



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. április 5.¹

C-616/15. sz. ügy

**Európai Bizottság
kontra**

Németországi Szövetségi Köztársaság

„Tagállami kötelezettségszegés – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – A 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja – Személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások héamentessége – Olyan önálló csoportokra történő korlátozás, amelyek tagjai korlátozott számú hivatást gyakorolnak

1. A jelen keresettel az Európai Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – azáltal, hogy a hozzáadottérték-adó (héta) alóli mentességet olyan csoportokra korlátozta, amelyek tagjai korlátozott számú hivatást gyakorolnak – megsértette a 2006/112/EK irányelv² 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjából eredő kötelezettségeit. Ez utóbbi rendelkezés értelmezése a Bíróság előtt jelenleg folyamatban lévő Bizottság kontra Luxembourg (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) és Aviva (C-605/15) ügyekben is felmerült.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A 77/388/EGK hatodik irányelv

2. A 77/388/EGK hatodik irányelv³ 13. cikkének A. része a következőképpen rendelkezett:

„(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:

[...]

¹ Eredeti nyelv: francia.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv).

³ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i tanácsi irányelvet (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23–62. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) a héairányelv 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte és felváltotta.

- b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;
- c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtenek ki [helyesen: az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások];

[...]

- f) szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amelyek tevékenységükért nem tartoznak adókötelezettséggel [helyesen: tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak], és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek mindenkori részéhez történő hozzájárulást követelik meg [helyesen: feltéve, hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg], és hogy e mentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[...]”

3. Ezen irányelv 28. cikkének (3) és (4) bekezdése a következőket mondta ki:

„(3) A (4) bekezdés szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok a következőket tehetik:

- a) az E. mellékletben felsorolt 13., illetve 15. cikk alapján mentesített ügyleteket továbbra is megadóztatják;

[...]

(4) Az átmeneti időszakot egyelőre öt évben állapítják meg, 1978. január 1-jei kezdettel. Legkésőbb ezen időtartam lejárta előtt hat hónappal – és a későbbiekben szükség szerint – a Tanács a Bizottság jelentése alapján áttekinti a helyzetet a (3) bekezdésben felsorolt eltérésekre tekintettel, és a Bizottság javaslatára egyhangú határozatot hoz ezen eltérések teljes vagy részleges megszüntetéséről.”

4. Ezen irányelvnek „A 28. cikk (3) bekezdésének A) pontjában említett tevékenységek jegyzéke” című E. melléklete előírta:

„[...]

3. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontjában említett ügyletek, kivéve az orvosi és paramedicinális tevékenységeket [helyesen: kivéve az orvosi és paramedicinális jellegű csoportok ügyleteit];

[...]”

2. A 89/465/EGK tizennyolcadik irányelv

5. A 89/465/EGK tizennyolcadik irányelv⁴ preambuluma szerint:

„mivel a legutóbb Spanyolország és Portugália csatlakozási okmányával módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös [héta]rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv lehetővé teszi, hogy a tagállamok egy átmeneti időszak során a [héta]rendszer általános szabályaitól eltérő intézkedéseket alkalmazzanak; mivel ezen időszakot eredetileg öt évben rögzítették; mivel a Tanács vállalta, hogy az említett időszak lejártát megelőzően eljár a Bizottság javaslata alapján annak érdekében, hogy eltörli adott esetben az eltérések egy részét vagy összességét;

mivel a Közösségek saját forrásainak rendszere alapján számos ilyen eltérés nehézségekhez vezet a [héaból] származó saját források beszedésének végleges egységes rendszeréről szóló, 1989. május 29-i 1533/89/EGK, Euratom tanácsi rendeletben meghatározott kompenzáció kiszámításában; mivel e rendszer hatékonyabb működése érdekében indokolt ezen eltérések eltörlése;

mivel ezen eltérések eltörlése is hozzájárul közösségi szinten a [héta]rendszer nagyobb semlegességének növeléséhez;

mivel az említett eltérések közül néhányat 1990. január 1-jétől, másokat 1991. január 1-jétől, 1992. január 1-jétől, illetve 1993. január 1-jétől el kellene törölni;

[...]”

6. Ezen irányelv 1. cikke kimondja:

„A 77/388/EGK irányelv a következőképpen módosul:

1. 1990. január 1-jei hatállyal az E. melléklet 1., 3–6., 8., 9., 10., 12., 13. és 14. pontjában említett ügyleteket el kell törölni.

[...]”

3. A héairányelv

7. A héairányelv (1) és (3) preambulumbekzdése a következőkről rendelkezik:

„(1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös [héta] rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelvet több alkalommal jelentős mértékben módosították. Az átláthatóság és az észszerűség érdekében az említett irányelvet át kell dolgozni.

[...]

(3) Annak biztosítására, hogy a rendelkezések világos és észszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, az irányelv szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő

⁴ A tagállamok forgalmi adókkal kapcsolatos jogszabályainak összehangolásáról – a hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése szerinti egyes eltérések eltörléséről szóló, 1989. július 18-i tanácsi irányelv (HL 1989. L 226., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 138. o.).

jogszabályban. Az átdolgozási művelet ugyanakkor együtt jár néhány lényegi módosítással, amelyet mindazonáltal el kell végezni. Azokat az eseteket, amelyeket ilyen változtatások érintenek, kimerítően fel kell sorolni az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben.”

8. A héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének első és második albekezdése a következőkről rendelkezik:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanyként minősülnek.”

9. A héairányelvnek a IX. cím alatt az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetben található 132. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

- a) az állami postai szolgáltató által nyújtott szolgáltatások, és az ezeket kiegészítő szolgáltatások és termékértékesítések, kivéve a személyszállítást és a távközlési szolgáltatásokat;
- b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;
- c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói nyújtanak;
- d) emberi szerv, vér és anyatej értékesítése;
- e) azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok műfogsorral kapcsolatos szolgáltatásai;
- f) azon szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[...]”

B. A német jog

10. Az Umsatzsteuergesetznek (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) „Az adó alóli mentesség és annak visszatérítése” című második fejezete a 4. §-ban egy listát tartalmaz a héamentes szolgáltatásokról. Az UStG 4. §-a 14. pontjának az alapügy tényállása idején hatályos változata értelmében mentesülnek az adó alól:

„a) azon egészségügyi ellátások, amelyeket orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói, orvosok, fogorvosok, ápolók, fizioterapeuták, szülészek [...] nyújtanak;

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, ideértve a diagnosztikát, az orvosi vizsgálatokat, a megelőzést, a rehabilitációt, a szülések levezetését, a hospice szolgáltatásokat, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények végeznek [...];

[...]

d) egyéb szolgáltatások, amelyeket a tagjaik számára olyan csoportok nyújtanak, amelyek tagjai az a) pontban foglalt hivatásokat gyakorolják, vagy a b) pontban foglalt intézmények tagjai, feltéve, hogy ezek a szolgáltatások az a) vagy a b) pontban foglalt tevékenységek gyakorlásához közvetlenül szükségesek, és a csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek rájuk eső részének pontos megtérítését követelik meg;

[...]”

II. A pert megelőző eljárás

11. 2009. november 23-i felszólító levelében a Bizottság feltárta a Németországi Szövetségi Köztársaság számára az azon német rendelkezéseknek a héairányelvvel való összeegyeztethetőségével kapcsolatos kétségeit, amelyek mentesítik a héa alól a személyek olyan önálló csoportjai által nyújtott szolgáltatásokat, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak.

12. A Bizottság ebben a levélben megjegyezte, hogy a német jog (a jelen esetben az UStG 4. §-a 14. pontjának d) alpontja) az előbbieken említett mentességet a személyek olyan önálló csoportjai által nyújtott szolgáltatásokra korlátozta, amelyek tagjai az egészségügy területén gyakorolják tevékenységüket, illetve hivatásukat (azaz az UStG 4. §-a 14. pontjának a) és b) alpontjában foglalt tevékenységeket és hivatásokat), miközben a héairányelv a szóban forgó mentességet nem korlátozta bizonyos foglalkozási kategóriákra, hanem azt a személyek valamennyi önálló csoportja tekintetében előírta, feltéve, hogy ezek a személyek héamentesek, vagy tevékenységüket nem adóalanyként végzik. Ennélfogva a Bizottság úgy vélte, hogy a forgalmi adóval kapcsolatos német szabályozás nem egyeztethető össze a héairányelv céljaival.

13. A Németországi Szövetségi Köztársaság a felszólító levélre 2010. március 22-i közléssel válaszolt. Ez utóbbiban megerősítette, hogy a német szabályozás a személyek önálló csoportjai által nyújtott szolgáltatásokat gyakorlatilag csak akkor mentesíti az adó alól, ha orvosok vagy paramedicinális hivatásokat gyakorló személyek csoportjairól, valamint kórházak vagy ilyen jellegű intézmények csoportjairól van szó. Arra hivatkozott, hogy ezt a korlátozást az igazolja, hogy a nemzeti jogalkotó feladata megvizsgálni azt, hogy mely foglalkozási kategóriák részesülhetnek a szóban forgó mentességben anélkül, hogy az a verseny torzulását eredményezné. Ily módon – szerinte – a német jogalkotó a vizsgálatot követően azt állapította meg, hogy a szóban forgó mentesség csak az egészségügyi ágazat tekintetében igazolható.

14. 2011. április 7-én a Bizottság indokolással ellátott véleményt küldött a német kormány részére. Ez utóbbiban a Bizottság kétségeit fejezte ki a Németországi Szövetségi Köztársaság álláspontját illetően, amely szerint a versenytorzulás elkerülése érdekében egyedül az egészségügyi tevékenységek és hivatások részesülhetnek a szóban forgó mentességben. A Bizottság szerint az uniós jogalkotási eljárás alapján a héairányelv célja éppen az volt, hogy a mentességet a személyek egyéb kategóriáit magában foglaló csoportokra is kiterjessze. A Bizottság ezenkívül arra hivatkozott, hogy a német bíróságoknak többször is ki kellett terjeszteniük a szóban forgó mentesség hatályát a forgalmi adóra vonatkozó német szabályozásban felsorolt foglalkozási kategóriáktól eltérő kategóriákra.

15. A Bizottság azt is megjegyezte, hogy számára nem érthető, hogy a német jogalkotó mely elemek alapján látta a versenytorzulás fennállását, ha a szóban forgó mentességet a már mentességet élvező egészségügyi hivatásokon kívül valamennyi német gazdasági ágazat számára meg kellett adnia. A Bizottság megállapította, hogy a német jogalkotónak a versenytorzulást nem egy *általános megfontolás* alapján kell vizsgálnia, hanem épp ellenkezőleg, a szóban forgó mentességet csak azon *valós veszély* alapján lehet megtagadni, hogy ez utóbbi önmagában, azonnal, valamint a jövőre nézve versenytorzulást eredményezhet.

16. A Németországi Szövetségi Köztársaság az indokolással ellátott véleményre a 2011. június 6-i közléssel válaszolt. Ez utóbbiban először is kiemelte a szóban forgó mentességgel kapcsolatos rendelkezésnek a héairányelv rendszerében, nevezetesen az egyes közhasznú tevékenységek adómentességéről szóló fejezetben elfoglalt helyét. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy ez a mentesség nem terjeszthető ki a gazdasági élet valamennyi tevékenységére.

17. Másodszor a Németországi Szövetségi Köztársaság rámutatott, hogy a belső jogába történő átültetés során éppen a versenytorzulással kapcsolatos (a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt) tilalmat vette figyelembe azzal, hogy a mentességről szóló rendelkezést az egészségügyi ágazat bizonyos foglalkozási kategóriáira korlátozta, valamint hogy más ágazatokban főszabály szerint versenytorzulástól lehet tartani.

18. Harmadszor a Németországi Szövetségi Köztársaság megjegyezte, hogy számára nem világos, hogy a német jog melyik foglalkozási kategóriát zárta ki tévesen a szóban forgó mentességből.

19. A Németországi Szövetségi Köztársaság tehát elutasította a Bizottság által hozzá intézett azon kérést, hogy tegye meg az indokolással ellátott véleményben foglaltaknak való megfeleléshez szükséges valamennyi intézkedést.

20. Mivel a forgalmi adóval kapcsolatos német szabályozás a héamentességet továbbra is a személyek azon önálló csoportjaira korlátozta, amelyek tevékenységüket az egészségügyi ágazatban végzik, a Bizottság bejelentette, hogy a Bírósághoz fordul, amelyet 2015. november 20-án meg is tett.

III. A Bíróság előtti eljárás

21. A Bizottságot és a Németországi Szövetségi Köztársaságot meghallgatták a 2017. február 15-én tartott tárgyaláson.

IV. Értékelés

A. A felek érvei

1. A Bizottság

22. A Bizottság szerint a Németországi Szövetségi Köztársaság bizonyos pontosan meghatározott foglalkozáscsoportokra korlátozza a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában „azon szolgáltatások [tekintetében előírt héamentességet], amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak”. A forgalmi adóról szóló német törvény szerinti mentesség csak olyan csoportokra terjed ki, amelyeknek a tagjai vagy orvosok vagy paramedicinális hivatást gyakorló személyek vagy a kórházi, illetve az orvosi ellátási ágazatban tevékenységet végző személyek.

23. A Bizottság azzal érvel, hogy ez összeegyeztethetetlen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával. E cikknek sem a szövege, sem a célja, sem pedig a története nem indokolja a héamentesség meghatározott foglalkozáscsoportokra történő ilyen jellegű korlátozását. Épp ellenkezőleg, a személyek önálló csoportjaira vonatkozó mentességet valamennyi foglalkozási kategória esetében meg kell adni, amennyiben e csoportok tagjai héamentes tevékenységet folytatnak.

24. A héával kapcsolatos német szabályozás által előírt korlátozást egy esetleges általános versenytorzulás sem igazolja. Ugyanis a versenytorzulás esetleges fennállását a mentesség alkalmazása során csak az adott ügy körülményeire tekintettel lehet és kell is értékelni. Nem lehetséges általánosságban megállapítani a versenytorzulás fennállását meghatározott foglalkozási kategóriák által nyújtott szolgáltatások esetében.

25. Egyébként az, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt mentesség a ténybeli és egyéni körülmények vizsgálatát teszi szükségessé, a Bundesministerium der Finanzen⁵ (szövetségi pénzügyminisztérium) azon levelének 77. pontjából is következik, amelyet az UStG 4. §-ának egyik 2009-ben történt módosítása alkalmával fogalmaztak meg, amely e rendelkezés szóban forgó változatának alapját képezte.

2. A Németországi Szövetségi Köztársaság

a) A mentességről és annak a közhasznú tevékenységekre történő korlátozásáról

26. A Németországi Szövetségi Köztársaság mindenekelőtt megjegyzi, hogy a héairányelvben előírt mentességek az irányelv „Adómentesség” című IX. címében vannak összefoglalva, valamint hogy ez a cím tíz fejezetre van felosztva. Ezenkívül megjegyzi, hogy a szóban forgó mentesség az adómentességeknek a héairányelv 132. cikkében felsorolt eseteihez tartozik, valamint hogy ez a rendelkezés – amelynek szövege csaknem azonos maradt a hatodik irányelv hatálybalépése óta – az irányelvnek az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetében található. Ily módon a szóban forgó mentességnek a héairányelv általános rendszerében való elhelyezkedéséből az következik, hogy ez a mentesség csak a személyek azon önálló csoportjai által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozhat, amelyek tevékenysége közhasznú tevékenység.

⁵ Szövetségi Pénzügyminisztérium, Németország. 2009. június 26-i levél (IV B 9 – S 7170/08/10009).

27. A Németországi Szövetségi Köztársaság megállapítja, hogy a szóban forgó mentesség azonban nem alkalmazható a személyek olyan, adómentes tevékenységet végző önálló csoportjai tekintetében, amelyek nem tartoznak a 2. fejezet hatálya alá, és amelyek nem közhasznú tevékenységek. Ha az uniós jogalkotó azt kívánta volna, hogy ez a mentesség valamennyi foglalkozási kategóriára és adómentes tevékenységre alkalmazandó legyen, akkor ezt a rendelkezést egy másik helyen írta volna elő, mint például a mentességekről szóló IX. cím „Általános rendelkezések” című 1. fejezetében.

28. A héairányelv 135. cikke alapján a bankok és biztosítók héamentes csoportjai tehát nem tartozhatnak az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt mentesség hatálya alá.

29. A Bizottság által a héairányelv módosítása érdekében korábban kiadott jogalkotási javaslatok és közlemények is megerősítik azt, hogy a szóban forgó mentesség csak a személyek azon önálló csoportjaira vonatkozik, amelyek közhasznú tevékenységet végeznek. A Bizottság így 2007. november 28-án irányelvjavaslatot terjesztett elő a biztosítás és pénzügyek területén „[a] költségmegosztási csoport fogalmának bevezetésével” kapcsolatban.⁶ Ha a szóban forgó mentesség már alkalmazandó lett volna az ezen a területen nyújtott szolgáltatásokra, akkor a Bizottság nem lett volna köteles javaslatot tenni e szolgáltatásoknak a mentesség hatálya alá vonására.

30. Az említett irányelvjavaslathoz csatolt, MEMO/07/519 hivatkozási számmal ellátott dokumentumban⁷ a Bizottság ezenkívül azt is elismerte, hogy „A költségmegosztással kapcsolatban fennálló mentességi rendelkezések nem egyértelműek, és azokat nem egységes módon alkalmazzák. Ennek orvoslása érdekében a javaslat olyan héamentességet tartalmaz, amely kifejezetten az ipari ágazatra vonatkozik, és amely a költségmegosztás tekintetében alkalmazandó, ideértve a határon átnyúló mechanizmusokat is. Ez a módosítás a vállalkozások számára lehetővé teszi, hogy tevékenységüket közösen egy csoport keretében végezzék, és a költségeket e csoport tagjai között megosszák egy új, vissza nem igényelhető héateher létrehozása nélkül.”

31. A Németországi Szövetségi Köztársaság említést tesz a Bizottságnak a Tanácshoz és az Európai Parlamenthez intézett, a [héa]irányelv 11. cikkében engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségről szóló közleményéről (COM(2009) 325 végleges) is. A Bizottság ebben a közleményben megerősíti, hogy „ki kell emelni, hogy e közlemény nem vonatkozik a »költségmegosztási megállapodásokra«, amelyek a [héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján közhasznú tevékenységként jelenleg kötelező adómentességet élveznek, és amelyek megújult formáját nemrégiben a biztosítási és pénzügyi szolgáltatások héaügyi kezelésével kapcsolatos bizottsági javaslat vezette be.”

32. A Németországi Szövetségi Köztársaság ebből azt a következtetést vonja le, hogy a Bizottság szerint a szóban forgó mentesség csak a közhasznú tevékenységekre vonatkozik. Ezenkívül úgy véli, hogy többek között a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b)–e) pontjában említett tevékenységekről van szó, amelyek megelőzik az f) pontban előírt mentességet, és amelyek az egészségügyi ágazatra vonatkoznak. Ebben az összefüggésben emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 132. cikkében található mentességek célja kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamint hogy az említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni (2015. október 22-i Hedqvist ítélet C-264/14, EU:C:2015:718, 34. pont).

33. A Németországi Szövetségi Köztársaság hozzáteszi, hogy azon álláspontját, miszerint a szóban forgó mentesség a héairányelv 132. cikkének b)-e) pontjában szereplő tevékenységekre vonatkozik, a Bíróság által az ezen mentesség céljának magyarázata érdekében választott pontos megfogalmazás is alátámasztja, nevezetesen „annak elkerülése [...], hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat

⁶ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv biztosítás és pénzügyi szolgáltatások tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2007. november 28-i COM(2007) 747 végleges javaslat.

⁷ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül” (2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont).

34. Ebben a tekintetben a Németországi Szövetségi Köztársaság megjegyzi, hogy a Bíróság kifejezetten „szakmabelieket” említ, valamint hogy a héairányelv a „hivatás” kifejezést csak korlátozott számú esetben alkalmazza, amely az esetek nagy többségében a közhasznú orvosi hivatásokkal mutat kapcsolatot. Ez azt jelenti, hogy amikor a Bíróság bemutatta a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának célját, az semmi másra nem vonatkozott a közhasznú orvosi hivatásokat gyakorló „szakmabeliek” csoportján kívül.

35. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint az álláspontját alátámasztja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának története is. Ebben a tekintetben megjegyzi, hogy a Bizottságnak a hatodik irányelvvel kapcsolatos egyik javaslatában⁸ a személyek önálló csoportjainak javára szóló mentesség már az „egyes közhasznú tevékenységek adómentességének” részét képezte, és azt „a személyek orvosi, illetve paramedicinális tevékenységet végző önálló csoportjai által a tagjaik részére az adómentes tevékenységük végzése céljából nyújtott szolgáltatásokra” kellett alkalmazni.

36. A hatodik irányelv első változatára utalva a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy a 28. cikk (3) bekezdése a) pontja és az E. melléklet 3. pontja együttes olvasatának célja tehát annak biztosítása volt, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontjában a személyek orvosi, illetve paramedicinális tevékenységet végző önálló csoportjai által nyújtott szolgáltatások tekintetében előírt mentesség azonnal alkalmazandó legyen, miközben a tagállamok 1989. december 31-ig továbbra is adóztathatták a személyek más önálló csoportjai által nyújtott hasonló szolgáltatásokat.

37. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjában előírt átmeneti rendelkezés célja nem az volt, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának hatályát korlátozza vagy kiterjessze. A személyek többi önálló csoportjának adóztatására vonatkozó jog 1990. január 1-jétől való eltörlése tehát nem jelent paradigmaváltást a forgalmi adók kivetése területén. Ezen eltörlés célja inkább – ahogyan az a 89/465 tizennyolcadik irányelv preambulumbekendéseiből következik – a héarendszeren kívüli bizonyos tisztán gyakorlati nehézségek eltörlése volt, többek között a héából származó saját források kiszámítását illetően.

38. A Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelvről a héairányelvre való áttérés alapján sem lehetséges olyan valószínűsítő körülmények meglétére következtetni, amelyek lehetővé teszik a Bizottság azon álláspontjának alátámasztását, amely szerint a szóban forgó mentességnek a személyek orvosi, illetve paramedicinális tevékenységet végző önálló csoportjaira történő korlátozására való felhatalmazást eltörlték. Az irányelv változása ennél a címnél nem eredményezett semmilyen tartalmi módosítást, ahogyan az a héairányelv (3) preambulumbekendéséből következik.

39. A Németországi Szövetségi Köztársaság emlékeztet arra, hogy a héairányelvben előírt mentességek meghatározása érdekében használt kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia az adómentesség által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit (2015. október 22-i Hedqvist ítélet, C-264/14, EU:C:2015:718, 35. pont).

⁸ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó, 1973. június 20-i bizottsági javaslat, COM(73) 950 végleges (Az Európai Közösségek Értesítője, 11/73. melléklet, 13. o.).

40. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a szóban forgó mentesség célja annak elkerülése, hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül (2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont).

41. Ugyanakkor – a Bizottság állításával ellentétben – abban az esetben, ha a mentesség nem alkalmazandó, a személyek önálló csoportjának, nem pedig a tagoknak kell a héát megfizetni. A személyek önálló csoportjának az általa nyújtott szolgáltatások árát a héa összegével növelnie kell, és így azt a tagjainak kell kiszámláznia. A költségtényezőt tehát nem a csoport által nyújtott szolgáltatás, hanem az árban foglalt héa jelenti.

42. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint a Bizottságnak a héasemlegességre alapított érve hatástalan. Emlékeztet arra, hogy az adósemlegesség elvének megfelelően (2012. november 15-i Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 46. és 47. pont) a héának nem a vállalkozást kell terhelnie, feltéve hogy a beszerzési ügyleteket, amelyek után a héát megfizette, a saját adóköteles ügyletei céljából használja fel. Az előzetesen felszámított adó le nem vonhatóságának problémáját csak áttolják egy korábbi szakaszra a csoport által a tagjai számára nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó mentesség alkalmazása esetében, amennyiben ezt követően a személyek önálló csoportját nem illeti meg az előzetesen felszámított adó levonásához való jog. A láncban jelenlévő költségtényező tehát fennmarad.

43. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint a szóban forgó mentesség valódi előnye abban a lehetőségben rejlik, hogy az adóztatás alól ki lehet vonni a személyek önálló csoportja által a tagjai javára megvalósított valódi értékteremtést a szolgáltatás nyújtásának szakaszában, illetve hogy a csoport tagjai által alkotott „beszerzői csoportként” különböző kedvezményeket és előnyöket lehet kapni az árak szintjén. Politikai okokból éppen a közhasznú tevékenységet végző személyek javára fogadhatóak el ilyen előnyök. E célra tekintettel a bankok és biztosítók csoportjai nem tartozhatnak a szóban forgó mentesség hatálya alá, mivel nem folytatnak közhasznú tevékenységet.

44. Figyelembe kell venni azt is, hogy a pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozó mentesség tisztán technikai mentességként, adópolitikai indok nélkül jött létre, amelynek létrehozására többek között az adóalap, valamint a levonható héaösszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségekre tekintettel került sor (2015. október 22-i Hedqvist ítélet, C-264/14, EU:C:2015:718, 36. pont). Ugyanakkor egyáltalán nem nehéz meghatározni a valamely bank- vagy biztosítócsoporthoz tartozó tagjai részére nyújtott szolgáltatások adóalapját.

b) Arról a lehetőségről, hogy a mentesség versenytorzulást eredményez

45. Másodszor a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy Németországban a német jogalkotó jogosan értékelte azt a feltételt, miszerint a szóban forgó mentesség nem eredményezhet versenytorzulást. A Németországi Szövetségi Köztársaság vitatja a Bizottság azon érveit, amelyek szerint a meghatározott foglalkozási kategóriák által nyújtott szolgáltatások tekintetében a versenytorzulás fennállása általánosságban nem állapítható meg.

46. Először is, mivel egy irányelv csak az elérendő célt illetően kötelező, a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy a német jogalkotó a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában meghatározott cél elérése érdekében jogosult volt arra, hogy ezt a szabályozási módot válassza, és arra is, hogy az átültetés érdekében maga értékelje a versenytorzulás kockázatát.

47. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a jogalkotás útján történő átültetés veszi a leginkább figyelembe a jogalkotás elvét, és főszabály szerint az átültetés megfelelő módjának minősül. Ugyanakkor az egyszerű közigazgatási gyakorlatot – amely jellegénél fogva a közigazgatás tetszése szerint módosítható és nem is kellően nyilvános – nem lehet az EUMSZ-ben foglalt kötelezettségek érvényes végrehajtásának tekinteni (1999. július 8-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-203/98, EU:C:1999:380, 14. pont).

48. A Németországi Szövetségi Köztársaság megállapítja, hogy a Bizottság végeredményben egy olyan szabályozás létrehozását kéri, amely lényegében a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok számára egy ahhoz hasonló mérlegelési mozgásteret hagy, mint amellyel akkor rendelkeznének, ha jogszabályi alap hiányában rájuk bízják a héairányelv közigazgatási gyakorlattal történő átültetésének feladatát. Ugyanakkor a versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltétel a tartalma tekintetében nem kellően pontos, és nem is feltétel nélküli, azt nemzeti szinten pontosítani szükséges annak meghatározásának lehetővé tétele érdekében, hogy egy adott esetben a mentesség alkalmazandó-e (2003. június 26-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-233/00, EU:C:2003:371, 76. pont).

49. Pusztán az a körülmény, hogy a német jogalkotó nem veszi át szó szerint a héairányelv 132. cikk (1) bekezdése f) pontjában előírt mentességet, egyébként nem ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával. Az irányelv rendelkezéseinek szövegszerű átvétele fő szabály szerint nem feltétlenül szükséges, amennyiben az irányelv kellően egyértelmű és pontos módon történő teljes körű alkalmazása hatékonyan biztosítva van (2006. április 6-i Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-428/04, EU:C:2006:238, 99. pont; 2004. január 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-58/02, EU:C:2004:9, 26. pont; 2005. október 20-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-6/04, EU:C:2005:626, 21. pont; 2006. április 6-i Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-428/04, EU:C:2006:238, 99. pont).

50. Végül a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy a Bizottság állításával ellentétben a nemzeti jogalkotó értékelheti kategóriánként a versenytorzulásnak a bizonyos foglalkozási kategóriákban fennálló kockázatát, valamint hogy ez az értékelés akkor is jogszerű, ha a jogalkotó bizonyos foglalkozási kategóriákat eleve kizár.

51. Ebben a tekintetben a Németországi Szövetségi Köztársaság emlékeztet arra, hogy a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok nem kötelesek a nemzeti jogukba szó szerint átültetni a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésében foglalt, a versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltételt – ezt a rendelkezést azóta a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése felváltotta –, valamint arra sem, hogy pontosítsák a nem adóalanyként való kezelés mennyiségi korlátozásait (1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet, 231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 23. pont). Még az is elfogadható, hogy valamely nemzeti jogszabály alapján a pénzügyminiszter feladata legyen annak megállapítása, hogy konkrétan mely tevékenységek eredményeznek versenytorzulást (2000. december 14-i Fazenda Pública ítélet, C-446/98, EU:C:2000:691, 32–35. pont).

52. Ugyanakkor a nemzeti jogban a versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltétel szövegszerű átvétele, valamint a versenytorzulásnak az egyes konkrét esetek körülményeire tekintettel történő értékelése a jogi egyértelműség és a jogbiztonság elfogadhatatlan veszélyeztetése lenne.

53. Ez különösen arra való tekintettel igaz, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a mentességet meg kell tagadni, amennyiben „valós veszélye áll fenn annak, hogy a mentesség önmagában – azonnal vagy a jövőben – versenytorzulást eredményezhet” (2003. november 20-i Taksatorringen ítélet, C-8/01, EU:C:2003:621, 64. pont). E feltétel vizsgálata tehát egyaránt feltételezi a jelenlegi versenyhelyzet, valamint azon versenyhelyzet értékelését, amely a jövőben fennállhat, amely értékelés csak az egyes tevékenységi körökre vonatkozó összetett gazdasági elemzések alapján végezhető el. A helyi szinten

hatáskörrel rendelkező adóhatóságok számára az egyes konkrét esetekben fennálló összetett gazdasági körülmények ilyen vizsgálatát egész egyszerűen lehetetlen elvégezni. Ezenkívül nem fogadható el, hogy a személyek önálló csoportja és azok tagjai nem tudják a szükséges bizonyossággal előre látni, hogy a szóban forgó szolgáltatások az egyes jövőbeni ügyletek során mentesülnek-e a héa alól, vagy sem.

54. A héairányelv 13. cikkének (1) bekezdéséből az is kitűnik, hogy a jogalkotó meghatározhatja a verseny területén releváns tevékenységi köröket. Az uniós jogalkotó ezen irányelv I. mellékletében a tevékenységek olyan listáját határozta meg, amelyek esetében főszabály szerint feltételezhető a versenytorzulás fennállása. A héairányelv ezen 13. cikke (1) bekezdésével kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy ezenkívül nemzeti szinten lehetnek olyan, az I. mellékletben nem szereplő tevékenységek, amelyek köre tagállamonként vagy gazdasági ágazatonként változhat (2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 35. és 36. pont). Ez az ítélkezési gyakorlat egyértelműen azt mutatja, hogy a versenytorzulás jogalkotói szinten értékelhető. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint ez különösen így van a nemzeti jogalkotás tekintetében, amely felsorol bizonyos tevékenységi köröket, ahol a nemzeti piacon a versenytorzulás fennállásától nem kell tartani.

55. A Németországi Szövetségi Köztársaság hozzáteszi, hogy azon feltételnek, amely szerint a szóban forgó mentesség nem eredményezhet versenytorzulást, az a célja, hogy korlátozza a mentesség hatályát. Célja tehát az, hogy visszaállítsa a valamennyi gazdasági jellegű tevékenység adókötelességére vonatkozó általános szabályt, következésképpen azt nem lehet megszorítóan értelmezni (2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 72. és 73. pont).

56. Végül a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások adómentessége nem eredményez versenytorzulást az UStG-ben foglalt egészségügyi hivatásoktól eltérő területeken.

57. Márpedig az EUMSZ 258. cikk szerinti kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban a Bizottságot terheli annak bizonyítása, hogy a hivatkozott kötelezettségszegés fennáll, valamint az, hogy a Bíróság számára biztosítsa a kötelezettségszegés fennállásának vizsgálatához szükséges bizonyítékokat; a Bizottság azonban nem alapíthatja keresetét vélelemre (2006. április 6-i Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-428/04, EU:C:2006:238, 98. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bizottság nem mutatott be arra vonatkozó bizonyítékot vagy azt valószínűsítő körülményeket, hogy egy kategóriák szerint történő szabályozás nem alkalmas a héairányelv 132. cikk (1) bekezdésének f) pontjában foglalt, versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltétel átültetésére.

58. A Németországi Szövetségi Köztársaság megállapítja, hogy a Bizottságnak annak bizonyítása érdekében, hogy ez az átültetési mód nem megfelelő, konkrét tények alapján be kellett volna mutatnia, hogy a versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltételnek a szabályozásban történő szó szerinti átvétele – a döntési jogkörnek a hatáskörrel rendelkező adóhatóságokra történő teljes átruházása mellett – minősül a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontja jogszerű átültetésének. Márpedig a Bizottság részéről nem történt ilyen általános jellegű bizonyítás.

59. Először is a Bizottság állításával ellentétben a szövetségi pénzügyminisztérium levelének 77. pontjából (lásd a jelen indítvány 25. pontját) nem következik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság maga is kétségbe vonja azt, hogy az általa választott átültetési mód megfelelő.

60. Az, hogy az UStG-ben nem történik említés más szakmai ágazatokról, azt jelenti, hogy ezen más ágazatok tekintetében minden esetben versenytorzulás veszélye áll fenn. Az, hogy az egészségügyi ágazatról történik említés, nem jelenti azt, hogy ebben az ágazatban soha semmilyen versenytorzulás nem fordulhat elő. Az említett levél 77. pontja inkább példaként pontosította az orvosi rendelők által nyújtott szolgáltatások azon konkrét típusait, amelyeket mentesíteni kell a héa alól, amennyiben ezek a

szolgáltatások közvetlenül szükségesek az UStG 4. §-a 14. pontjának a) vagy b) alpontjában foglalt tevékenységek gyakorlásához. Ahogyan az ezen levél 72. pontjából következik, orvosi berendezések, készülékek és felszerelések rendelkezésre bocsátásáról, valamint laboratóriumi és röntgenvizsgálatokról, továbbá orvosi területen végzett egyéb technikai szolgáltatásokról van szó.

61. Ugyanakkor, ha a csoport a tagjai számára vállalná többek között a könyvelést, a jogi tanácsadást, valamint a valamely orvosi kompenzációs alap tevékenységének elvégzését, a levél 73. pontja szerint olyan szolgáltatásokról lenne tehát szó, amelyek csak közvetetten kapcsolódnak az adómentes orvosi szolgáltatások nyújtásához, és amelyek következképpen nem mentesülnek a héa alól. E levél 77. pontjában kifejtésre került, hogy ezek a szolgáltatások ezenkívül versenyben állnak más vállalkozásokkal oly módon, hogy még versenytorzulástól is lehet tartani, amelyet a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján ki kell zárni.

62. A szövetségi pénzügyminisztérium levele tehát csak iránymutatásokat ad az UStG 4. §-a 14. pontja d) pontjának az UStG 4. §-a 14. pontjának d) alpontjában említett személyek önálló csoportjainak tevékenységeire vonatkozó egyes konkrét esetekben a héairányelvvel összhangban történő alkalmazásához. A kedvezményezettek köre azonban ennél fogva semmilyen esetben sem terjeszthető ki vagy szűkíthető le, és önmagában a jogalkotói megközelítés sem kérdőjelezhető meg.

63. Másodszor a Bizottság által a kereset 29. pontjában hivatkozott nemzeti bírósági határozatok annak megállapítását sem teszik lehetővé, hogy a német jogalkotó által választott átültetési mód nem alkalmas a szóban forgó mentesség átültetésére. Ebben a tekintetben a Németországi Szövetségi Köztársaság megjegyzi, hogy a német bíróságok előzetes döntéshozatal céljából tudtak volna a jelen ügybelihez hasonló kérdéseket előterjeszteni, illetve ilyen kérdéseket már elő kellett volna terjeszteniük a Bírósághoz, ezt azonban nem tették meg. A Bíróság kifejezett határozata hiányában abból az egyszerű tényből, hogy egy nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal céljából nem terjesztett kérdést a Bíróság elé, nem lehet levonni azt a következtetést, hogy ez a bíróság megfelelően értelmezte az uniós jog rendelkezését.

64. Harmadszor a Bundesratnak (szövetségi tanács, Németország) az Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (a pénzügyi piacok stabilizációjának elősegítéséről szóló törvénytervezet) kapcsolatos véleménye, amelyre a Bizottság hivatkozik, semmilyen bizonyítékul nem szolgál annak megállapításához, hogy az UStG 4. §-a 14. pontjának d) alpontjával kapcsolatban választott átültetési mód nem kellőképpen megfelelő. Ezenkívül ezt a javaslatot a többi jogalkotó szerv elutasította. A Németországi Szövetségi Köztársaság ennél fogva azzal érvel, hogy ezt a javaslatot, amely soha nem vált törvénné, nem lehet olyan bizonyítékként felmutatni, amely bizonyíthatja azt, hogy a bank- és a biztosítási ágazatban semmilyen versenytorzulástól nem kell tartani.

65. A Bizottság a szövetségi pénzügyminisztérium levelének 77. pontjára hivatkozva (lásd a jelen indítvány 25. pontját) nem veszi figyelembe azt, hogy a mentességnek az egészségügyi ágazatban bizonyos foglalkozási kategóriákra történő, az UStG-ben előírt korlátozása a német jogalkotó szerint nem jelenti azt, hogy a versenytorzulások az ezen ágazatba tartozó valamennyi tevékenység tekintetében ki vannak zárva. Ez a levél tehát kiemelte, hogy részletesen meg kell vizsgálni az azzal kapcsolatos feltételt, hogy a személyeknek az UStG 4. §-a 14. pontjának d) alpontja alapján kedvezményben részesülő önálló csoportjai által konkrétan gyakorolt tevékenységek tekintetében nem állhat fenn versenytorzulás, valamint hogy ebben a tekintetben pontosításokkal fog szolgálni. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint ebből *a contrario* nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a nemzeti adóügyi hatóságok esetről esetre vizsgálhatják a versenytorzulás hiányával kapcsolatos, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt feltételt a gazdasági ágazatok egészében, és hogy egy ilyen vizsgálat jogilag elő van írva.

66. Ezenkívül a Bizottság nem mutatott be elegendő körülményt, amely azt valószínűsítene, hogy a német jogalkotó által a versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltétel tekintetében elvégzett vizsgálat az UStG 4. §-a 14. pontjának d) alpontjában foglalt foglalkozási kategóriák tekintetében pontatlan.

67. Ami a német bíróságok azon ítéleteit illeti, amelyekre a Bizottság hivatkozik, a Németországi Szövetségi Köztársaság megállapítja, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) nem döntött jogerősen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség közvetlen alkalmazásáról, és az előtte folyamatban lévő jogvitákat illetően nem foglalt állást a versenytorzulás kérdésében sem. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) ítéletei tehát nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy a szóban forgó mentességnek más szakmai ágazatokra történő kiterjesztése esetén a versenytorzulásnak semmilyen veszélye sem áll fenn.

B. Elemzés

68. Először is kifejtem, hogy a Bizottság keresete csak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt héamentességnek a Németországi Szövetségi Köztársaság által történő korlátozására vonatkozik. Ugyanis az UStG 4. §-ában szereplő, átültetésről szóló német rendelkezés alapján a mentesség csak azon csoportokat illeti meg, amelyek tagjai vagy orvosok vagy paramedicinális hivatást gyakorló személyek vagy a kórházi, illetve az orvosi ellátási ágazatban tevékenységet végző személyek.

69. A Németországi Szövetségi Köztársaság által kifejtett érvek két csoportját kell elemezni a Bizottság álláspontjának elutasítása érdekében, mégpedig először is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának személyi hatályával kapcsolatos, másodsor pedig az ezen cikk által a versenytorzulás hiányával kapcsolatban előírt feltételre vonatkozó érvcsoportot.

1. A Németországi Szövetségi Köztársaság érveinek első csoportja: a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának személyi hatálya

70. A Bizottság elvi álláspontja az, hogy a szóban forgó német szabályozás nem egyeztethető össze a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával, mivel e rendelkezés személyi hatálya nem korlátozódik bizonyos foglalkozási kategóriákra, ez a rendelkezés tehát az egészségügyi ágazaton kívül más ágazatokra is alkalmazandó, az nem korlátozódik a közhasznú tevékenységekre, és többek között a bank- és biztosítási ágazatra sem. Másodlagos jelleggel a Bizottság arra hivatkozik, hogy még ha a hivatkozott rendelkezés csak a személyek közhasznú tevékenységet végző csoportjaira vonatkozna is, annak személyi hatálya viszont nem korlátozódik a személyek azon önálló csoportjaira, amelyek tagjai az egészségügyi ágazatban gyakorolják a hivatásukat. A Németországi Szövetségi Köztársaság egyaránt vitatja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontja személyi hatályának tág, illetve szigorúbb értelmezését, amely utóbbi mellett a Bizottság érvel.

71. Ellenkérelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság arra hivatkozik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövegéből, elhelyezkedéséből, valamint a történetéből és a céljaiból következik, hogy a szóban forgó mentesség személyi hatálya *a személyek azon önálló csoportjaira korlátozódik, amelyek az egészségügyi ágazatban fejtik ki tevékenységüket vagy legalábbis bizonyos közérdekű tevékenységet gyakorolnak* (kizárva például a bankokat és a biztosítókat).

a) Rendszertani elemzés

72. Számomra úgy tűnik, hogy itt vissza kell térni az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában alkalmazott „csoport” fogalmához.

73. Ez a fogalom a költségmegosztó csoportokat foglalja magában, mivel egy csoport nem szükségszerűen rendelkezik jogi személyiséggel és egyszerű szerződéses megállapodás alapján is létrejöhet.

74. Ezt a formát egyébként párhuzamba kell állítani a héairányelv 11. cikkével, amely alapján minden tagállam *egyetlen adóalanyként* kezelheti „azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek”⁹.

75. A héacsoportok ezen formáját nem mindegyik tagállam alkalmazza, ide tartozik többek között a Francia Köztársaság is, ellentétben a Németországi Szövetségi Köztársasággal,¹⁰ ahol a héacsoportok széles körben elterjedtek, ami csökkenti a Bizottság által vitatott szabályozás hatását.

76. Azt, hogy Franciaországban¹¹ nem élnek a 11. cikk által kínált lehetőséggel, azzal magyarázták, hogy a költségmegosztó csoportok alkalmazása ugyanazon eredmény elérését tette lehetővé, mint a héacsoportok alkalmazása, azaz a héakivetés mellőzése a csoport tagjai között megvalósított ügyeletek tekintetében, ami azzal az előnnyel jár, hogy a költségmegosztó csoportok köre tágabb lehetett, mint a héacsoportoké. A két módszer hatása azonban azonos, mivel egy héacsoporton belül belső ügyeletek nincsenek, nem héakötelesek, és ugyanez a helyzet a költségmegosztó csoportok esetében is. Ugyanis „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same” (noha különböznek azok a megoldások, amelyeket a [héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti] költségmegosztó csoport és a [11. cikke szerinti] héacsoport kínál, az [alkalmazásuk révén elért] eredmények valójában azonosak).¹²

77. Ezzel ellentétben egyébként az Egyesült Királyságban a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának át nem ültetését azzal magyarázták, hogy a héacsoportokkal ugyanezek a célok érhetőek el (bár ezt a cikket egy egyesült királysági bíróság közvetlenül alkalmazandónak ítélte).¹³

9 E témakörben lásd többek között: Bouchard, J.-C., *TVA et groupement de moyens de fait*, *Revue de droit fiscal*, 7–8. sz., 2013. február 14., 150. és azt követő oldalak; De Duve, B., *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, *Revue pratique des sociétés*, 110e année (2011), 1. negyedév, 5–26. o.; Lhote, L. és Warscotte, Q., *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP*, in: „TVA, taxer, déduire, exonérer et punir”, 2015, 263–282. o.; Swinkels, J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, *International VAT Monitor*, 2010. január/február, IBFD, 36–42. o.; Swinkels, J., *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, *International VAT Monitor*, 2008. január/február, IBFD, 13–21. o.; Bernaerts, Y., *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, *Journal de droit fiscal*, 2007. július/augusztus, 193–240. o.; Parolini, A., *European VAT and Groups of Companies*, in: „Maisto, G. (kiadó), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, EC and International Tax Law Series”, 4. kötet, IBFD, 2008, 120. o. Amand, Ch., *VAT on financial services: the unanswered questions*, ERA Forum (2008) 9:357–376, 373. o.; és Libert, F., *Les associations de frais – Aspects TVA*, R. G. F., 1997. október 10., 304. és azt követő oldalak.

10 A csoportos héaalanyiság lehetőségét 16 tagállamban hozták létre: Belgiumban, a Cseh Köztársaságban, Dániában, Németországban, Észtországban, Írországban, Spanyolországban, Cipruson, Magyarországon, Hollandiában, Ausztriában, Romániában, Szlovákiában, Finnországban, Svédországban és az Egyesült Királyságban. Lásd: van Norden, G.-J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, *EC Tax Review*, 2016/4, 211. o. Bouchard, J.-C., lásd fent, 17 tagállamról ír, amely bevezette ezt a rendszert.

11 Franciaországban a code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 261B. cikke ülteti át a csoporton belüli héamentességi mechanizmust. Lásd: *Revue de droit fiscal*, 45. szám, 2014. november 6., LexisNexis 28. o.

12 Saját fordítás. „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [jelenleg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja] is called a quasi-grouping arrangement”. Ugyanakkor „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services”. Lásd: Vyncke, K., *Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium*, *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, 340. és 346. o.

13 Lásd: *VAT and Duties Tribunal*, London, in: Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, 1996. február 15. és 16-i 14081. sz. határozat.

78. Egy héacsoporthoz hasonlóan a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti csoport tehát átlátható a héa szempontjából. Nem jár el sem vevőként, sem eladóként, sem pedig megbízóként, tehát mint ilyen, nem adóalanyként jár el a tagjaival szemben azon szolgáltatások esetében, amelyeket a tagjai részére nyújt.

79. Valójában az irányelvnek nem a személyek önálló csoportjai által teljesített szolgáltatások mentességéről kellett szólnia, hanem ezeket az ügyleteket ki kellett volna vennie a héa hatálya alól.

80. Ugyanis a kiadásoknak a csoport által történő vállalása és a vállalt költségeknek a tagokra történő továbbhárítása bizonyos értelemben a csoport belső kiadásainak minősülnek. Ár nincs. Nincsenek tehát díjazás ellenében nyújtott szolgáltatások, áron keresztül történő kockázatvállalás, hanem egész egyszerűen az eszközök rendelkezésre bocsátása történik a költségeknek a tagok között a használat alapján történő megosztása mellett. Bizonyos értelemben egy olyan közös iroda ügyleteiről van szó, amely egy csoport szolgáltatásban belső végrehajtó szervként, egy vállalkozás fogaskerekeként, egy végrehajtó szervként jár el, nem pedig önmagában egy vállalkozásként, legalábbis ezen, a közös eszközök használatával kapcsolatos ügyletek tekintetében, amelyek a csoporton belül történnek.

81. Ez a jellemzés a 2004. április 29-i EDM-ítélet¹⁴ (C-77/01, EU:C:2004:243) 88. pontjára, valamint a francia Conseil d'État-nak (államtanács) a Société d'analyses financière et économique ügyben 1984. február 6-én hozott ítéletének¹⁵ egyik preambulumbekzdésére utal, amely a következőket állapította meg: „mivel a közigazgatási jogtudomány alapján, amennyiben több vállalkozás e vállalkozások közül az egyikükre bízta a közös feladatok végrehajtását, illetve amennyiben e feladatokat egy kifejezetten ebből a célból létrehozott önálló társaság hajtja vége, az ez utóbbi társaság által beszedett összegek – amennyiben azok a többi vállalkozás részére történő árubeszerzés, illetve szolgáltatásnyújtás pontos megtérítésének felelnek meg – nem minősülnek héaköteles ügyletnek”.

82. Ezenkívül úgy vélem, hogy nem releváns az, hogy a személyek önálló csoportja adóalanynak minősül-e, vagy sem. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja az adóalanyiség tekintetében semmit nem ír elő a személyek önálló csoportjai számára. Csak egy dolgot követel meg: azt, hogy a csoport *tagjainak* tevékenysége adómentes legyen, illetve tevékenységüket ne adóalanyként végezzék.¹⁶

83. E rendszertani értelmezés alapján azt a következtetést vonom le, hogy még ha helyesebb is lett volna a héa hatálya alóli kivonásról beszélni, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség nem korlátozható a személyek közhasznú tevékenységek területén működő önálló csoportjainak ügyleteire (ami kizárja a bank- és a biztosítási ágazatot) vagy *a fortiori* kizárólag az egészségügyi ágazatra.

14 „Ennélfogva az alapügybelihez hasonló azon ügyletek, amelyeket egy konzorcium tagjai végeznek a konzorciumi szerződés kikötéseinek megfelelően, valamint az ezen szerződésben az egyes tagok tekintetében megállapított részesedés szerint, nem minősülnek a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti »ellenszolgáltatás fejében teljesített« termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak, következésképpen az ezen irányelv szerinti adóköteles ügyletnek sem. Az, hogy ezeket az ügyleteket a konzorciumnak azon tagja végzi, aki a konzorciumot irányítja, ebben a tekintetben nem releváns.”

15 Conseil d'État (államtanács), 7 / 9 SSR, 1984. február 6., 37882, közzétették a *Recueil Lebonban* (Államtanácsi Határozatok Tára).

16 Ez a pont vitatott. Lásd Kokott főtanácsnoknak a Bizottság kontra Luxembourg ügyre vonatkozó indítványát (C-274/15, EU:C:2016:750), a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványát (C-326/15), valamint az Aviva ügyre vonatkozó indítványát (C-605/15). Ami azt a kérdést illeti, hogy a héairányelv 11. cikkében előírt héacsoportnak magának is adóalanyának kell-e lennie, vagy ez csak a csoport tagjai esetében kell, hogy fennálljon, lásd: Vyncke, K., *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, 2007. július/augusztus, 255. o.

b) Teleologikus megközelítés

84. A szóban forgó mentesség célja az olyan személyek részére történő szolgáltatások adó alóli mentesítése, amelyek maguk nem adóalanyok, illetve mentesülnek az adó alól. E mentesség célja tehát „annak elkerülése [...], hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen [a héa] megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül”¹⁷.

85. A szóban forgó mentesség célja tehát lényegében annak elkerülése, hogy a személyek önálló csoportjába tartozó személyeknek kelljen a héát fizetniük az ezen csoport által nyújtott szolgáltatások után, amely összeget nem tudnák levonni.¹⁸

86. E cél igazolja azt, hogy a szóban forgó mentességet a személyek valamennyi olyan önálló csoportja tekintetében alkalmazzák, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, ideértve a személyeknek a banki és a biztosítási területen működő önálló csoportjait is (amelyek tekintetében a héairányelv 135. cikkében előírt mentesség alkalmazandó) és természetesen a személyeknek az egészségügyi ágazaton kívül közhasznú tevékenységet végző önálló csoportjait.

87. Megjegyzem, hogy ez a mentesség nagyon szigorú feltételekhez kötött, nevezetesen, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat személyek önálló csoportjának kell nyújtania a tagjai részére, ez utóbbiak tevékenységének adómentesnek vagy olyan tevékenységeknek kell lenniük, amelyeket nem adóalanyként végeznek, ezen szolgáltatásoknak a tevékenységük gyakorlásához közvetlenül szükségesnek kell lenniük, a csoportok a tagjaiktól csak a közösen vállalt költségekből rájuk eső rész pontos megtérítését követelhetik, mindezt azzal a feltétellel, hogy e mentesség nem eredményezheti a verseny torzulását.

88. Ami a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a héasemlegesség elvén alapuló érveit illeti, azok, még ha helytállóak is, hatástalanok. Ha ugyanis igaz az, hogy a szóban forgó mentesség nem biztosítja az adósemlegességet, mivel a héa le nem vonhatóságának „kérdéskörét” csak „áthelyezik”,¹⁹ ez a megállapítás értelemszerűen egyaránt alkalmazandó a személyek egészségügyi ágazatban tevékenykedő csoportjára és minden más önálló csoportra.

89. Mindazonáltal a Németországi Szövetségi Köztársaság elismeri, hogy a szóban forgó mentesség céljára tekintettel a mentesség kiterjed a személyek azon önálló csoportjaira, amelyek az egészségügyi ágazaton kívül közhasznú tevékenységet folytatnak.²⁰ Következésképpen az általa kifejtett, mentesség céljára vonatkozó érvek nyilvánvalóan nem igazolhatják annak oly módon történő értelmezését, hogy az a személyek egészségügyi ágazatban tevékenykedő önálló csoportjaira korlátozódik.

17 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont. Ez az ítélet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjára vonatkozott, amely rendelkezést azóta felváltotta a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja. A két rendelkezés szövege, illetve az irányelvben való helyezkedése azonos volt, azzal, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege „személyekről” és nem „szakmabeliekről” szól.

18 Ahogyan azt Mischo főtanácsnok kifejtette, e mentesség célja a versenyfeltételek egységesítése egy olyan piacon, ahol egyszerre vannak jelen a szolgáltatásaikat pusztán a belső forrásaik mozgósításával nyújtani tudó nagy vállalkozások, valamint a más kisebb vállalkozások, amelyek ugyanezen szolgáltatások nyújtása érdekében kénytelenek külső támogatást igénybe venni (lásd a főtanácsnok Taksatorringen ügyre vonatkozó indítványát, C-8/01, EU:C:2002:562, 120. pont).

19 Az ellenkérelem 53. és 54. pontja.

20 Az ellenkérelem 55. és 56. pontja.

c) Szöveg szerinti megközelítés

1) A szóban forgó rendelkezés története

90. Mindenekelőtt már a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának története ellentmond annak, hogy a mentesség kizárólag a személyek egészségügyi ágazatban tevékenykedő önálló csoportjaira korlátozódik, mint amilyen a Németországi Szövetségi Köztársaság által folytatott gyakorlat.

91. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó bizottsági javaslat²¹ a 14. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában eredetileg kétségtelenül előírta, hogy csak „az orvosi és paramedicinális hivatások önálló csoportjai által a tagjaik részére, az adómentes tevékenységük céljából nyújtott szolgáltatások” számára kell a mentességet biztosítani. Ez a javaslat később a hatodik irányelv elfogadásához vezetett, amely végül mellőzte ezt a javaslatot, mivel a 13. cikke A. részének f) pontjában és a 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjában általános mentességet írt elő a személyek önálló csoportjai javára, függetlenül attól, hogy azok mely ágazatban működtek, és ezzel egyidejűleg feljogosította a tagállamokat arra, hogy a nemzeti jogba történő átültetés során ezt a mentességet korlátozzák anélkül, hogy abból kizárhatnák az orvosi és paramedicinális hivatásokat.

92. Ezt a lehetőséget a jogalkotó 1990. január 1-jétől eltörölte,²² ami azt jelenti, hogy ettől az időponttól kezdődően a tagállamok már nem jogosultak arra, hogy a személyek önálló csoportjait megillető héamentességet kizárólag az egészségügyi hivatásokra korlátozzák.²³

93. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja átvette a hatodik irányelv 13. cikke A. része f) pontjának szövegét. Ez is a csoportok mentességét eredményezte valamennyi adómentes foglalkozási kategória esetében. Az ezen mentességnek az egészségügyi hivataskora történő korlátozására vonatkozó, 1990-es évektől kezdődően eltörölt felhatalmazást a 2006-ban elfogadott héairányelvben nem vezették be újra. Ez az elemzés egyértelműen ellentétes a Németországi Szövetségi Köztársaság azon álláspontjával, amely szerint a Németországi Szövetségi Köztársaság fel van hatalmazva arra, hogy a mentességet az egészségügyi hivatásokra korlátozza.

2) A szóban forgó rendelkezés szövege

94. A Németországi Szövetségi Köztársaság mindazonáltal arra hivatkozik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentességnek a közhasznú tevékenységekre történő korlátozása először is a 132. cikk szövegéből és e cikknek az irányelv rendszerében történő elhelyezkedéséből következik.²⁴

95. Mindenekelőtt megjegyzem, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege semmilyen, egy meghatározott vagy meghatározható szakmai ágazatra történő korlátozást,²⁵ *a fortiori* kizárólag az e rendelkezés előző pontjaiban szereplő tevékenységekre történő korlátozást nem tartalmaz,²⁶ mivel az egyedüli korlát az, hogy kizárólag a személyek önálló csoportja által a tagjai részére nyújtott szolgáltatások mentesülnek az adó alól.

21 Lásd a jelen indítvány 8. lábjegyzetét. A Bizottság javaslata az internetes honlapján található meg: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf).

22 Lásd a 89/465 tizennyolcadik irányelv 1. cikkét.

23 Ellentétben azzal, amit a Németországi Szövetségi Köztársaság állít, a 89/465 tizennyolcadik irányelv preambulumbekzdéseiből nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a korábban alkalmazott eltéréseket csak a héából származó saját források kiszámításának egyszerűsítése miatt törölték el. Az említett irányelv elfogadásához vezető okok között szerepel az, hogy a meglévő mentességek eltörlése „[uniós] szinten a [héta]rendszer nagyobb semlegességének növelés[éhez]” is hozzájárul (lásd a jelen indítvány 5. pontjában hivatkozott (3) preambulumbekzdést).

24 Az ellenkérelem 14–39. pontja.

25 Úgy tűnik, hogy ezt a Németországi Szövetségi Köztársaság is elismeri (ellenkérelem, 16. pont).

26 Hogyan lehet tehát igazolni a héairányelv 132. cikke más pontjainak kizárását?

96. Ezeknek a tagoknak ezenkívül olyan személyeknek kell lenniük, amelyek tevékenysége héamentes vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik. Úgy vélem (hasonlóképpen a Bizottsághoz), hogy míg a héairányelv megjelöli, hogy ki részesül a mentességben, addig a tagjaira vonatkozó szakmai ágazatok tekintetében csak annyit állapít meg, hogy csak adómentes vagy olyan tevékenységekről lehet szó, amelyeket a tagok nem adóalanyként végeznek. Ezzel a fenntartással a héairányelv ezen rendelkezése tehát valamennyi gazdasági ágazatra vonatkozik.

97. A Bíróság ítélkezési gyakorlatában semmi nem utal arra, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség esetében lenne más korlátozás.

98. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjával kapcsolatban, amelynek szövege csaknem azonos volt, és amely ugyanazt a helyet foglalta el az irányelv rendszerében, mint az azt felváltó héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja,²⁷ a Bíróság az 1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítéletben (348/87, EU:C:1989:246, 14. pont) megállapította, hogy „[a] hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja kifejezetten csak a személyek azon önálló csoportjairól szól, amelyek a tagjaik számára szolgáltatást nyújtanak. Nem ez a helyzet egy olyan alapítvány esetében, amely kizárólag egy másik alapítvány részére nyújt szolgáltatásokat anélkül, hogy ezen alapítványok közül az egyik a másik tagja lenne. A mentességi feltételek pontos szövegére tekintettel minden olyan értelmezés, amely tágítja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának hatályát, összeegyeztethetetlen e rendelkezés céljával”.

99. Ezenkívül a 2003. november 20-i Taksatorringen ítéletben (C-8/01, EU:C:2003:621) a Bíróság elismerte, hogy a hatodik irányelv 13. cikke b) pontjának a) alpontja értelmében héamentes biztosítási ügyletek a költségmegosztásra vonatkozó mentesség hatálya alá tartoznak. A Bíróság a mentességet tehát már olyan tevékenységekre terjesztette ki, amelyek nem gyógyászati vagy szociális célú tevékenységek.

100. Ezt követően fontos megjegyezni, hogy a DNB Banka ügyben (C-326/15) 2016. június 30-án tartott tárgyaláson valamennyi fél (a Németországi Szövetségi Köztársaság kivételével), azaz a DNB Banka AS, a luxemburgi kormány, a lengyel kormány és az Egyesült Királyság kormánya, valamint a Bizottság azt az álláspontot képviselte, hogy ellentétben azzal, amit a Németországi Szövetségi Köztársaság állít, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alkalmazandó a pénzügyi és biztosítási szolgáltatások tekintetében.

101. Ugyanakkor egy pontosítást kell tenni, mivel a lengyel kormány szerint ebben a DNB Banka ügyben (C-326/15) „nehéz igazat adni a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, amikor azt mondja, hogy a mentesség kizárt a pénzügyi ágazatban. Lengyelország nem lát az irányelvben semmilyen jogalapot ahhoz, hogy ezt állítsuk. A [héairányelv] 132. cikke azt mondja, hogy adómentes tevékenységről kell, hogy szó legyen. Nincs semmilyen ágazati korlátozás. Lengyelország soha nem alkalmazott ilyen ágazati korlátozásokat az adózási gyakorlatban”, a másik kapcsolódó Aviva ügyben a 2016. december 7-én tartott tárgyaláson pedig a lengyel kormány arra hivatkozott, hogy „a 132. cikknek a biztosítási szolgáltatók tekintetében történő alkalmazásával kapcsolatos kérdésre nemleges választ kell adni. A szóban forgó mentesség egyáltalán nem alkalmazandó a személyek olyan önálló csoportjaira, amelyek a biztosítási területen működnek. Az a mentesség, ami a jelen ügyben a vita tárgyát képezi, az irányelv 132. cikkéből ered. A biztosítási tevékenység kétségtelenül héamentes, azonban az irányelv nem tekinti azt közhasznú tevékenységnek, és nem erre a közhasznúságra vonatkozó szempontra tekintettel részesült mentességben”²⁸.

27 Megjegyzem, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja „személyekről”, és nem „szakmabeliekről” szól.

28 Lásd e tárgyalás jegyzőkönyvét, 15. o.

102. A 2016. október 5-i TMD-ítéletben (C-412/15, EU:C:2016:738) a Bíróság a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjával kapcsolatban megállapította, hogy az emberi vér értékesítése csak akkor részesülhet az ezen szövegben előírt mentességben, ha ezen értékesítés közvetlenül közhasznú tevékenységekhez járul hozzá (33. pont), és ez alapján kizárta az úgynevezett „ipari” vérplazmát, amennyiben azt ipari termelésben kívánják felhasználni, különösen gyógyszerek gyártása céljából. Ez az ítélet nem változtat a jelen ügyben kifejtett indokolásomon, amennyiben nem vitatott, hogy az emberi vér értékesítését a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében helyezték el, éppen a rá jellemző közhasznú tevékenységi jelleg miatt, valamint hogy ezt a mentességet az ilyen jellegű tevékenységekre kell korlátozni. A jelen ügyben felmerült kérdés éppen az, hogy az f) pontban előírt mentesség ugyanezen feltételhez kötött-e, vagy sem (annak a közhasznú tevékenységekre kell-e korlátozódnia), és erre nemleges választ javasolok.

3) A héairányelv 2. fejezetének címe és a szóban forgó rendelkezés

103. A szóban forgó mentesség tehát a héairányelv „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetében található, és a 132. cikk (1) bekezdésének többi albekezdése közhasznú tevékenységekre vonatkozik.²⁹

104. Véleményem szerint pusztán az a körülmény, hogy a héairányelv azon fejezete, amelyhez a 132. cikk tartozik, az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viseli, a szövegét nem fosztja meg az egyértelműségétől,³⁰ és egy fejezet címe csak indikatív jelleggel bír az abban foglalt rendelkezések értelmezése során.³¹

105. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viselő fejezetben történő elhelyezése tehát önmagában egyáltalán nem teszi lehetővé annak bizonyítását, hogy a jogalkotónak szándékában állt a szóban forgó mentesség alkalmazási körét korlátozni.

106. Egyebekben e mentességnek a héairányelvben történő elhelyezése történeti okokkal magyarázható, mivel a Bizottság elismerte,³² hogy a héairányelv 132. cikkének címe szerkesztésbeli gondatlanság eredményeként született.

107. Emlékeztetek arra, hogy a Bizottságnak a hatodik irányelvvel kapcsolatos eredeti javaslata³³ ténylegesen előírta a mentességnek a közhasznú tevékenységekre történő korlátozását. Ebben a javaslatban a mentesség tehát – rendszertani szempontból helyesen – teljes egészében e cím alá tartozott, amely fennmaradt. Ugyanakkor, amikor a jogalkotási eljárás során módosult a mentesség hatálya, az uniós jogalkotó elmulasztotta módosítani a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának az irányelvben történő elhelyezkedését.

29 Ismétlem, hogy bár a szóban forgó mentességnek a héairányelvben való elhelyezkedéséből arra kell következtetni, hogy az csak a személyeknek a közhasznú tevékenységet folytató önálló csoportjaira vonatkozik (de nem ez a helyzet), ez egyáltalán nem jelenti azt, hogy ez a mentesség a személyek azon önálló csoportjaira korlátozódik, amelyek az egészségügyi ágazatban működnek, ellentétben azzal, amire a Németországi Szövetségi Köztársaság hivatkozik. Egy ilyen esetben mindenesetre ki kellene terjeszteni a mentességet a személyek azon önálló csoportjaira is, amelyek olyan egyéb adómentes szakmai tevékenységeket végeznek, mint például a szociális gondozással és szociális biztonsággal, a neveléssel, a sporttal és a kultúrával összefüggő tevékenységek. Itt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g), i), m), n) és q) pontjaira utalok.

30 Lásd analógia útján: 2016. március 1-jei Alos és Osso ítélet (C-443/14 és C-444/14, EU:C:2016:127, 25. pont).

31 Analógia útján a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) I. mellékletében szereplő Kombinált Nomenklatúrával kapcsolatban lásd: 2014. június 12-i Lukoyl Neftohim Burgas ítélet, C-330/13, EU:C:2014:1757, 33. pont.

32 Lásd a Bizottság válaszát, 9. és 14. pont.

33 Lásd a jelen indítvány 8. és 21. lábjegyzetét.

108. A Bizottság megpróbálta ezt orvosolni többek között a biztosítási és pénzügyi szolgáltatásokkal foglalkozó vállalkozásokról szóló, 2007. november 28-i irányelvjavaslatban³⁴ anélkül, hogy a Bizottság szerint ebből azt a következtetést lehetne levonni, hogy a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja nem alkalmazandó a biztosítási és pénzügyi szolgáltatásokkal foglalkozó vállalkozásokra. A Bizottság szerint ugyanis ezen irányelvjavaslat célja az volt, hogy általánosságban egyértelműsítse a biztosítási és pénzügyi szolgáltatások héamentességére – ideértve a költségmegosztást is – vonatkozó szabályokat (az indokolás 1. pontja), azonban a Németországi Szövetségi Köztársaság kiemeli, hogy ugyanezen indokolás 3. pontjában az áll, hogy a javaslata tartalmazza „a »költségmegosztási csoport« fogalmának bevezetését”, ami azt bizonyítja, hogy ez a fogalom a szóban forgó ágazatokban nem létezett. Nehéz nem levonni azt a következtetést, hogy a szerkesztésbeli gondatlanság fennmaradt. Mindenesetre a javaslatot a Bizottság visszavonta,³⁵ másfelől pedig az a héairányelvet követően készült.

109. Ebben a tekintetben megjegyzem, hogy 2007. és 2013. között a héával kapcsolatban egyéb reformok is történtek, amiből az következik, hogy a tagállamok és a Bizottság egyetértettek abban, hogy a személyek önálló csoportjai tevékenységének mentessége alkalmazandó a banki és pénzügyi területen, és hogy azt nem tervezik visszavonni. Mindenesetre ezt jegyezte meg a Luxemburgi Nagyhercegség a DNB Banka ügyben (C-326/15) tartott tárgyaláson. A Bizottság a tárgyaláson feltett kérdésre válaszul megerősítette, hogy ez így van, azzal, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság ezzel nem ért egyet.

110. Azon túl, hogy egy fejezet címe csak indikatív jelleggel bírhat, valamint hogy egyértelműen nem érvényesülhet a rendelkezés szövegének egyértelműségével szemben, az előzőek alapján nem tűnik egyértelműnek, hogy az uniós jogalkotó a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentességet a személyek közhasznú tevékenységet végző önálló csoportjaira kívánta korlátozni. *A fortiori*, ezen elemek alapján nem kérdőjelezhetők meg azok a következtetések, amelyeket a rendszertani és a teleologikus megközelítésből, valamint a szóban forgó rendelkezés szövegének elemzéséből tudok levonni.

d) Közbenső következtetés

111. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a héairányelv szövegében található pontatlanságok ellenére az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség nem korlátozható sem a közhasznú tevékenységekre, sem pedig *a fortiori* az egészségügyi ágazatra.

2. A Németországi Szövetségi Köztársaság érveinek második csoportja: a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt, a versenytorzulás hiányával kapcsolatos feltételre vonatkozó érvcsoport

a) A felek érvei

112. A Bizottság szerint a német szabályozás által a héa tekintetében előírt korlátozást egy általános versenytorzulás esetleges fennállása sem igazolja. Ugyanis a versenytorzulás esetleges fennállását a mentesség alkalmazása során csak az egyes esetek körülményeire tekintettel lehet értékelni. Nem lehetséges általánosságban a versenytorzulás fennállását megállapítani bizonyos foglalkozási kategóriák által nyújtott szolgáltatások, valamint a velük közvetlenül összefüggő, de valamely csoport által nyújtott szolgáltatások tekintetében. Ezt a Németországi Szövetségi Köztársaság vitatja.

³⁴ Lásd a jelen indítvány 6. lábjegyzetét. Lásd ebben a témában: De Duve, B., i. m. 8. és azt követő oldalak.

³⁵ HL 2016. C 155., 3. o.

113. A Bizottsággal ellentétben Németországi Szövetségi Köztársaság azonban úgy véli, hogy nem kell minden egyes esetben megvizsgálni, hogy fennáll-e a versenytorzulás veszélye, illetve hogy a nemzeti jogalkotó az átültetés során kategóriatípusokra támaszkodhat. Úgy véli, hogy ezt az álláspontot alátámasztja az, hogy a nemzeti jogalkotó nem köteles egy irányelvet szó szerint átültetni, és hogy egy esetről esetre történő vizsgálat elvégzése az érintett adóügyi hatóságok számára egyszerűen lehetetlen.³⁶

b) Értékelés

114. A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Bizottság nem vitatja azt, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség feltételhez kötött. A mentesség megadása ugyanis megtagadható, ha fennáll a veszély, hogy a mentesség önmagában – azonnal vagy a jövőben – versenytorzulást eredményezhet.

115. Ami a versenytorzulásnak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában említett hiányával kapcsolatos feltételt illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlata kimondja, hogy a tagállamok nem kötelesek ezt a feltételt szó szerint átültetni a nemzeti jogukba.³⁷ A felek valójában ezt sem vitatják.³⁸

116. A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Bizottság között a jelen ügyben fennálló jogvitára részletesebben kitérve (2013. december 19-i Bridport and West Dorset Golf Club ítélet, C-495/12, EU:C:2013:861) megvizsgálta a tagállamok számára a héairányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontja által kínált azon lehetőséget, hogy bizonyos héamentességek megadását esetről esetre ahhoz a feltételhez kössék, hogy ezek a mentességek nem eredményezhetnek versenytorzulást a héaalany kereskedelmi vállalkozások kárára.

117. Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy „a tagállamoknak biztosított ezen lehetőség, amelynek a terjedelmét a 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének a)–c) pontjában szereplő feltételekből következő összefüggésben kell megítélni, nem teszi lehetővé olyan általános intézkedések meghozatalát, mint amelyekről az alapügyben is szó van, és amelyek korlátozzák ezen adómentességek hatályát. A Bíróságnak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis valamely tagállam azzal, hogy az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában említett adómentességet az ezen irányelv 133. cikkében szereplő egy vagy több feltételtől teszi függővé, nem módosíthatja az említett adómentesség hatályát”.³⁹

118. Ez alapján a Bizottsággal együtt úgy vélem, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a versenytorzulás veszélye fennállásának esetről esetre történő vizsgálatát teszi szükségessé. Ugyanis csak egy ilyen esetről esetre történő vizsgálat teszi lehetővé a héamentesség megtagadását, „amennyiben valós veszélye áll fenn annak, hogy a mentesség önmagában – azonnal vagy a jövőben – versenytorzulást eredményezhet” (kiemelés tőlem), ahogyan azt a Bíróság a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját megelőzően a hatodik irányelv 13. cikk (1) bekezdés f) pontjával kapcsolatban a 2003. november 20-i Taksatorringen ítéletben (C-8/01, EU:C:2003:621, 65. pont) megállapította. Tehát a valós veszélyt kell felmérni, és számomra lehetetlennek tűnik a versenytorzulás fennállását általánosságban értékelni a bizonyos hivatások által nyújtott szolgáltatások, valamint a személyek önálló csoportjainak azon szolgáltatásai esetében, amelyek azokkal közvetlenül összefüggnek.

36 Az ellenkérelem 67–86. pontja.

37 A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésében említett, a „verseny jelentős torzulás[ával]” kapcsolatos követelménnyel kapcsolatban – amely rendelkezést azóta felváltotta a héairányelv 13. cikke – lásd analógia útján: 1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és mások ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 23. pont).

38 Lásd különösen az ellenkérelem 75. pontját és a Bizottság választát, 24. pont.

39 35. pont, ahol a Bíróság az 1998. május 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítéletre hivatkozik (C-124/96, EU:C:1998:204, 21. pont).

119. A Bizottság szerint az, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt mentesség a ténybeli körülmények és az egyedi ügyetek vizsgálatát teszi szükségessé, szintén a szövetségi pénzügyminisztérium azon levelének 77. pontjából következik,⁴⁰ amelyet az UStG 4. §-ának egyik 2009-ben történt módosítása alkalmával fogalmaztak meg, amely e rendelkezés szóban forgó változatának alapját képezte. E levél 71–78. pontjában a „Forgalmi adó; az UStG 4. §-a 14. pontja bevezető pontjának 2009. január 1-jétől hatályos változata” cím alatt a szövetségi pénzügyminisztérium ismerteti, hogy a mentesség csak akkor alkalmazandó, ha a személyek önálló csoportjai által teljesített szolgáltatásokat az UStG említett 4. §-ának 14. pontjában felsorolt egészségügyi hivatások egyikét gyakorló tagok részére teljesítik, és ha azok e tagok adómentes ügyleteit közvetlenül szolgálják. E levél 77. pontja a következőképpen állapítja meg azt, hogy a mentesség nem eredményezhet versenytorzulást:

„A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának megfelelően a mentesség nem eredményezhet versenytorzulást. Ezért az csak az orvosi rendelők és orvosi berendezések tekintetében létrejött csoportok által nyújtott egyéb szolgáltatásokra vonatkozhat, azokra az esetekre nem, amikor egy csoport a tagjai számára vállalja például a könyvelést, a jogi tanácsadást vagy egy egészségügyi elszámoló szerv tevékenységét.”

120. Ez a szöveg ugyanis esetről esetre történő vizsgálatot alkalmaz. Miért lehetséges ez a vizsgálat az egészségügyi ágazatban, és miért lehetetlen a többi ágazatban olyannyira, hogy utóbbiak esetében a versenytorzulás is feltételezhető?

121. Ha egy tagállam érvényesen pontosítani tudja azt a feltételt, amely a versenytorzulásnak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában említett hiányára vonatkozik, el kell kerülnie, hogy ezek a pontosítások korlátozzák vagy kiterjesszék a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt mentesség hatályát.

122. Ezenkívül úgy tűnik, hogy a forgalmi adóról szóló német szabályozás a német bíróságok számára gyakorlati problémákat eredményezett, oly mértékben, hogy e bíróságok egyes határozatai – az UStG 4. §-ának szövegével ellentétben és az uniós jog közvetlen alkalmazhatósága alapján – már a szóban forgó mentességnek a személyek egyéb, az UStG 4. §-ának hatálya alá nem tartozó foglalkozási kategóriákhoz tartozó önálló csoportjaira történő kiterjesztésére hívtak fel,⁴¹ megállapítva ebben a tekintetben azt, hogy a társadalmi szervezetek csoportjainak, mint például az egészségügyi ellátási központoknak,⁴² illetve a biztosítók csoportjainak, mint például az egészségbiztosítási pénztáraknak,⁴³ a mentesség hatálya alá kell tartozniuk. Ezen ítéletek minden alkalommal megjegyezték, hogy a mentesség megadása azt feltételezi, hogy a hatóságok vizsgálat útján (amely úgy tűnik, hogy esetről esetre történik) meggyőződnek a versenytorzulás hiányáról.

123. Ahogyan azt a Bizottság hozzátette, a német parlament elé terjesztett egyes törvényjavaslatok is arról tanúskodnak, hogy a német jogalkotó a versenytorzulás kockázatát nem köti össze a mentességnek a személyeknek a bank- és a biztosítási ágazatban működő önálló csoportjaira történő kiterjesztésével.⁴⁴

40 Lásd a jelen indítvány 25. pontját.

41 A Németországi Szövetségi Köztársaság a tárgyaláson inkább a mentességnek a szóban forgó német szabályozás által előírt korlátozásának megkérdőjelezéséről beszélt.

42 A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) 2009. április 30-i V R 3/08. sz. ítélete.

43 A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) 2009. április 23-i V R 5/07. sz. ítélete.

44 Lásd a Bundesratnak (szövetségi tanács) a pénzügyi piacok stabilizációjára vonatkozó törvényjavaslattal kapcsolatos észrevételeit, amely törvényjavaslat a Bundestag 16/13384. sz. kiadványában jelent meg 2009. június 12-én, 5. o.

124. Végül úgy tűnik, hogy a német jogalkotó nem elemezte részletesen a versenytorzulás fennállásának valódi és általános veszélyét az egészségügyi ágazattól eltérő egyes ágazatokban,⁴⁵ miközben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt szabály szerint a mentesség, és ennél fogva a versenytorzulás kockázatát bizonyítani kell.

125. Ebben a tekintetben, még ha senki nem is vitatja, hogy egy kötelezettségszegési eljárásban a bizonyítási teher a Bizottságon van, úgy tűnik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság túl messzire ment, amikor a tárgyaláson azt állította, hogy a Bizottságnak kell bizonyítania azt, hogy nem áll fenn a versenytorzulás kockázata a német szabályozásban előírt mentesség hatálya alá nem tartozó ágazatok esetében. Ez egy *probatio diabolicához* hasonlít.

126. Összefoglalva úgy vélem, hogy a német szabályozás által előírt korlátozást nem igazolhatja a versenytorzulás olyan valós és általános veszélye, amely a személyeknek az egészségügyi ágazatban tevékenykedő önálló csoportjain kívüli összes egyéb csoport vonatkozásában áll fenn.

V. A költségekről

127. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a fellebbezéssel kapcsolatban felmerült költségek viselésére.

VI. Véggövetkeztetés

128. Ezen okokból azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

- állapítsa meg, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – azáltal, hogy azon szolgáltatások mentességét, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, olyan csoportokra korlátozta, amelyek tagjai korlátozott számú hivatást gyakorolnak – megsértette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt kötelezettségeit, és
- a Németországi Szövetségi Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.

⁴⁵ A német kormány képviselője a tárgyaláson megjegyezte, hogy úgy „gondolja”, hogy a német jogalkotó elvégezte ezt az elemzést.