A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2023. május 11.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja – A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények által nyújtott szolgáltatások mentessége – Nem adóalany személy részére a szolgáltatásnyújtó letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban nyújtott szolgáltatások – A szolgáltatások jellegének és a szociális jellegűnek elismert intézmény feltételének értékelése – A releváns nemzeti jog meghatározása – Az »érintett tagállam« fogalma”

A C-620/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2021. október 6-án érkezett, 2021. szeptember 27-i határozatával terjesztett elő

a **MOMTRADE RUSE OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: M. L. Arastey Sahún tanácselnök (előadó), F. Biltgen és J. Passer bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviseletében S. Petkov,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– az Európai Bizottság képviseletében D. Drambozova és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. december 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 2-i 2008/8/EK irányelvvel (HL 2008. L 44., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2010. L 189., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a MOMTRADE RUSE OOD (a továbbiakban: Momtrade) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási” igazgatóságának igazgatója, Bulgária) (a továbbiakban: Direktor) között a hozzáadottérték-adó (héa) megállapításáról szóló határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 45. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

4 Ezen irányelv IX. címe a héamentességekre vonatkozik.

5 Az említett IX. cím „Általános rendelkezések” című I. fejezete tartalmazza az említett irányelv 131. cikkét, amelynek értelmében:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

6 Ugyanezen IX. címnek az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezete tartalmazza a héairányelv 132–134. cikkét.

7 Ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja a következőket írja elő:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

g) a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit”.

8 Az említett irányelv 133. cikkének szövege a következő:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni;

b) az intézmények vezetését és igazgatását, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, akiknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez;

c) az intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a héa hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál;

d) az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások kárára.

[…]”

9 Ugyanezen irányelv 134. cikkének szövege a következő:

„A 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

A 2008/8 irányelv

10 A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.) (3) és (5) preambulumbekezdése kimondja:

„(3) Valamennyi szolgáltatásnyújtás esetében az adózás helye elvben az a hely, ahol a tényleges igénybevétel történik. Amennyiben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabályt ennek megfelelően megváltoztatnák, mind igazgatási, mind politikai szempontból továbbra is szükséges lenne megállapítani az ezen általános szabály alóli kivételeket.

[…]

(5) Amennyiben a szolgáltatást nem adóalanyok részére nyújtják, az általános szabály továbbra is az, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van.”

A bolgár jog

A Bolgár Köztársaság alkotmánya

11 A Bolgár Köztársaság alkotmánya 26. cikkének (2) bekezdése előírja:

„A Bolgár Köztársaságban lakóhellyel rendelkező külföldiek rendelkeznek a jelen Alkotmányban meghatározott valamennyi joggal és kötelességgel, kivéve azokat a jogokat és kötelezettségeket, amelyekhez az Alkotmány és a törvény szerint bolgár állampolgárság szükséges.”

Az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény

12 A Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény) alapügy tényállására alkalmazandó változata 122. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az adóhatóság a következő körülmények fennállása esetén alkalmazhatja a törvény alapján meghatározott adó összegét a (2) bekezdés szerinti, általa meghatározott adóalapra tekintettel:

[…]

3. ha a számviteli nyilvántartásban valótlan tartalmú vagy helytelen okiratokat használtak fel;

4. a [Zakon za schetovodstvoto (a számvitelről szóló törvény)] szerinti nyilvántartás hiánya vagy be nem mutatása, vagy ha a vezetett nyilvántartás alapján nem állapítható meg az adóalap, valamint ha az adóalap vagy a kötelező társadalombiztosítási járulékok megállapításához szükséges dokumentumokat nem megfelelő módon semmisítették meg;

[…]”

A ZDDS

13 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: ZDDS) 21. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Amennyiben a megrendelő nem adóalany, a szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó önálló gazdasági tevékenységének székhelye van.”

14 A ZDDS 38. cikke a következőképpen fogalmaz:

„(1) Adómentes ügyletek az e fejezetben említett ügyletek.

(2) Adómentesek azok a Közösségen belüli ügyletek is, amelyek e fejezet alapján adómentesek lennének, ha azokat belföldön teljesítették volna.

(3) Adómentes továbbá minden olyan termék Közösségen belüli beszerzése, amelynek belföldön történő értékesítése e fejezet értelmében adómentes.

[…]”

15 A ZDDS 40. cikke értelmében:

„Adómentes tevékenység:

1. a [Zakon za sotsialno podpomagane (a szociális ellátásról szóló törvény)] értelmében vett szociális szolgáltatások nyújtása;

[…]”

16 A ZDDS 67. cikke a következőket írja elő:

„(1) Az adó összegét úgy kell meghatározni, hogy az adóalapot meg kell szorozni az adó mértékével.

(2) Amennyiben az ügyletre vonatkozó megállapodáskor nem tüntetik fel kifejezetten, hogy az adót külön kell megfizetni, azt úgy kell tekinteni, mint amelyet a megállapodás szerinti ár magában foglal.

(3) Az adót a kiskereskedelmi értékesítés tárgyát képező termékek értékesítése esetén is úgy kell tekinteni, hogy azt a feltüntetett ár magában foglalja.

[…]”

A ZSP

17 A Zakon za sotsialno podpomagane (a szociális ellátásról szóló törvény; a DV 1998. május 19-i 56. száma) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: ZSP) 16. cikke kimondja:

„(1) A szociális szolgáltatások nyújtása célirányos szociális munkán alapulnak, hogy az egyént a következőkben segítsék:

1. a mindennapi tevékenységek végzése;

2. társadalmi beilleszkedés.

(2) A szociális szolgáltatásokat az egyén igényeinek felmérése alapján, személyes kérései és választásai figyelembevételével kell nyújtani.

[…]”

18 A ZSP alapügy tényállására alkalmazandó változata 18. cikkének szövege szerint:

„(1) A szociális szolgáltatásokat a következők nyújtják:

1. az állam;

2. a települési önkormányzatok;

3. a [Targovski zakon (kereskedelmi törvény)] szerint nyilvántartásba vett bolgár természetes személyek, és jogi személyek;

4. a gazdasági tevékenységet folytató természetes személyek és az Európai Unió más tagállamának vagy az Európai Gazdasági Térség [(EGT)] más tagállamának joga szerint bejegyzett jogi személyek.

(2) Az (1) bekezdés 3. és 4. pontja szerinti személyek csak az [Agentsia za sotsialno podpomagane (szociális ellátási hivatal)] nyilvántartásába való bejegyzését követően nyújthatnak szociális szolgáltatásokat.

(3) Az (1) bekezdés 3. és 4. pontjában említett személyek az engedély megadását és a (2) bekezdés szerinti nyilvántartásba vételt követően gyermekek számára azok 18 éves koráig nyújthatnak szociális szolgáltatásokat.

(4) A nyilvántartásba vétel részletes szabályait a végrehajtási rendelet határozza meg.”

19 A ZSP kiegészítő rendelkezéseinek (1) bekezdése az alapügy tényállására alkalmazandó változatában a következőket írja elő:

„E törvény alkalmazásában:

[…]

6. »szociális szolgáltatások«: az egyén számára az önálló életvitel lehetőségeit támogató és javító tevékenységek; azokat szakosított intézményekben és közösségben kell nyújtani;

7. »közösségi szociális szolgáltatások«: családi vagy családközeli környezetben nyújtott szolgáltatások.

[…]”

A ZSP végrehajtásáról szóló rendelet

20 A Pravilnik za prilagane na ZSP (a ZSP végrehajtásáról szóló rendelet) 40. cikkének az alapügy tényállására alkalmazandó változata kimondja:

„(1) A szociális szolgáltatásokat igénybe venni kívánó személyek aktuális lakcímük szerint írásbeli kérelmet nyújtanak be a következőkhöz:

1. a szociális ellátási igazgatóság igazgatója a 9. mellékletnek megfelelően átruházott állami tevékenységekkel kapcsolatos szociális szolgáltatások esetében;

2. a települési önkormányzat polgármestere, az önkormányzathoz tartozó szociális szolgáltatások esetében;

3. igazgatóság, amennyiben a szociális szolgáltató a kereskedelemről szóló törvény alapján nyilvántartásba vett természetes személy, vagy jogi személy.

(2) Az (1) bekezdésben említett kérelemhez a következőket kell csatolni:

1. személyazonosító okmány (hivatkozásként);

2. adott esetben a betegkarton másolata;

3. adott esetben a Lekarska consultativna comitsia (LKK) (orvosi tanácsadó bizottság [LKK]), a Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) (területi orvosszakértői bizottság [TELK]), a Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) (nemzeti orvosszakértői bizottság [NELK]) határozatának másolata.

(3) A szociális szolgáltató adott esetben egyéb dokumentumokat is kérhet.

(4) A kérelem és az azt kísérő dokumentumok alapján, valamint a 27. cikk (7) bekezdésében említett esetekben az (1) bekezdés 1–3. pontjában említett hatóság a 10. mellékletnek megfelelően 20 napon belül elvégzi az egyén szociális szolgáltatási igényeinek szociális felmérését, és azt a 8. mellékletben szereplő mintának megfelelő projektjelentésben rögzíti. A 27. cikk (7) bekezdésében említett esetekben az egyén a szociális értékelést követően nyújtja be kérelmét.

[…]”

21 E rendelet 40d. cikke a következőképpen szól:

„(1) A szociális szolgáltatók egyéni tervet készítenek az egyes kedvezményezettek igényeinek felmérését és az elérendő célok meghatározását követően.

(2) Az (1) bekezdésben említett terv a következők teljesítésére irányuló tevékenységeket tartalmazza:

1. mindennapi igények;

2. egészségügyi igények;

3. oktatási igények;

4. rehabilitációs igények;

5. szabadidős igények;

6. a családdal, barátokkal, hozzátartozókkal és más személyekkel való kapcsolattartási igények.

[…]”

22 E rendelet 40e. cikke értelmében:

„(1) A szociális szolgáltató nyilvántartást vezet a kedvezményezettekről.

(2) A nyilvántartás a következő információkat tartalmazza:

1. a kedvezményezettek neve, lakóhelye és/vagy jelenlegi címe, születési ideje és családi helyzete;

2. a szociális szolgáltatás céljából való elhelyezést vagy az ahhoz való jogosultságot biztosító okirat;

3. a kedvezményezettek gondnokának, gyámjának vagy közeli hozzátartozójának neve, lakóhelye és/vagy jelenlegi címe, valamint telefonszáma;

4. a kedvezményezetteket kezelő orvos neve, címe és telefonszáma;

5. a szociális szolgáltatás céljából való elhelyezés vagy az ahhoz való jogosultság időpontja;

6. a jogosultság megszűnésének időpontja;

7. az elhalálozás napja, időpontja és oka, ha a kedvezményezett szakosodott intézményben hunyt el, vagy ha közösségben nyújtott szociális ellátásról van szó.

(3) A szolgáltató számozott, lepecsételt és a szakosított intézmény bélyegzőjével ellátott nyilvántartást vezet, amely a következőket tartalmazza:

1. az elhelyezett személyek által megőrzés céljából rendelkezésre bocsátott pénz és vagyoni értékek leltára;

2. a pénz vagy vagyoni érték letétbe helyezésének dátuma;

3. az az időpont, amikor az elhelyezett személyek részére valamely pénzösszeget vagy vagyoni értéket visszaadtak vagy – kérésükre – a nevükben felhasználtak, valamint ennek mikénti felhasználása;

4. a pénz és egyéb vagyoni értékek megőrzéséért felelős személy neve és beosztása."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

23 A Momtrade a Bolgár Köztársaság területén székhellyel rendelkező korlátolt felelősségű társaság. E társaság 2014. június 24. óta szerepel e tagállamban a héanyilvántartásban. Egyébiránt szociális szolgáltatóként nyilvántartásba vették a szociális ellátási hivatalnál, és nyilvántartásba vételi igazolásokkal rendelkezik időskorú személyek részére végzett egyéni gondozásról, szociális gondozásról és házi segítségnyújtásról.

24 A Momtrade által nyújtott szolgáltatások címzettjei Németországban és Ausztriában lakóhellyel rendelkező idős személyek. Az e társaság és ügyfelei között kötött szerződéseknek megfelelően a nyújtott szolgáltatások egyéni gondozás biztosításából és házi segítségnyújtás rendelkezésre bocsátásából állnak. A szolgáltató különböző kötelezettségeit részletesen ismerteti az említett szerződésekhez csatolt kérdőív, amelyet egy Németországban vagy Ausztriában bejegyzett ügynökség állított ki, és amelynek feladata, hogy ügyfeleket találjon, és azokat az említett társasághoz irányítsa. E kötelezettségek közé tartozik az egészségügyi problémákkal küzdő idősek otthoni gondozása és ellátása.

25 A bolgár adóhatóságok által a 2014. június 24. és 2015. december 31. közötti időszakra vonatkozóan lefolytatott ellenőrzési eljárás keretében e hatóságok úgy vélték, hogy tekintettel arra, hogy a Momtrade által nyújtott szolgáltatásokat ténylegesen a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság területén teljesítették, annak érdekében, hogy a ZDDS 40. cikkének 1. pontja szerinti héamentességre hivatkozhasson, e társaságnak bizonyítékokat kell szolgáltatnia, amelyek – a német és az osztrák jogszabályoknak megfelelően – igazolják az ezen időszakban e tagállamok területén nyújtott szolgáltatások szociális jellegét.

26 Azonban a bolgár adóhatóságok, miután megállapították, hogy a Momtrade nem nyújtott be ilyen bizonyítékokat, 2018. október 4-én adómegállapító határozatot hoztak e társasággal szemben, amely az említett időszak vonatkozásában héakövetelést állapított meg. E határozatot a Direktor helybenhagyta.

27 A Momtrade keresetet indított az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt az előző pontban említett adómegállapító határozat vitatása érdekében. E bíróság csökkentette az e határozatban megállapított követelés összegét, a fennmaradó részében pedig helybenhagyta az említett határozatot. Ebben az összefüggésben, miután megállapította, hogy a ZDDS 40. cikkének 1. pontja átültette a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját, az említett bíróság megerősítette, hogy nincs szociális jellege az e társaság által a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság területén nyújtott szolgáltatásoknak, azzal az indokkal, hogy az említett társaság nem mutatott be az e tagállamok illetékes hatóságai által e jellegről kiállított hivatalos okiratokat.

28 Az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság) által hozott ítélettel szemben a Direktor, illetve a Momtrade két fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária).

29 E bíróság rámutat arra, hogy ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy mentesítsék az adó alól a más tagállam állampolgárai részére a területükön kívül nyújtott szociális szolgáltatásokat. Ez az értelmezés a Bolgár Köztársaság alkotmánya 26. cikkének (2) bekezdésén alapul.

30 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy egyrészt a héairányelv 132. cikke által követett cél elérése érdekében közömbös, hogy a héamentességben részesíthető szolgáltatások nyújtói és igénybevevői egyetlen vagy két tagállam területén rendelkeznek lakóhellyel vagy telepednek le.

31 Másrészt, mivel a szolgáltatások igénybevevői természetes személyek, azaz nem adóalanyok, e szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye található, a jelen esetben a Bolgár Köztársaság területe. Következésképpen, ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által elfogadott értelmezése helyes, a Bulgáriában letelepedett szociális szolgáltatók eltérő adójogi bánásmódban részesülnek aszerint, hogy a Bolgár Köztársaság területén vagy egy másik tagállam területén külföldi állampolgárok részére nyújtanak szolgáltatásokat, ami a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint még a héa területére vonatkozó teljes körű harmonizáció hiányában is elfogadhatatlannak tűnik.

32 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Lehetővé teszi-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezése a valamely tagállamban (a jelen esetben Bulgáriában) szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként nyilvántartásba vett gazdasági társaság számára, hogy az említett rendelkezésre hivatkozzon annak érdekében, hogy az általa más tagállamok állampolgárságával rendelkező természetes személyek részére ez utóbbi államok területén nyújtott szociális szolgáltatások vonatkozásában adómentességben részesüljön? Jelentőséggel bír-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az a körülmény, hogy a szolgáltatások igénybevevőit a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamokban bejegyzett gazdasági társaságok közvetítették a szolgáltatónak?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén milyen kritériumok és melyik jog – a bolgár és/vagy az osztrák és a német jog – alapján kell a hivatkozott uniós rendelkezés értelmezése és alkalmazása során értékelni, hogy az ellenőrzés alá vont társaság »szociális jellegűnek elismert intézménynek« minősül-e, és hogy bizonyítottnak tekinthető-e, hogy »a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő« szolgáltatásokról van szó?

3) Ezen értelmezés szerint elegendő-e a gazdasági társaságnak a nemzeti jogban meghatározott szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként való nyilvántartásba vétele annak megállapításához, hogy a társaság az érintett tagállam által »szociális jellegűnek elismert intézménynek« minősül?”

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

33 A Direktor vitatja a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát, egyrészt azon az alapon, hogy az előterjesztő bíróság által feltett kérdésekre adandó válasz nem vet fel kétséget, tekintettel nemcsak a héairányelv 132. és 133. cikkének egyértelműségére, hanem a Bíróság e rendelkezésekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatára is, másrészt pedig, hogy az említett kérdések hipotetikusak.

34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkel bevezetett eljárás keretében az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az előzetes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben az előterjesztett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2023. január 31-i Puig Gordi és társai ítélet, C-158/21, EU:C:2023:57, 50. és 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A jelen ügyben az előterjesztő bíróság által feltett kérdések, amelyek egy társaság és egy olyan nemzeti adóhatóság közötti jogvita keretében merültek fel, amely a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján megtagadja e társaság héamentességét, e mentesség alkalmazási feltételeire, és különösen az e rendelkezés értelmében vett, „szociális jellegűnek elismert intézmények” és a „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások” fogalmának értelmezésére vonatkoznak annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megállapíthassa, hogy az említett társaság által nyújtott szolgáltatások mentesek-e a héa alól, és így határozni tudjon az alapügyben szóban forgó adómegállapítási határozat jogszerűségéről.

36 E körülmények között nem tűnik úgy, hogy az uniós jog kért értelmezése semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, sem pedig úgy, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett probléma hipotetikus jellegű lenne, mivel a Bíróság rendelkezésére állnak azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson.

37 Az a tény, hogy a Direktor szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezése nem kétséges, nem befolyásolja e kérdések elfogadhatóságát.

38 Ugyanis, amint azt a Bíróság már kimondta, még azt feltételezve is, hogy a feltett kérdésekre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, e kérdések akkor sem válnak elfogadhatatlanná (2014. március 27-i Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana és Iberdrola Distribución Eléctrica ítélet, C-300/13, nem tették közzé, EU:C:2014:188, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ebből következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

40 Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy egyrészt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére nyújtott szociális szolgáltatások e rendelkezés alapján mentesülhetnek az adó alól, másrészt pedig, hogy befolyásolja-e az említett értelmezést az a tény, hogy az említett szolgáltatásnyújtó e másik tagállamban letelepedett társaságot vett igénybe az ügyfeleivel való kapcsolatfelvétel céljából.

41 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit.

42 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezésekor nemcsak annak szövegét, hanem összefüggéseit, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek a részét képezi (2022. április 7-i I [Kórházi szolgáltatások héamentessége] ítélet, C-228/20, EU:C:2022:275, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 E tekintetben először is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegéből kitűnik, hogy az e rendelkezésben említett adómentesség igénybe vétele két együttes feltételtől függ, nevezetesen egyrészt a nyújtott szolgáltatások jellegére vonatkozó feltételtől, amely szolgáltatásoknak a szociális gondozással és szociális biztonsággal kell szorosan összefüggeniük, másrészt pedig a szolgáltatásnyújtóra vonatkozó feltételtől, amelynek közintézménynek vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézménynek kell lennie.

44 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja tehát az érintett adómentesség megadását nem köti egyetlen olyan feltételhez sem, amely az e rendelkezésben említett szolgáltatások tényleges teljesítési helyére vonatkozik. E rendelkezés az ilyen mentességet nem rendeli alá azon feltételnek sem, hogy e szolgáltatások nyújtója és igénybevevője ugyanabban a tagállamban legyen letelepedve.

45 E körülmények között a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegéből nem lehet arra következtetni, hogy az e rendelkezésben említett szolgáltatások, amennyiben azokat ténylegesen a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban teljesítik, ki vannak zárva az ott előírt adómentességből.

46 Másodszor, ami azt a szövegkörnyezetet illeti, amelybe a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja illeszkedik, e rendelkezés ezen irányelv IX. címének az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetében szerepel, amely ezen irányelv 132–134. cikkét foglalja magában. E fejezet címéből kitűnik, hogy az ott említett ügyletek közhasznú jellege az a tényező, amelyet az uniós jogalkotó meghatározónak tekintett ezen ügyletek héa alóli mentesítése szempontjából. Márpedig az a tény, hogy az említett ügyleteket ténylegesen valamely tagállam, nem pedig egy másik tagállam területén végzik, nem befolyásolja ezt a jelleget.

47 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a héairányelv 133. cikkének első bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség igénybevételét az ott említett egy vagy több feltétel teljesítésétől tegyék függővé, amely feltételek az ezen adómentesség hatálya alá tartozó szolgáltatásokat nyújtó magánintézmények által követett célokra, az ezen intézmények vezetésére és az általuk alkalmazott árakra vonatkoznak.

48 Másrészt az említett irányelv 134. cikke kizárja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség igénybevételéből az utóbbi rendelkezésben említett szolgáltatásokat, amennyiben azok nem elengedhetetlenek a szociális gondozással és szociális biztonsággal kapcsolatos ügyletek teljesítéséhez, vagy amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a héaalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.

49 Mivel a héairányelv 133. és 134. cikke nem ír elő korlátozásokat az érintett szolgáltatások tényleges teljesítési helye tekintetében, a tagállamok nem zárhatják ki a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség igénybevételéből az e rendelkezésben említett szolgáltatásokat, amennyiben azokat ténylegesen a szolgáltatásnyújtó letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban teljesítik (lásd analógia útján: 2013. december 19-i Bridport and West Dorset Golf Club ítélet, C-495/12, EU:C:2013:861, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Harmadszor, ami a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentesség által elérni kívánt célt illeti, e mentesség azzal, hogy a héa tekintetében kedvezőbb bánásmódot biztosít a szociális ágazatban megvalósított egyes közhasznú szolgáltatások nyújtásának, a költségek csökkentését, és azt célozza, hogy e szolgáltatások könnyebben hozzáférhetőek legyenek azon magánszemélyek számára, akik azokat igénybe vehetik (2020. október 8-i Finanzamt D ítélet, C-657/19, EU:C:2020:81, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Márpedig a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának olyan értelmezése, amely az általa előírt adómentesség hatályát kizárólag a szolgáltató letelepedési helye szerinti tagállamban ténylegesen nyújtott szolgáltatásokra korlátozza, ellentétes lenne az előző pontban hivatkozott célkitűzéssel, mivel az e rendelkezésben foglalt két feltételnek megfelelő, a szolgáltatásnyújtó letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban a segítségre vagy gondozásra szoruló személyeknek nyújtott szolgáltatások héakötelesek lennének, ami szükségszerűen azzal a hatással járna, hogy növelné az érintett szolgáltatások költségét, megnehezítve ezáltal e személyek számára az e szolgáltatásokhoz való hozzáférést.

52 Következésképpen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szó szerinti, rendszertani és teleologikus értelmezéséből az következik, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség minden olyan szolgáltatásnyújtásra alkalmazandó, amely megfelel az említett rendelkezésben kimondott és a jelen ítélet 43. pontjában felidézett két feltételnek, függetlenül attól, hogy az ilyen szolgáltatást ténylegesen abban a tagállamban teljesítik-e, ahol a szolgáltatást nyújtó letelepedett, vagy egy másik tagállamban.

53 Végül a fenti megfontolásokból az következik, hogy annak meghatározása szempontjából, hogy a szóban forgó szolgáltatások a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján mentesülhetnek-e az adó alól, nem releváns az a tény, hogy valamely szolgáltatásnyújtó, amely a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásokat nyújt, olyan

természetes személyek részére, akik az ő letelepedése szerinti tagállamától eltérő tagállamban rendelkeznek lakóhellyel, e másik tagállamban letelepedett közvetítőt vett igénybe az ügyfeleivel való kapcsolatfelvételhez.

54 Amint arra az Európai Bizottság rámutatott, ilyen esetben egyrészt a szolgáltató által a természetes személyek részére nyújtott szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások, másrészt pedig az azon közvetítő által nyújtott szolgáltatások, amelyet az említett szolgáltató igénybe vesz, különálló és független ügyleteknek minősülnek, amelyeket ennélfogva külön-külön kell értékelni, és azokat eltérően kell adóztatni.

55 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére nyújtott szociális szolgáltatások e rendelkezés alapján mentesülhetnek az adó alól, másrészt pedig e tekintetben nincs jelentősége annak, hogy az említett szolgáltatásnyújtó e másik tagállamban letelepedett társaságot vett igénybe az ügyfeleivel való kapcsolatfelvétel céljából.

A második kérdésről

56 Második kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy ha valamely társaság szociális szolgáltatásokat nyújt a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére, e szolgáltatások jellegét és e társaság jellemzőit annak meghatározása céljából, hogy az említett szolgáltatások „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő […], az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert [intézmény szolgáltatásai]” fogalma alá tartoznak-e ezen rendelkezés értelmében, azon tagállam joga alapján kell vizsgálni, amelyben az említett társaság gazdasági tevékenységének székhelye található, vagy azon tagállam joga alapján, amelyben a szóban forgó szolgáltatásokat ténylegesen teljesítik.

57 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 132. cikkében foglalt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (2022. április 28-i Happy Education ítélet, C-612/20, EU:C:2022:314, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és ugyanez vonatkozik az ezen adómentességek igénybevételéhez szükséges különös feltételekre, valamint az e feltételek leírására használt fogalmakra és kifejezésekre is (lásd ebben az értelemben: 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 23. és 27. pont; 2016. október 5-i TMD ítélet, C-412/15, EU:C:2016:738, 24. és 25. pont).

58 Ugyanis, amint azt a Bíróság már kimondta, jóllehet a a héairányelv 131. cikkének bevezető mondata értelmében a tagállamok fektetik le a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását (2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Ami először is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt azon feltételt illeti, amely szerint a szolgáltatásnyújtásoknak szorosan össze kell függeniük a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e feltételt ezen irányelv 134. cikkének a) pontjára figyelemmel kell értelmezni, amely mindenesetre megköveteli, hogy az érintett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások elengedhetetlenek legyenek a szociális gondozással és szociális biztonsággal kapcsolatos ügyletek teljesítéséhez (2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Egyébiránt a Bíróság megállapította, hogy főszabály szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggnek a fizikai vagy gazdasági függőségben lévő személyek részére ambuláns gondozó szolgálatok által nyújtott gondozási és háztartási segítségnyújtási szolgáltatások. Ugyanígy ilyen szolgáltatásnak kell tekinteni a mentális függőségi helyzetben lévő személyeknek nyújtott és a polgári jogi ügyletek keretében őket védő szolgáltatásokat is, amennyiben e személyek maguk nem tudnak azokról gondoskodni anélkül, hogy veszélyeztetnék saját pénzügyi vagy egyéb érdekeiket, mivel éppen ez a kockázat indokolta a cselekvőképtelenségük megállapítását (2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 62. és 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Következésképpen, amennyiben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében szociális jellegűnek elismert intézménynek minősülő közjogi intézmény vagy magánjogi jogalany az előző pontban említettekhez hasonló szolgáltatásokat nyújt fizikai, gazdasági vagy mentális függőségben lévő személyek részére, az a tagállam, amelyben a héát meg kellene fizetni, e rendelkezés értelmében köteles e szolgáltatásokat mentesíteni a héa alól.

62 Így ilyen körülmények között e tagállam a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség igénybevételét nem teheti függővé attól a feltételtől, hogy a szóban forgó szolgáltatások egy másik tagállam nemzeti joga szerint legyenek szociális jellegűek, máskülönben veszélyeztetné az ott szereplő, „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások" fogalma tekintetében alkalmazandó autonóm értelmezést, és így megsértené e rendelkezést.

63 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szociális szolgáltatásokat egy Bulgáriában letelepedett társaság nyújtja Németországban és Ausztriában lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére.

64 A héairányelv 45. cikke értelmében a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van.

65 Így a héa alkalmazása szempontjából a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személy részére nyújtott szociális szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyeket a szolgáltatást nyújtó letelepedési helye szerinti tagállamban nyújtják, és így e szolgáltatások ez utóbbi tagállamban héakötelesek.

66 Ebből következik, hogy a jelen ügyben az adóztatás helye szerinti tagállam a Bolgár Köztársaság.

67 Következésképpen, amint arra a főtanácsnok az indítványának 47. és 48. pontjában rámutatott, az alapügyben szóban forgó szociális szolgáltatások jellegének értékelését annak meghatározása céljából, hogy azok a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások[nak]” minősülnek-e, a héára vonatkozó bolgár jogszabályokra tekintettel kell elvégezni, mivel e jogszabályoknak helyesen kell átültetniük a héairányelvet, és ha ez nem így lenne, a szolgáltatásnyújtó, vagyis az alapeljárás felperese közvetlenül hivatkozhatna ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjára a kérdést előterjesztő bíróság előtt az e rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozás megtámadása érdekében (2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

68 Ebben az összefüggésben, ha a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatokból az következne, hogy az alapügyben szóban forgó szociális szolgáltatások – különösen a jelen ítélet 59. és 60. pontjában említett ítélkezési gyakorlatban szereplő értelmezési szempontokra tekintettel – a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, „szociális gondozással vagy szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások[nak]” minősülnek, és hogy az alapeljárás felperese e rendelkezés értelmében „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény[nek]” minősül, ez utóbbi megalapozottan hivatkozhat az említett rendelkezésben előírt adómentességre.

69 Ami másodszor a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában foglalt azon feltételt illeti, amely szerint ahhoz, hogy a szolgáltatások adómentesek legyenek, azokat közintézményeknek vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézményeknek kell nyújtaniuk, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés nem pontosítja a nem közintézménynek minősülő intézmények szociális jellege elismerésének sem a feltételeit, sem pedig a részletszabályait. Főszabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell meghatároznia azokat a szabályokat, amelyek alapján az ilyen intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek, mivel e tekintetben a tagállamok rendelkeznek mérlegelési jogkörrel (2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Ebben az összefüggésben a héairányelv 133. cikke felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények részére az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség megadását az említett 133. cikkben felsorolt egy vagy több feltétel teljesítésétől tegyék függővé. Ezeket a feltételeket, amelyek a héairányelvben fakultatív feltételként szerepelnek, a tagállamok kiegészítő feltételként írhatják elő az érintett mentesség megadásához (lásd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja tekintetében [jelenleg a héairányelv 133. cikke]: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 Így az a mérlegelési jogkör, amellyel a tagállamok valamely jogalanynak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség szempontjából szociális jellegű intézményként való elismerését illetően rendelkeznek, nem jogosítja fel őket arra, hogy módosítsák ezen adómentesség tartalmát, például oly módon, hogy az e rendelkezés értelmében vett szociális jellegű intézménynek minősítenek egy olyan magánjogi jogalanyt, amely nem nyújt közhasznú szolgáltatásokat a szociális ágazatban, vagy amelynek működési formája vagy az általa teljesített szociális szolgáltatások nyújtásának feltételei nem egyeztethetők össze ezzel a jelleggel.

72 Ami azt a kérdést illeti, hogy melyik tagállam rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt héamentesség céljából elismerje a közintézménynek nem minősülő intézmények szociális jellegét, és különösen azon kérdést illetően, hogy amennyiben – mint a jelen ügyben is – a szóban forgó szociális szolgáltatásokat a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére nyújtják, az ilyen elismerés azon tagállam hatáskörébe tartozik-e, amelyben a szolgáltatásnyújtó letelepedett, vagy azon tagállam hatáskörébe, amelyben az említett szolgáltatásokat ténylegesen nyújtják, emlékeztetni kell arra, hogy mivel a héairányelv nem tartalmazza a 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szereplő fogalmak meghatározását, e fogalmak jelentését és terjedelmét nemcsak az említett rendelkezés kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe véve kell meghatározni, amelynek az részét képezi (2022. december 22-i EUROAPTIEKA ítélet, C-530/20, EU:C:2022:1014, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 E tekintetben először is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövege azt sugallja, hogy az „érintett tagállam által” kifejezést össze kell kapcsolni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének bevezető részében szereplő „a tagállamok mentesítik az adó alól” kifejezéssel. Így az „érintett tagállam” hivatkozás alatt az uniós jogalkotó csak azt a tagállamot értette, amelynek adott esetben mentesítenie kell a héa alól az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában említett ügyleteket.

74 Márpedig annak a tagállamnak, amelynek a héairányelv adóztatási joghatóságot biztosít arra vonatkozóan, hogy ezen ügyleteket héa alá vonja, vagyis az adóztatás helye szerinti tagállamnak, az előírt feltételek teljesülése esetén az említett ügyleteket mentesítenie kell ezen adó alól.

75 Másodszor, a héairányelvnek a 131. cikkével összefüggésben értelmezett 132. cikke (1) bekezdésének értelmezése megerősíti, hogy az „érintett tagállam által” kifejezés az adóztatás helye szerinti tagállamra vonatkozik.

76 A héairányelv 131. cikke ugyanis, amely meghatározza az ezen irányelv IX. címének 2–9. fejezetében említett – köztük az ezen irányelv 132. cikkében szereplő – adómentességekre alkalmazandó általános rendelkezéseket, úgy rendelkezik, hogy ezeket az adómentességeket „az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni”.

77 Így az említett 131. cikkből kitűnik, hogy az említett mentességeket alkalmazni hivatott tagállam feladata, hogy a héairányelv tiszteletben tartása mellett meghatározza e mentességek alkalmazási feltételeit, amelyek között szerepelnek azok is, amelyek lehetővé teszik valamely magánjogi jogalany szociális jellegű intézményként való elismerését a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség szempontjából. Márpedig, amint az a jelen ítélet 74. pontjában megállapításra került, az ilyen mentességeket alkalmazni hivatott tagállam az adóztatás helye szerinti tagállam.

78 Ezenkívül, ha az uniós jogalkotónak az lett volna a szándéka, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények szociális jellegének a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség szempontjából történő elismerése az ezen adómentességet alkalmazni hivatott tagállamtól eltérő tagállam – így különösen a szolgáltatásnyújtás tényleges helye szerinti tagállam – hatáskörébe tartozzon, nem szorítkozott volna az „érintett tagállam” említésére.

79 Harmadszor, ami a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja által követett célt illeti, amint arra a jelen ítélet 50. pontja emlékeztet, az e rendelkezésben előírt adómentesség – azzal, hogy a szociális ágazatban nyújtott egyes közhasznú szolgáltatásoknak a héa tekintetében kedvezőbb elbánást biztosít – arra irányul, hogy csökkentse az érintett szolgáltatások költségeit, és így azokat könnyebben hozzáférhetővé tegyék azon magánszemélyek számára, akik igénybe vehetik őket (2020. október 8-i Finanzamt D ítélet, C-657/19, EU:C:2020:811, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

80 Márpedig e célkitűzéssel összhangban állónak tűnik, hogy az a tagállam, amelynek le kell mondania a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában említett szolgáltatásokra alkalmazandó héa beszedéséről, lehetővé téve ezáltal, hogy az e szolgáltatásokban részesülni kívánó magánszemélyek által fizetendő ár alacsonyabb legyen, határozza meg a rendelkezésére álló mérlegelési jogkör korlátain belül, hogy melyek azok a magánjogi jogalanyok, amelyek esetében az általuk nyújtott szociális szolgáltatásokat – az említett jogalanyok szociális jellegére tekintettel – a héa területén ugyanolyan kedvező bánásmód illeti meg, mint amely az e tagállam közintézményei által nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó.

81 Ennélfogva a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szó szerinti, rendszertani és teleologikus értelmezéséből az következik, hogy a nem közintézménynek minősülő intézmények szociális jellegének a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség szempontjából történő elismerése az adóztatás helye szerinti tagállam hatáskörébe tartozik.

82 Következésképpen olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, amikor valamely társaság szociális szolgáltatásokat nyújt olyan természetes személyek részére, akik a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő tagállamban rendelkeznek lakóhellyel, e társaság szociális jellegének a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség szempontjából való elismerése nem azon tagállam hatáskörébe tartozik, amelyben e szolgáltatásokat ténylegesen végzik, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság, hanem azon tagállam hatáskörébe, amelyben a társaság letelepedett, amely a jelen esetben a Bolgár Köztársaság.

83 Ezt az értelmezést egyébiránt megerősíti a 2008/8 irányelv (3) és (5) preambulumbekezdésében, valamint a héairányelv 45. cikkében tükröződő, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározására vonatkozó rendelkezések alapjául szolgáló logika, amely szerint a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások adóztatásának azon a helyen kell történnie, ahol a szolgáltatást nyújtó letelepedett, függetlenül attól, hogy e szolgáltatásokat ténylegesen hol nyújtják.

84 Ebben az összefüggésben e logikával összhangban állónak tűnik, hogy a szolgáltatásnyújtó letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező nem adóalany személy részére nyújtott szociális szolgáltatások héakötelezettségével kapcsolatos adóztatási joghatósághoz hasonlóan e szolgáltatásnyújtó szociális jellegének a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség szempontjából való elismerésére vonatkozó hatáskört a származási ország elve alapján határozzák meg.

85 Végül emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 132. cikkében szereplő adómentességek leírására használt kifejezések értelmezésének tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit, amely elvvel különösen ellentétes, hogy az

azonos ügyleteket végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során (2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet, C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

86 Márpedig a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának olyan értelmezése, amely szerint e szolgáltatásnyújtó szociális jellegének az e rendelkezésben előírt adómentesség szempontjából történő elismerése annak a tagállamnak a hatáskörébe tartozik, ahol a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtják, ahhoz vezetne, hogy az e rendelkezés értelmében vett, a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő, valamely tagállamban székhellyel rendelkező és e tagállam által ugyanezen rendelkezés értelmében szociális jellegű intézményként elismert társaság által az e tagállamban lakóhellyel rendelkező nem adóalany személy részére nyújtott szolgáltatások héamentesek lennének, miközben az ugyanezen társaság vagy más, szintén az említett tagállamban letelepedett és e tagállam által szociális jellegű intézményként elismert társaság által egy másik tagállamban – amely nem ismeri el e társaságok szociális jellegét – lakóhellyel rendelkező nem adóalany személy részére nyújtott ugyanezen szolgáltatások nem mentesülnének a héa alól. Hozzá kell tenni, hogy ez az értelmezés akkor is érvényes, ha a héairányelv 45. cikkének megfelelően a két ügylettípust a héa szempontjából úgy kell tekinteni, mint amelyeket azon tagállamban teljesítettek, amelyben a szolgáltatásnyújtó letelepedett, és ennélfogva e tagállamban héakötelesek, és ha ezen ügyletek tartalma hasonló, és azokat ugyanaz a szolgáltató vagy két, hasonló jellemzőkkel rendelkező szolgáltató végzi.

87 Kétségtelen, hogy az uniós jog jelenlegi állapotában a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának a jelen ítélet 81. pontjából következő értelmezése olyan helyzethez vezethet, amelyben a szolgáltatásnyújtó letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező nem adóalany személy részére nyújtott, szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások esetében az olyan tagállamban letelepedett szolgáltató, amely rugalmas követelményeket ír elő a magánjogi jogalanyok szociális jellegének az e rendelkezésben előírt adómentesség céljából történő elismerésére vonatkozóan, héamentes szolgáltatásokat nyújthat olyan tagállamban, amely e tekintetben különösen szigorú követelményeket ír elő, holott az ezen utóbbi államban letelepedett szolgáltató nem részesülhet ilyen mentességben. Ezzel szemben, továbbra is a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások esetében, az olyan tagállamban letelepedett szolgáltató, amely az ilyen elismeréssel kapcsolatban különösen szigorú követelményeket támaszt, az e tekintetben rugalmasabb követelményeket előíró tagállamban nyújthat olyan szolgáltatásokat, amelyek nem héamentesek, holott az ezen utóbbi államban letelepedett szolgáltató adómentes szolgáltatásokat nyújthat.

88 Mindazonáltal a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában említett szolgáltatásokat nyújtó két magánjogi jogalany között valamely nem adóalany személy javára a héa tekintetében attól függően fennálló eltérő bánásmód, hogy ugyanabban a tagállamban vagy egy másik tagállamban telepedtek-e le, abból ered, hogy egyrészt a héairányelv 45. cikke alapján az ilyen szolgáltatások különböző tagállamokban héakötelesek az adózás helye szerinti tagállam jogszabályai által a héairányelv tiszteletben tartásával megállapított feltételek mellett, másrészt pedig különösen az említett szolgáltatásokat nyújtó magánjogi jogalany szociális jellegének az e rendelkezésben előírt adómentesség szempontjából történő elismerésére vonatkozó feltételt illetően az uniós jogalkotó mérlegelési mozgásteret biztosított a tagállamok számára, amely kizárja a gyakorlatok közötti egységességet. Amennyiben a hatályos uniós szabályozás e szempontja negatív hatással járhat, amint arra a főtanácsnok az indítványának 73. és

74. pontjában rámutatott, az uniós jogalkotó feladata, hogy e szabályozás esetleges módosításáról döntsön (lásd analógia útján: 2021. szeptember 9-i Ministère public [Területen kívüli szankciók] ítélet, C-906/19, EU:C:2021:715, 45. pont).

89 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy ha valamely társaság szociális szolgáltatásokat nyújt a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére, e szolgáltatások jellegét és e társaság jellemzőit annak meghatározása céljából, hogy az említett szolgáltatások „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő […], az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert [intézmény szolgáltatásai]” fogalma alá tartoznak-e ezen rendelkezés értelmében, azon tagállamnak a – héairányelvet átültető – joga alapján kell vizsgálni, amelyben az említett társaság gazdasági tevékenységének székhelye található.

A harmadik kérdésről

90 Harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a tény, hogy a szociális szolgáltatásokat nyújtó társaságot az adóztatás helye szerinti tagállam valamely közjogi szervezete e tagállam jogszabályainak megfelelően szociális szolgáltatóként vette nyilvántartásba, elegendő annak megállapításához, hogy e társaság az e rendelkezés értelmében vett, „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény” fogalmába tartozik.

91 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, 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 szociális biztonsági – 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, különösen amikor a magánjogi gazdasági szereplők szerződéses jogviszonyban állnak e szervezetekkel (2021. április 15-i Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

92 Egyébiránt, amint az a jelen ítélet 67. pontjában megállapításra került, az adóalany a nemzeti bíróság előtt hivatkozhat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentességre az e rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozás megtámadása érdekében. Ebben az esetben a nemzeti bíróság feladata, hogy a releváns körülmények összességének figyelembevételével megállapítsa, hogy az adóalany az e rendelkezés értelmében vett szociális jellegűnek elismert intézménynek tekintendő-e (2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

93 Amikor tehát valamely adóalany vitatja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális jellegű intézményként való elismerést vagy annak hiányát, a nemzeti bíróságoknak kell megvizsgálniuk, hogy az illetékes hatóságok az uniós jog elveinek alkalmazása során tiszteletben tartották-e az e rendelkezés által biztosított mérlegelési jogkör kereteit az uniós jog alapelveinek, különösen – a héa területén az adósemlegesség elvében kifejeződő – egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartása mellett (2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

94 Ez utóbbi tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik – a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában foglalt adómentesség végrehajtása keretében ugyanis az adósemlegesség tiszteletben tartása megköveteli többek között, hogy valamennyi, közintézménynek nem minősülő intézmény azonos bánásmódban részesüljön a hasonló szolgáltatások nyújtása tekintetében történő elismerés szempontjából (2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

95 Ebből következik, hogy ezen adómentesség alkalmazása során, amelynek teljesítése az adóztatás helye szerinti tagállam feladata, ez utóbbi tagállam két olyan adóalany esetében, amelyek ugyanazokat a tevékenységeket végzik, és amelyek működési formája vagy az általuk teljesített szociális szolgáltatások nyújtásának feltételei hasonlóak, nem ismerheti el a szociális jelleget a két adóalany közül az egyik tekintetében, megtagadva ugyanakkor az ilyen elismerést a másik adóalannyal szemben, máskülönben megsérti az adósemlegesség elvét.

96 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében meg kell állapítani, hogy valamely társaságnak az adóztatás helye szerinti tagállam valamely közjogi szervezeténél e tagállam jogszabályainak megfelelően szociális szolgáltatóként való bejegyzése olyan kritérium lehet, amelyet figyelembe kell venni annak vizsgálata során, hogy e társaság a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény” fogalma alá tartozik-e, különösen, ha az így nyilvántartásba vett társaságokat az említett tagállam adóhatóságai rendszeresen vagy általában ilyen intézménynek tekintik. Az ilyen bejegyzés azonban csak akkor teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az érintett társaság e fogalom alá tartozik, ha az megköveteli, hogy az illetékes nemzeti hatóságok a jelen ítélet 91–94. pontjában hivatkozott tényezőkre tekintettel előzetesen ellenőrizzék e társaság szociális jellegét e rendelkezés szempontjából.

97 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy a szociális szolgáltatásokat nyújtó társaságot az adóztatás helye szerinti tagállam valamely közjogi szervezete e tagállam jogszabályainak megfelelően szociális szolgáltatóként vette nyilvántartásba, csak akkor elegendő annak megállapításához, hogy e társaság „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény” e rendelkezés értelmében vett fogalmába tartozik, ha e nyilvántartásba vétel feltétele, hogy az illetékes nemzeti hatóságok előzetesen ellenőrizzék e társaság szociális jellegét az említett rendelkezés szempontjából.

A költségekről

98 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2008. február 12-i 2008/8/EK irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

egyrészt a szolgáltatásnyújtó gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére nyújtott szociális szolgáltatások e rendelkezés alapján mentesülhetnek az adó alól, másrészt pedig e tekintetben nincs jelentősége annak, hogy az említett szolgáltatásnyújtó e másik tagállamban letelepedett társaságot vett igénybe az ügyfeleivel való kapcsolatfelvétel céljából.

2) **A 2008/8 irányelvvel módosított, 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját**

a következőképpen kell értelmezni:

ha valamely társaság szociális szolgáltatásokat nyújt a gazdasági tevékenységének székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére, e szolgáltatások jellegét és e társaság jellemzőit annak meghatározása céljából, hogy az említett szolgáltatások „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő […], az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert [intézmény szolgáltatásai]” fogalma alá tartoznak-e ezen rendelkezés értelmében, azon tagállamnak a – módosított 2006/112 irányelvet átültető – joga alapján kell vizsgálni, amelyben az említett társaság gazdasági tevékenységének székhelye található.

3) **A 2008/8 irányelvvel módosított, 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját**

a következőképpen kell értelmezni:

az a tény, hogy a szociális szolgáltatásokat nyújtó társaságot az adóztatás helye szerinti tagállam valamely közjogi szervezete e tagállam jogszabályainak megfelelően szociális szolgáltatóként vette nyilvántartásba, csak akkor elegendő annak megállapításához, hogy e társaság „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény” e rendelkezés értelmében vett fogalmába tartozik, ha e nyilvántartásba vétel feltétele, hogy az illetékes nemzeti hatóságok előzetesen ellenőrizzék e társaság szociális jellegét az említett rendelkezés szempontjából.

Aláírások