A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2016. január 21.*

„Előzetes 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 előzetes 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 elő az előtte

Les Jardins de Jouvence SCRL

és

az **État belge**

között,

az **AXA Belgium SA**

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 (előadó) bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett 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,

* Az eljárás nyelve: francia.

– 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 főtanácsnok indítványának a 2015. július 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes 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 nyelvű 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 lévő jogvita keretében terjesztették elő, melynek tárgya az e társaság által szolgáltató lakóotthon üzemeltetése céljából megvalósított ingatlanépítési munkálatok keretében korábban megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonásának az e társasággal szemben való megtagadása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 képező tényállás időpontjára tekintettel azonban az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 13. cikkének A. része a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

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

[...]

(2) [...]

b) az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

– nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez.

[...]”

A belga jog

5 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Moniteur belge, 1969. július 27., 7046. o.) 2005. július 21-ig hatályos változata a 44. cikkének (2) bekezdésében a következőket írta elő:

„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 hozzáadottérték-adóról szóló törvényt. E módosított törvény (a továbbiakban: módosított héatörvény) 44. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„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 idősek gondozását célként kitűző intézmények;

[...]”

7 A vallon regionális tanács által elfogadott, és az idősotthonokról, a szolgáltató lakóotthonokról és az időskorú 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 elő, 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 előírja, hogy a kormány meghatározza a funkcionális egység fogalmát, és a szolgáltató lakóotthon kollektív helyiségei, felszerelései és szolgáltatásai más, legalább 60 éves személyek számára is hozzáférhetők.

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-i rendelet 5. cikkének (2) bekezdése szerint az idősotthonoknak meg kell felelniük bizonyos normáknak a következőket érintően:

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

[...]

6. az étkezés, a higiénia és az ápolás;

[...]

9. a belső szabályzat, amely megfelel az alábbi elveknek:

[...]

c) a családnak és a barátoknak az idősotthonhoz való szabad hozzáférése [...]”

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

12 Az 1997. június 5-i rendelet 5. cikke (5) bekezdésének első albekezdése szerint szolgáltató lakóotthonok által a bentlakók rendelkezésére bocsátott egyéni szálláshelyeknek legalább egy nappalit, egy konyhahelyiséget, egy hálószobát, egy fürdőszobát, 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 következőket érintően: „azon fakultatív szolgáltatások, amelyeket a kezelőnek kötelezően meg kell szerveznie, vagy amelyeket a bentlakók kérelmére rendelkezésre kell bocsátania, valamint a bentlakóknak az ezekhez való hozzáférésére vonatkozó feltételek” (a továbbiakban: előírt fakultatív szolgáltatások), mely szolgáltatások minimális tartalmát „[Vallónia] [k]ormány[a] határozza meg”.

13 A Vallónia kormánya által elfogadott, az 1997. június 5-i rendelet végrehajtásáról szóló, 1998. december 3-i rendeletnek (Moniteur belge, 1999. január 27., 2221. o., a továbbiakban:1998. december 3-i rendelet) az alapeljárás tényállásának időpontjában hatályos változatának „A szolgáltató lakóotthonokra alkalmazandó normák” című III. mellékletének a III. fejezetének a 2.2 pontjából az következik, hogy a szolgáltató lakóotthonoknak kötelezően biztosítaniuk kell a közös helyiségeknek, az épületek kívül kialakított részeinek, valamint a bentlakók rendelkezésére bocsátott felszereléseknek a karbantartását, az üvegfelületek külső és belső karbantartását, illetve információt kell nyújtaniuk az önkormányzatban szervezett szabadidős tevékenységekről, valamint legalább évente kétszer biztosítaniuk kell, hogy sor kerüljön a szervező képviselőjének a látogatására. Ezenfelül az 1998. december 3-i rendelet

III. melléklete e fejezetének 2.3 pontja értelmében a szolgáltató lakóotthonoknak kötelezően nyújtaniuk kell a bentlakók részére a következő, a bentlakók által szabadon igénybe vehető 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 idősotthon 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 idősek és fogyatékkal élő 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 összefüggőek-e, illetve hogy a szolgáltatásokat közintézmények vagy az illetékes hatóság által szociális jellegűként elismert egyéb intézmények szervezik-e.

24 Az LJJ 2012. december 19-én fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour d'appel de Mons (monsi fellebbviteli 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 fellebbviteli 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 fellebbviteli 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] haszonszerzési céllal egy vagy két személy részére kialakított különálló, önálló életvitelt biztosító lakásokat [üzemeltet], amelyekben felszerelt konyha, nappali, hálószoba és felszerelt fürdőszoba található, valamint haszonszerzési céllal különböző, 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 főként 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) Eltérő-e a fenti kérdésre adott válasz, amennyiben a szóban forgó szolgáltató lakóotthon az érintett szolgáltatások nyújtása vonatkozásában állami támogatásokra, vagy az állami szervek részéről bármilyen egyéb formát öltő előnyre vagy pénzügyi beavatkozásra válik jogosulttá?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

28 A kérdéseivel, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő 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 képezőhöz hasonló, az állam részéről semmilyen támogatásban, vagy más előnyben vagy pénzügyi hozzájárulásban nem részesülő szolgáltató lakóotthon által haszonszerzési céllal nyújtott szolgáltatások, amelyek abban állnak, hogy legalább 60 éves személyek számára önálló életvitelt biztosító, különálló lakásokat biztosítanak, valamint különböző, visszterhes jellegű fakultatív szolgáltatásokat nyújtanak, amelyek nem kizárólag a bentlakók számára elérhetők, az e rendelkezésben előírt mentesség hatálya alá tartoznak.

29 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) pontjának szövegéből 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] jellegűnek elismert intézmények” nyújtanak vagy hajtanak végre, és amelyek másrészt „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő[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 minősül 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] jellegűnek elismert intézménynek” tekintendő.

31 Következésképpen először 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] jellegűnek elismert intézménynek” minősül-e, és másodszor meg kell vizsgálni azt, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló szolgáltató lakóotthon szolgáltatásai ugyanezen rendelkezés értelmében „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő[ek-e]”.

Az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert egyéb intézményként való elismerésre vonatkozó feltételről

32 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg, hogy milyen feltételekkel és módon ismerhető el a nem közintézménynek minősülő intézmények szociális jellege. Főszabály 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 minősülő intézmények tekintetében az (1) bekezdés g) pontjában előírt adómentesség megadását az említett (2) bekezdés a) pontjában felsorolt egy vagy több feltétel teljesítésétől tegyék függővé. A tagállamok szabadon és kiegészítő jelleggel meghatározhatják, hogy ezen önkéntesen választható feltételek közül melyeket alkalmazzák az érintett adómentesség megadása vonatkozásában (lásd: Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak arra, hogy szociális jellegűnek ismerjenek el egyes nem közjogi 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 minősülő intézmények szociális jellegének az elismerése során a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett több körülményt is figyelembe vegyenek. Ezek között szerepelhet különös – nemzeti vagy regionális, jogszabályi vagy közigazgatási jellegű, adójogi vagy társadalombiztosítási – rendelkezések megléte, az érintett adóalany tevékenységeinek közérdekű jellege, az a tény, hogy az azonos tevékenységet végző más adóalanyok már hasonló elismerést élveznek, valamint az a körülmény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik (Zimmermann-ítélet, C-174/31, EU:C:2012:716, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ebben a kontextusban az is figyelembe vehető, hogy a vallon régióban a szolgáltató lakóotthonok az idősotthonokkal és a nappali otthonokkal együtt egyetlen szabályozás tárgyát képezi, amelynek célja az időseknek nyújtott támogatás és gondozás különböző intézményes formáinak az egyetlen keretbe foglalása.

37 E tekintetben az iratok alapján úgy tűnik – de ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak ellenőriznie 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 tűnik – de ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell erősítenie –, hogy e feltételek és normák közül bizonyosak a szolgáltató lakóotthonokat és az idősotthonokat is érintő 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 illetően, hogy a haszonszerzési céllal működő, 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 főszabály szerint elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a természetes személyeket és a nyereségszerzésre törekvő 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] jellegűnek 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 főtanácsnok 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 jellegű intézményként történő elismerésekor tiszteletben tartották-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontja által a számukra biztosított mérlegelési jogkör korlátait.

Azon feltételről, 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 előírt mentesség célját illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy e rendelkezés nem valamennyi közhasznú tevékenységet kíván a héa 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 héa tekintetében kedvezőbb bánásmódot biztosít a szociális szektorban megvalósított bizonyos közérdekű szolgáltatások nyújtásának, a költségek csökkentését, és azt célozza, hogy e szolgáltatások könnyebben hozzáférhetőek 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 idősotthonok szolgáltatásait azon szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések között, amelyek szorosan összefüggnek a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, és amelyek emiatt az e rendelkezésben előírt mentességben részesülnek.

43 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az idősotthonok, csakúgy, mint a szolgáltató lakóotthonok, szállást, valamint ahhoz kapcsolódóan különböző gondozási és ápolási szolgáltatásokat nyújtanak legalább 60 éves személyek számára. Egyrészt a héa szempontjából ugyanúgy kell kezelni a szállás rendelkezésre bocsátását megvalósító szolgáltatásokat, függetlenül attól, hogy e szállást idősek 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 idősotthonok kötelesek, e szolgáltatásokat a héa szempontjából ugyanúgy kell kezelni.

44 Következésképpen az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló szolgáltató lakóotthon által nyújtott szolgáltatások közül azok, amelyek az idősek számára kialakított szállások rendelkezésre bocsátásában állnak, részesülhetnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentességben. A többi szolgáltatás főszabály szerint szintén részesül az e rendelkezésben előírt mentességben, többek között azzal a feltétellel, hogy ezek a szolgáltatások, amelyeket e szolgáltató lakóotthonnak a nemzeti szabályozás értelmében nyújtania kell, az idősek gondozásának a biztosítására és az ápolásukra irányulnak, és megfelelnek azoknak a szolgáltatásoknak, amelyeket az idősotthonoknak 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 előbbiek azáltal, hogy nem vonhatják le a héát, teljes mértékben meg kell, hogy fizessék a szolgáltatásaiknak az igénybe vevői számára végrehajtott építési munkálatoknak a költségeit, ideértve az e költségekhez kapcsolódó héát is, amely helyzet következésképpen e társaságok álláspontja szerint ellentétes az adósemlegesség elvével.

49 A következetes ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes különösen az, ha a hasonló és következésképpen 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 üzemeltetőjeként végzett tevékenységek keretében nyújtott szolgáltatások közül egyes fizetős 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 rendelőhöz 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 ítélkezési gyakorlatából következik, ezen – a tagállamok számára kötelező erejű – rendelkezés írja elő, hogy milyen feltételeket kell figyelembe 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-i 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 képezőhöz 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 idősek 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 képezőhöz hasonló szolgáltató lakóotthon üzemeltetője 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 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 az olyan szolgáltatások közül, amelyeket az alapügy tárgyát képezőhöz 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 idősek 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 képezőhöz hasonló szolgáltató lakóotthon üzemeltetője részesül-e állami támogatásban, vagy az állam részéről nyújtott bármely más formájú előnyben vagy pénzügyi hozzájárulásban.

Aláírások