

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2016. január 21.(\*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – Hatodik héairányelv – Adómentességek – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontja – A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő, közintézmények vagy egyéb szociális jellegűnek elismert intézmények által nyújtott szolgáltatások adómentessége – A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések fogalma – Szociális jellegűnek elismert intézmények – Szolgáltató lakóotthonok”

A C-335/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d'appel de Mons (Belgium) a Bírósághoz 2014. július 11-én érkezett, 2014. június 18-i határozatával terjesztett el az elzete

**Les Jardins de Jouvence SCRL**

és

az **État belge**

között,

az **AXA Belgium SA**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a negyedik tanács elnöke, az ötödik tanács elnökeként eljárva, D. Šváby, A. Rosas, Juhász E., és C. Vajda (elzadó) bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. június 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elzeterjesztett észrevételeket:

- a Les Jardins de Jouvence SCRL képviseletében L. Strepenne és G. Lardinois avocats,
- az Axa Belgium SA képviseletében P. Meessen és C. Goossens avocats,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs, C. Pochet és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében F. Dintilhac és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti

minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2015. július 9?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

### **Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Les Jardins de Jouvence SCRL (a továbbiakban: LJJ) és az État belge között folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, melynek tárgya az e társaság által szolgáltató lakóotthon üzemeltetése céljából megvalósított ingatlanépítési munkálatok keretében korábban megfizetett hozzáadottérték?adó (h?a) levonásának az e társasággal szemben való megtagadása.

### **Jogi háttér**

#### *Az uniós jog*

3 A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2007. január 1?jén hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Az alapügy tárgyát képez? tényállás id?pontjára tekintettel azonban az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.

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) [...]

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.

[...]

## A belga jog

5 A hozzáadottértékadóról szóló törvény (Moniteur belge, 1969. július 3., 7046. o.) 2005. július 21-ig hatályos változata a 44. cikkének (2) bekezdésében a következőket írta el:

„Mentesülnek továbbá az adó alól:

[...]

2. az idős személyek gondozását célul tűző, és az illetékes hatóság által szociális jellegűnek elismert olyan intézmények szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatásai és termékértékesítései, amelyek – amennyiben magánjogi intézményekről van szó – a közintézményekéhez hasonló szociális körülmények között működnek [...]

6 A 2005. július 11-i programtörvény (Moniteur belge, 2005. július 12., 32180. o.) 2005. július 22-én módosította a hozzáadottértékadóról szóló törvényt. E módosított törvény (a továbbiakban: módosított héatörvény) 44. cikkének (2) bekezdése a következőket írja el:

„Mentesülnek továbbá az adó alól:

[...]

2. a közintézményeknek vagy egyéb, az illetékes hatóság által szociális jellegűnek elismert intézményeknek a szociális gondozással, a szociális biztonsággal és a gyermek- és ifjúságvédelemmel szorosan összefüggő szolgáltatásai és termékértékesítései.

Ilyenek többek között:

– az idősök gondozását célként kitűző intézmények;

[...]

7 A vallon regionális tanács által elfogadott, és az idősotthonokról, a szolgáltató lakóotthonokról és az idősokorú személyek nappali otthonairól, valamint a vallon idősügyi tanács létrehozásáról szóló, 1997. június 5-i rendeletnek (Moniteur belge, 1997. június 26., 17043. o.) az alapügy tényállásának időpontjában hatályban lévő változata (a továbbiakban: 1997. június 5-i rendelet) a 2. cikkének 1. pontjában azt írja el, hogy idősotthon az olyan „létesítmény (elnevezésétől függetlenül), amelynek célja a legalább hatvanéves személyek lakhatásának biztosítása, akiknek ez az állandó lakóhelyük, és ott családi, háztartási közösségi szolgáltatásokban, a mindennapos életben való támogatásban, valamint szükség esetén betegápolási és paramedikális ellátásban részesülnek”.

8 Az 1997. június 5-i rendelet 2. cikkének 2. pontja a szolgáltató lakóotthon fogalmát úgy határozza meg, hogy az „egy vagy több épület, elnevezésre való tekintet nélkül, amely funkcionális egységet alkot, melyet egy szervező kezel, aki visszterhes alapon legalább hatvanéves személyek számára különálló, önálló életvitelt biztosító szálláshelyeket, valamint szabadon hozzáférhető szolgáltatásokat kínál”. Ezen utóbbi rendelkezés továbbá azt is elírja, hogy a kormány meghatározza a funkcionális egység fogalmát, és a szolgáltató lakóotthon kollektív helyiségei, felszerelései és szolgáltatásai más, legalább 60 éves személyek számára is hozzáférhetőek.

9 Az 1997. június 5-i rendelet 5. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében az idősotthon vagy a szolgáltató lakóotthon üzemeltetése engedély megszerzésével lehetséges, és

az említett rendelet 5. cikkének (2) és (5) bekezdése szerint e létesítményeknek meg kell felelniük bizonyos normáknak.

10 Így az 1997. június 5-ii rendelet 5. cikkének (2) bekezdése szerint az id?soththonoknak meg kell felelniük bizonyos normáknak a következ?ket érint?en:

„1. a szállás vagy a fogadás ára által fedezett szolgáltatások;

[...]

6. az étkezés, a higiénia és az ápolás;

[...]

9. a bels? szabályzat, amely megfelel az alábbi elveknek:

[...]

c) a családnak és a barátoknak az id?soththonhoz való szabad hozzáférése [...]

11 Az 1997. június 5-ii rendelet 5. cikkének (2) bekezdésének második albekezdéséb?l az következik, hogy a szolgáltató lakóotthonnak meg kell felelnie a jelen ítélet 10. pontjában hivatkozott, Vallónia kormánya által ezen tárgyat érint?en elfogadott normáknak.

12 Az 1997. június 5-ii rendelet 5. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése szerint szolgáltató lakóotthonok által a bentlakók rendelkezésére bocsátott egyéni szálláshelyeknek legalább egy nappalit, egy konyhahelyiséget, egy hálószobát, egy fürd?szobát, valamint egy magán WC?t kell magában foglalniuk. Ezenfelül e rendelet 5. cikke (5) bekezdése második albekezdésének 4. pontja szerint a szolgáltató lakóotthonoknak meg kell felelniük bizonyos normáknak a következ?ket érint?en: „azon fakultatív szolgáltatások, amelyeket a kezel?nek kötelez?en meg kell szerveznie, vagy amelyeket a bentlakók kérelmére rendelkezésre kell bocsátania, valamint a bentlakóknak az ezekhez való hozzáféréseire vonatkozó feltételek” (a továbbiakban: el?írt fakultatív szolgáltatások), mely szolgáltatások minimális tartalmát „[Vallónia] [k]ormány[a] határozza meg”.

13 A Vallónia kormánya által elfogadott, az 1997. június 5-ii rendelet végrehajtásáról szóló, 1998. december 3-ii rendeletnek (Moniteur belge, 1999. január 27., 2221. o., a továbbiakban: 1998. december 3-ii rendelet) az alapeljárás tényállásának id?pontjában hatályos változatának „A szolgáltató lakóotthonokra alkalmazandó normák” cím? III. mellékletének a III. fejezetének a 2.2 pontjából az következik, hogy a szolgáltató lakóotthonoknak kötelez?en biztosítaniuk kell a közös helyiségeknek, az épületek kívül kialakított részeinek, valamint a bentlakók rendelkezésére bocsátott felszereléseknek a karbantartását, az üvegfelületek küls? és bels? karbantartását, illetve információt kell nyújtaniuk az önkormányzatban szervezett szabadid?s tevékenységekr?l, valamint legalább évente kétszer biztosítaniuk kell, hogy sor kerüljön a szervez? képvisel?jének a látogatására. Ezenfelül az 1998. december 3-ii rendelet III. melléklete e fejezetének 2.3 pontja értelmében a szolgáltató lakóotthonoknak kötelez?en nyújtaniuk kell a bentlakók részére a következ?, a bentlakók által szabadon igénybe vehet? fakultatív szolgáltatásokat:

- napi háromszori étkezés lehetősége, melyek közül egy teljes meleg étkezés, a szolgáltató lakóotthonnak az étkeztetésre és a szórakoztatásra szolgáló közös helyiségében, vagy a szolgáltató lakóotthonhoz funkcionálisan kapcsolódó időotthon vagy idős- és ápolóotthon éttermében, vagy a bentlakó magán szálláshelyén. Napi nyilvántartást kell vezetni a bentlakóknak felszolgált ételekről, a kedvezményezett nevének feltüntetésével, és a számla kiállításához szükséges adatok megjelölésével együtt;
- a magán szálláshelyek legalább hetente egyszer történő kitakarításának a lehetősége;
- a bentlakó személyes ruházata tisztításának és ápolásának a lehetősége.

14 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik ezenfelül az is, hogy a szolgáltató lakóotthonok által alkalmazott árak meghatározását a gazdasági miniszter felügyeli.

### **Az alapjogvita és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

15 Az LJJ, amely 2004-ben jött létre, a belga jog szerint alapított szövetkezet, amelynek az alapügy tényállásának időszakában a társasági célja gondozást nyújtó intézmények működtetése és igazgatása, valamint a betegek, az idősök és fogyatékkal élők vagy egyéb személyek számára nyújtott egészségügyi ápolással és segítségnyújtással közvetlenül vagy közvetetten összefüggő tevékenységek végzése.

16 A LJJ 2004 októberében bejelentette a belga adóhatóságoknak a nem rokkant személyeknek szánt stúdiólakások bérbeadására irányuló tevékenysége megkezdését. E hatóság ezt követően a héa céljaira bejegyezte az LJJ-t.

17 Az LJJ 2006. október 27-én ideiglenes működési engedélyt kapott a Les jardins de Jouvence nevű szolgáltató lakóotthonra vonatkozóan.

18 E szolgáltató lakóotthon olyan egy- vagy kétszemélyes szállásokat bocsát a lakói rendelkezésére, amelyek egy felszerelt konyhából, nappaliból, egy szobából és egy felszerelt fürdőszobából állnak. Ezenfelül a bentlakók számára ellenérték fejében különböző szolgáltatásokat is nyújt, amelyeket más személyeknek is kínál, nevezetesen hozzáférést biztosít egy bárral rendelkező étteremhez, egy fodrász- és szépségszalonhoz, egy gyógytornateremhez, ergoterápiás tevékenységekhez, egy mosókonyhához, egy olyan kezelőhelyiséghez, ahol lehetőség van vérvételre, valamint egy orvosi rendelőhöz.

19 Az LJJ 2004 augusztusa és 2006 szeptembere között jelentős építési munkálatokat végzett, és a társasági céljának megfelelő felszereléseket állított üzembe egy szolgáltató lakóotthon üzemeltetésének a megkezdéséhez.

20 2006. október 5-én és november 14-én az adóhatóság a héaszabályozás alkalmazása szempontjából ellenőrizte a LJJ könyvelését a 2004. augusztus 30. és 2006. szeptember 30. közötti időszak tekintetében. Ezen ellenőrzés keretében az említett hatóság megállapította, hogy a JLL nem volt jogosult arra, hogy levonja a 2004 és 2006 közötti időszak során végrehajtott ingatlanépítési munkálatok utáni héát, mivel e társaság olyan adóalany, amelynek a módosított héatörvény 44. cikkének (2) bekezdése értelmében a szolgáltató lakóotthonjainak az üzemeltetése keretében végrehajtott valamennyi ügylete mentes a héa alól. Következésképpen az említett hatóság felhívta az LJJ-t arra, hogy fizesse meg a tévesen levont héa összegét.

21 Az adóhatóság 2007. január 25-én értesítette az LJJ-t arról, hogy 2006. szeptember 30-i hatállyal megszünteti a társaság héafolyószámláját.

22 2007. február 13-án fizetési meghagyást közöltek az LJJ-vel, amely ellen e társaság 2007. február 20-án ellentmondással élt a tribunal de première instance de Mons (monsi elsőfokú bíróság) előtt.

23 E bíróság a 2012. június 19-i határozatában megalapozatlanság miatt elutasította az LJJ keresetét, megállapítva, hogy az idős emberek gondozását célul kitűző intézmények a módosított héatörvény 44. cikkének (2) bekezdése értelmében annak igazolása nélkül mentesülnek a héa megfizetése alól, hogy az érintett szolgáltatások többek között a szociális gondozással és a szociális biztonsággal szorosan összefüggnek, illetve hogy a szolgáltatásokat közintézmények vagy az illetékes hatóság által szociális jellegűként elismert egyéb intézmények szervezik.

24 Az LJJ 2012. december 19-én fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour d'appel de Mons (monsi fellebviteli bíróság) előtt.

25 A LJJ e bíróság előtt azzal érvel, hogy a szolgáltató lakóotthonok üzemeltetésének formális engedélyezése nem jelenti szükségszerűen a szociális jellegének az elismerését, mivel a szolgáltató lakóotthonok engedélyezésének a feltételei alapvetően eltérnek az idősotthonok engedélyezésére vonatkozó feltételektől. Ugyanígy e társaság arra is hivatkozott, hogy a közösségi anyagi hozzájárulás, amely a társadalombiztosítási vagy a szociális biztonsági szolgáltatások fogalmának alkotóeleme, a szolgáltató lakóotthonok esetében nem áll fenn. A jelen ügyben az LJJ nem részesült állami finanszírozásban, és a lakói nem kapnak semmilyen állami támogatást vagy hozzájárulást a nyújtott szolgáltatások díjainak a fedezése céljából.

26 Az État belge a cour d'appel de Mons (monsi fellebviteli bíróság) előtt az LJJ fellebbezésének az elutasítását kérte, azzal érvelve, hogy e társaság, amely a módosított héatörvény 44. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtással foglalkozik, a héa alól mentes adóalanynak minősül, és következésképpen nem rendelkezik az ezen adó levonására vonatkozó jogosultsággal. Az État belge azzal érvelt, hogy a szolgáltató lakóotthonokat, amelyeket az LJJ üzemelteti, és amelyek a vallon régió engedélyével rendelkeznek, formálisan elismerték szociális jellegű, a szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatásokat nyújtó intézményeknek. Ugyanígy az LJJ szolgáltatásai, melyek közvetlenül kapcsolódnak a bentlakók számára a fizikai és/vagy mentális jólétük javítása érdekében nyújtott elszállásoláshoz, ápoláshoz és kezelésekhez, szintén szociális jellegűek.

27 A cour d'appel de Mons (monsi fellebviteli bíróság), mivel kétségei támadtak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmezését illetően, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) [Az 1997. június 5-i rendelet] értelmében vett szolgáltató lakóotthon, [amely] hasznoszerzési céllal egy vagy két személy részére kialakított különálló, önálló életvitelt biztosító lakásokat [üzemeltet], amelyekben felszerelt konyha, nappali, hálószoba és felszerelt fürdőszoba található, valamint hasznoszerzési céllal különböz, visszterhes jellegű fakultatív szolgáltatásokat nyújt, amelyek nem kizárólag a lakók számára elérhetők – étterem bárral, fodrászat és szépségszalon, gyógytornaterem, ergoterápiai tevékenységek, mosógéppel felszerelt mosókonyha, kezelőszoba, ahol vérvétel is lehetséges, orvosi rendelő – olyan fűként szociális jellegű intézménynek minősül-e, amely a [hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja [...] értelmében vett »szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő 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?”

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?**

28 A kérdéseivel, amelyeket együtt célszer? vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját úgy kell?e értelmezni, hogy az alapügy tárgyát képez?höz hasonló, az állam részér?l semmilyen támogatásban, vagy más el?nyben vagy pénzügyi hozzájárulásban nem részesül? szolgáltató lakóotthon által haszonszerzési céllal nyújtott szolgáltatások, amelyek abban állnak, hogy legalább 60 éves személyek számára önálló életvitelt biztosító, különálló lakásokat biztosítanak, valamint különböz?, visszterhes jelleg? fakultatív szolgáltatásokat nyújtanak, amelyek nem kizárólag a bentlakók számára elérhet?k, az e rendelkezésben el?írt mentesség hatálya alá tartoznak.

29 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának szövegéb?l az következik, hogy e rendelkezést kell alkalmazni azokra a szolgáltatásokra és termékértékesítésekre, amelyeket egyrészt „a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív [helyesen: szociális] jelleg?nek elismert intézmények” nyújtanak vagy hajtanak végre, és amelyek másrészt „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg?[ek]” (Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C?498/03, EU:C:2005:322, 34. pont, valamint Zimmermann?ítélet, C?174/11, EU:C:2012:716, 21. pont).

30 Tekintettel arra, hogy a jelen ügyben nem vitatott, hogy az LJJ nem min?sül a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmében vett közintézménynek, az LJJ ügyletei e rendelkezés alapján csak abban az esetben mentesülhetnek a héa alól, ha az LJJ ugyanezen rendelkezés értelmében „egyéb, az érintett tagállam által karitatív [helyesen: szociális] jelleg?nek elismert intézménynek” tekintend?.

31 Következésképpen el?ször is meg kell vizsgálni, hogy az LJJ a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmében „egyéb, az érintett tagállam által karitatív [helyesen: szociális] jelleg?nek elismert intézménynek” min?sül?e, és másodsor meg kell vizsgálni azt, hogy az alapügy tárgyát képez?höz hasonló szolgáltató lakóotthon szolgáltatásai ugyanezen rendelkezés értelmében „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg?[ek?e]”.

*Az érintett tagállam által szociális jelleg?nek elismert egyéb intézményként való elismerésre vonatkozó feltételr?*

32 E tekintetben el?ször is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg, hogy milyen feltételekkel és módon ismerhet? el a nem közintézménynek min?sül? intézmények szociális jellege. F?szabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell létrehoznia azon szabályokat, amelyek szerint az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek (lásd: Zimmermann?ítélet, C?174/11, EU:C:2012:716, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ebben a kontextusban a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a nem közintézményeknek minősül? intézmények tekintetében az (1) bekezdés g) pontjában elírt adómentesség megadását az említett (2) bekezdés a) pontjában felsorolt egy vagy több feltétel teljesítését?l tegyék függ?vé. A tagállamok szabadon és kiegészít? jelleggel meghatározhatják, hogy ezen önkéntesen választható feltételek közül melyeket alkalmazzák az érintett adómentesség megadása vonatkozásában (lásd: Zimmermann?ítélet, C?174/11, EU:C:2012:716, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ebb?l az következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak arra, hogy szociális jelleg?nek ismerjenek el egyes nem közzégi intézményeket (lásd ebben az értelemben: Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C?498/03, EU:C:2005:322, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a közintézménynek nem minősül? intézmények szociális jellegének az elismerése során a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellen?rzése mellett több körülményt is figyelembe vegyenek. 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 (Zimmermann?ítélet, C?174/31, EU:C:2012:716, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ebben a kontextusban az is figyelembe vehet?, hogy a vallon régióban a szolgáltató lakóotthonok az id?otthonokkal és a nappali otthonokkal együtt egyetlen szabályozás tárgyát képezi, amelynek célja az id?seknek nyújtott támogatás és gondozás különböz? intézményes formáinak az egyetlen keretbe foglalása.

37 E tekintetben az iratok alapján úgy t?nik – de ezt a kérdést el?terjeszt? bíróságnak ellen?riznie kell –, hogy azonfelül, hogy e szabályozás meghatározza, hogy mit kell érteni a „szolgáltató lakóotthon” fogalmán, a szolgáltató lakóotthonok üzemeltetését a vallon kormány engedélyéhez is köti, amely csak bizonyos feltételeknek és normáknak való megfelelés esetén adható meg. Az iratok alapján úgy t?nik – de ezt a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell er?sítenie –, hogy e feltételek és normák közül bizonyosak a szolgáltató lakóotthonokat és az id?otthonokat is érint? közös tárgykörre vonatkoznak.

38 Az érintett intézmény szociális jellegének az értékeléséhez azt is figyelembe kell venni, hogy a szolgáltató lakóotthonok a gazdasági minisztere felügyelete mellett meghatározott árakat alkalmaznak.

39 Konkrétabban azt a körülményt illet?en, hogy a haszonszerzési céllal m?köd?, olyan szolgáltató lakóotthonok, mint amelyeket az LJJ üzemeltet, nem részesülnek állami támogatásban, és más állami pénzügyi hozzájárulásban sem, meg kell állapítani azt, hogy egyrészt mivel az „intézmény” fogalma f?szabály szerint elég tág kör? ahhoz, hogy magában foglalja a természetes személyeket és a nyereségszerzésre törekv? magánjogi jogalanyokat (Zimmermann?ítélet, C?174/11, EU:C:2012:716, 57. pont), az, hogy az LJJ a tevékenységeit ilyen céllal végzi, nem zárja ki azt, hogy az LJJ a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának értelmében „egyéb, az érintett tagállam által karitatív [helyesen: szociális] jelleg?nek elismert intézménynek” minősüljön. Másrészt, bár a jelen ítélet 35. pontjában felidézett ítélkezési



gyakorlatból az következik, hogy az, hogy a nyújtott szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik, szerepelhet az érintett intézmény szociális jellegének értékelésekor figyelembe veendő tényezők között, ez a körülmény, amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 30. pontjában megállapítja, csupán egy e tényezők között. Következésképpen az állami pénzügyi hozzájárulás hiánya nem zárja ki önmagában az ilyen elismerést, mivel azt az adott ügy valamennyi releváns körülményét figyelembe véve kell értékelni.

40 E körülmények között a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia – valamennyi releváns körülmény figyelembevételével, ideértve a jelen ítélet 35–39. pontjában említetteket is – azt, hogy a nemzeti hatóságok az LJJ szociális jelleg? intézményként történ? elismerésekor tiszteletben tartották?e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja által a számukra biztosított mérlegelési jogkör korlátait.

*Azon feltételr?l, amely szerint a szolgáltatásnyújtásoknak a szociális gondozással és a szociális biztonsággal szorosan össze kell függniük*

41 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában el?írt mentesség célját illet?en a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy e rendelkezés nem valamennyi közhasznú tevékenységet kíván a h?a alól mentesíteni, hanem kizárólag azokat, amelyeket az irányelv e rendelkezésben felsorol és részletesen meghatároz (lásd ebben az értelemben különösen: Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet, 348/87, EU:C:1989:246, 12. pont; Ygeia?ítélet, C?394/04 és C?395/04, EU:C:2005:734, 16. pont). E mentesség azzal, hogy a h?a tekintetében kedvez?bb bánásmódot biztosít a szociális szektorban megvalósított bizonyos közérdek? szolgáltatások nyújtásának, a költségek csökkentését, és azt célozza, hogy e szolgáltatások könnyebben hozzáférhet?ek legyenek azon magánszemélyek számára, akik azokat igénybe vehetik (Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C?498/03, EU:C:2005:322, 30. pont).

42 Márpedig meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának a szövege kifejezetten említi az id?sothonok szolgáltatásait azon szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések között, amelyek szorosan összefüggnek a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, és amelyek emiatt az e rendelkezésben el?írt mentességben részesülnek.

43 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az id?sothonok, csakúgy, mint a szolgáltató lakóotthonok, szállást, valamint ahhoz kapcsolódóan különböz? gondozási és ápolási szolgáltatásokat nyújtanak legalább 60 éves személyek számára. Egyrészt a h?a szempontjából ugyanazon bánásmódot kell biztosítani a szállás rendelkezésre bocsátását megvalósító szolgáltatások számára, függetlenül attól, hogy e szállást id?sek otthona vagy szolgáltató lakóotthon nyújtja. Másrészt amennyiben az említett gondozási és ápolási szolgáltatások, amelyeket a szolgáltató lakóotthonoknak a releváns nemzeti szabályozás értelmében nyújtaniuk kell, megfelelnek azoknak a szolgáltatásoknak, amelyek nyújtására az említett szabályozás alapján az id?sothonok kötelesek, e szolgáltatásokat a h?a szempontjából ugyanabban a bánásmódban kell részesíteni.

44 Következésképpen az alapügy tárgyát képez?höz hasonló szolgáltató lakóotthon által nyújtott szolgáltatások közül azok, amelyek az id?sek számára kialakított szállások rendelkezésre bocsátásában állnak, részesülhetnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában el?írt mentességben. A többi szolgáltatás f?szabály szerint szintén részesül az e rendelkezésben el?írt mentességben, többek között azzal a feltétellel, hogy ezek a szolgáltatások, amelyeket e szolgáltató lakóotthonnak a nemzeti szabályozás értelmében nyújtania kell, az id?sek gondozásának a biztosítására és az ápolásukra irányulnak, és megfelelnek azoknak a szolgáltatásoknak, amelyeket az id?sothonoknak szintén e szabályozás alapján nyújtaniuk kell.

45 Ezenfelül, ellentétben az LJJ és az Axa Belgium SA (a továbbiakban: Axa) állításaival, ezt a következtetést nem teszi kétségessé az, hogy a szolgáltató lakóotthont üzemeltető intézmény nem részesül semmilyen állami pénzügyi hozzájárulásban, és az általa nyújtott szolgáltatások nem jogosítanak a szociális biztonsági rendszerben folyósított pénzügyi hozzájárulásra.

46 E tekintetben hangsúlyozni kell azt, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja nem határoz meg olyan feltételt, amely az érintett gazdasági szereplőnek nyújtott állami támogatáshoz, vagy az állam vagy a szociális biztonsági intézmények által a nyújtott szolgáltatások igénybevevőinek biztosított pénzügyi hozzájáruláshoz kapcsolódik. Amint ugyanis a belga kormány a tárgyalás során hangsúlyozta, ez a rendelkezés a véghezvitt ügyletek alapvető jellegének, valamint a kérdéses szolgáltatásokat nyújtó vagy javakat értékesítő gazdasági szereplő minőségének tulajdonít jelentőséget, és nem e gazdasági szereplő konkrét finanszírozási módjának vagy a neki fizetendő ellenszolgáltatásnak.

47 Ráadásul emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdésében előírt mentességek az uniós jog autonóm fogalmai, és ezért azokat az európai uniós jog szintjén kell meghatározni (Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 22. pont). Márpedig a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában foglalt szolgáltatásoknak az annak függvényében való meghatározása, hogy a gazdasági szereplő számára nyújtanak-e állami pénzügyi hozzájárulást, illetve a szociális biztonsági intézmények viselik-e a költségeket, ahhoz vezetne, hogy e fogalom a tagállamokban e területen alkalmazott szabályozások sajátosságaitól függne, ami az e fogalom tekintetében alkalmazandó autonóm értelmezés sérelmének és az Unión belüli alkalmazása tekintetében fennálló eltérések kialakulásának a veszélyével járna.

48 Ezenfelül el kell utasítani az LJJ és az Axa által előterjesztett azon kifogást, amely szerint az állami finanszírozás útján nem támogatható gazdasági szereplők hátrányos versenyhelyzetbe kerülnek az állami finanszírozásban részesülő gazdasági szereplőkhöz képest, mivel az előbbieket azáltal, hogy nem vonhatják le a héát, teljes mértékben meg kell, hogy fizessék a szolgáltatásaiknak az igénybevevői számára végrehajtott építési munkálatoknak a költségeit, ideértve az e költségekhez kapcsolódó héát is, amely helyzet következképpen e társaságok álláspontja szerint ellentétes az adósemlegesség elvével.

49 A következetes ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes különösen az, ha a hasonló és következképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (lásd: Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Márpedig a jelen ügyben az LJJ javára nyújtott állami finanszírozás hiánya, valamint az, hogy a szociális biztonsági intézmények nem viselik az e társaság által nyújtott szolgáltatások költségeit, nem változtat az ezen utóbbi által nyújtott szolgáltatások jellegén, amelyek hasonlóak az állami támogatásban vagy állami pénzügyi hozzájárulásban részesülő egyéb gazdasági szereplők által nyújtott szolgáltatásokhoz. Következésképpen az adósemlegesség elvével nem ellentétes, ha az említett szolgáltatások tekintetében a héa szempontjából ugyanazt a bánásmódot alkalmazzák.

51 Meg kell állapítani továbbá, hogy az első kérdés szövege szerint az LJJ által a szolgáltató lakóotthon üzemeltetéseként végzett tevékenységek keretében nyújtott szolgáltatások közül egyes fizetéses szolgáltatásokat fakultatív módon nyújtanak a bentlakóknak is, és az intézményen kívüli személyeknek is. Konkrétabban a bárral rendelkező étteremhez, a fodrász- és szépségszalonhoz, a gyógytornateremhez, az ergoterápiai tevékenységek, a mosókonyhához, a vérvételt lehetővé tevő kezelőszobához, valamint az orvosi rendelőhelyhez való hozzáférésről van szó.

52 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának első francia bekezdése szerint a tagállamoknak ki kell zárniuk az adómentesség köréből különösen az ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában említett szolgáltatásnyújtásokat, ha azok nem elengedhetetlenek az adómentes tevékenységek megvalósításához. Ugyanis, amint az a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, ezen – a tagállamok számára kötelező erejű – rendelkezés írja elő, hogy milyen feltételeket kell figyelembe kell venni az abban előírt mentesítés egyes eseteinek értelmezéséhez, amelyek az ugyanezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjához hasonlóan valamely közhasznú tevékenységgel „szorosan összefüggő” vagy ahhoz „szorosan kapcsolódó” szolgáltatásokra vagy értékesítésekre vonatkoznak (lásd ebben az értelemben: Ygeia-ítélet, C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734, 26. pont).

53 A jelen ítélet 51. pontjában említett, fakultatív módon nyújtott szolgáltatások tekintetében a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia, hogy melyek az alkalmazandó szabályozás követelményei. Az ilyen szolgáltatások – feltéve, hogy megfelelnek az idősotthonok által nyújtott szolgáltatásoknak – olyanoknak tekinthetők, amelyek szorosan összefüggnek többek között a szociális gondozással, és elengedhetetlenek az adómentes tevékenységekhez.

54 Ebben a kontextusban meg kell állapítani, hogy az LJJ és az Axa észrevételeiből kitűnik, hogy az 1998. december 3-ai rendelet kötelező fakultatív szolgáltatásként az étkeztetési szolgáltatást, a magán szálláshelyek legalább hetente egyszer történő kitakarítására vonatkozó szolgáltatást, valamint a bentlakó személyes ruházata tisztításának és ápolásának a szolgáltatását sorolja fel. Úgy tűnik tehát, hogy az említett megkövetelt fakultatív szolgáltatások – feltéve, hogy azok megfelelnek az idősotthonok által nyújtott szolgáltatásoknak – elengedhetetlenek a szolgáltató lakóotthon adómentes tevékenységeihez. Ezzel szemben az egyéb, olyan fakultatív szolgáltatásoknak az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló körülmények között történő nyújtását érintően, mint a fodrászat és szépségszalon által nyújtott szolgáltatások, úgy tűnik, hogy az érintett nemzeti szabályozás nem követeli meg azt, hogy a szolgáltató lakóotthonok ilyen szolgáltatásokat nyújtsanak, ahogyan azt nem követeli meg az idősotthonoktól sem, és az ilyen fakultatív szolgáltatások nem tekinthetők elengedhetetlennek a szolgáltató lakóotthon adómentes tevékenységeihez. Ezt azonban a nemzeti bíróságnak ellenőriznie kell.

55 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre a következő választ kell adni:

- a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan szolgáltatások közül, amelyeket az alapügy tárgyát képező hasonló szolgáltató lakóotthon nyújt, amely lakóotthon szociális jellegét a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie többek között a jelen ítéletben említett tényezőkre tekintettel, azok a szolgáltatások, amelyek idős személyek számára alkalmas szálláshelyek rendelkezésre bocsátására irányulnak, részesülhetnek az e rendelkezésben előírt mentességben. Az e szolgáltató lakóotthon által nyújtott egyéb szolgáltatások szintén részesülhetnek e mentességben, feltéve többek között, hogy azok a szolgáltatások, amelyeket a szolgáltató lakóotthonoknak a releváns nemzeti szabályozás értelmében nyújtaniuk kell, az idős gondozásának a biztosítására és az ápolásukra irányulnak, és megfelelnek azoknak a szolgáltatásoknak, amelyeket az idősotthonoknak az érintett nemzeti szabályozás értelmében szintén nyújtaniuk kell;
- e tekintetben irreleváns, hogy az alapügy tárgyát képező hasonló szolgáltató lakóotthon üzemeltetése részesül-e állami támogatásban, vagy az állam részéről nyújtott bármely más formájú előnyben vagy pénzügyi hozzájárulásban.

### **A költségekről**

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

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

**A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan szolgáltatások közül, amelyeket az alapügy tárgyát képező hasonló szolgáltató lakóotthon nyújt, amely lakóotthon szociális jellegét a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie többek között a jelen ítéletben említett tényezőkre tekintettel, azok a szolgáltatások, amelyek idős személyek számára alkalmas szálláshelyek rendelkezésre bocsátására irányulnak, részesülhetnek az e rendelkezésben előírt mentességben. Az e szolgáltató lakóotthon által nyújtott egyéb szolgáltatások szintén részesülhetnek e mentességben, feltéve többek között, hogy azok a szolgáltatások, amelyeket a szolgáltató lakóotthonoknak a releváns nemzeti szabályozás értelmében nyújtaniuk kell, az idős gondozásának a biztosítására és az ápolásukra irányulnak, és megfelelnek azoknak a szolgáltatásoknak, amelyeket az idősotthonoknak az érintett nemzeti szabályozás értelmében szintén nyújtaniuk kell.**

**E tekintetben irreleváns, hogy az alapügy tárgyát képező hasonló szolgáltató lakóotthon üzemeltetése részesül-e állami támogatásban, vagy az állam részéről nyújtott bármely más formájú előnyben vagy pénzügyi hozzájárulásban.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: francia.