU:C:2001:12, 22. pont). Kiemelés t?lem.