A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2015. március 12.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Héa — 2006/112/EK irányelv — 132. cikk (1) bekezdés g) pont — A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások adómentessége — A »szociális jellegűnek elismert intézmények« fogalma — Munkaerő-kölcsönző társaság — Képesített ápolószemélyzet rendelkezésre bocsátása — Az adómentesség kizárása”

A C-594/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2013. november 21-én érkezett, 2013. augusztus 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **„go fair” Zeitarbeit OHG**

és

a **Finanzamt Hamburg-Altona** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök (előadó), J. Malenovský és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. október 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „go fair” Zeitarbeit OHG képviseletében L. Gause Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– Írország képviseletében E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan és N. J. Travers, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Cordewener, C. Soulay és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának és 134. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „go fair” Zeitarbeit OHG (a továbbiakban: „go fair”) és a Finanzamt Hamburg-Altona (adóhatóság) között, a felperes által nyújtott szolgáltatások 2010. adóévben héa szempontjából történő adóztatása tárgyában folyamatban lévő felülvizsgálati eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése előírja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

4 Ezen irányelv 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 9. cikk (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet »önállóan végzi«, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.”

5 Az említett irányelv IX. címe 2. fejezetének címe az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége”. Ez a fejezet a 132–134. cikket foglalja magában.

6 Ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

„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”.

7 Ezen irányelv 134. cikke előírja:

„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 [hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa)] adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

A német jog

8 A forgalmi adóról szóló német törvény (Umsatzsteuergesetz, a 2008. december 19-i törvényből eredő változatában, BGBl. 2008 I, 2794. o., a továbbiakban: UStG) 4. §-ának 16. pontja szerint ezen adó alól mentesek:

„a testi, szellemi vagy lelki állapotuk miatt rászoruló személyek gondozására vagy ápolására szolgáló intézmények működtetésével szorosan összefüggő szolgáltatások, amelyeket

[…]

k) olyan intézmények nyújtanak, amelyek tekintetében a megelőző naptári évben a gondozási vagy ápolási költségeket az esetek legalább 40%-ában teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézmények viselték.

Az első mondatban meghatározott szolgáltatások, amelyeket az intézmények a b)–k) pontok szerint nyújtanak, adómentesek, amennyiben jellegük szerint olyan szolgáltatásokról van szó, amelyek állami elismerés, társadalombiztosítási szerződés vagy megállapodás, vagy adott esetben társadalombiztosítási költségviselés tárgyát képezik.”

9 A munkaerő-kölcsönzés szabályozásáról szóló törvény (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, 158. o., a 2002. december 23-i törvényből eredő változatában, BGBl. 2002 I, 4607. o.) 12. §-ának (1) bekezdése előírja:

„A kölcsönbe adó és a kölcsönbe vevő közötti megállapodást írásba kell foglalni. Az okiratban a kölcsönbe adónak nyilatkozni kell arról, hogy rendelkezik az 1. § szerinti engedéllyel. A kölcsönbe vevőnek nyilatkoznia kell a kölcsönzött munkavállaló számára előirányzott tevékenység különös jellemzőiről, és arról, hogy milyen szakmai képesítések szükségesek ehhez, valamint hogy milyen lényeges munkafeltételek érvényesek a kölcsönbe vevő működésével összefüggésben a kölcsönbe vevő hasonló munkavállalója tekintetében, beleértve a munka díjazását is, […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 A „go fair” egy közkereseti társasági (offene Handelsgesellschaft – OHG), amelynek tevékenységi köre a munkaerő-kölcsönzés szabályozásáról szóló törvényen alapuló munkaerő-kölcsönzés.

11 Munkaerő-kölcsönző cégként 2010-ben általa foglalkoztatott ápoló személyzetet, azaz betegápolókat, geriátriai gondozókat kölcsönzött fekvőbeteg és járóbeteg ápolási ellátást nyújtó, az UStG 4. §-ának 16. pontja szerinti intézményeknek. A „go fair” munkavállalói szervezeti szempontból az adott ápolási intézmények szervezetébe tagozódtak. Ápolási szolgáltatást nyújtottak ezen intézmények megbízásából, és ennyiben eleget kellett tenniük az intézmények utasításainak. A kölcsönzött munkavállalók tevékenységének szolgálati és szakmai ellenőrzése is az illető ápolási intézményekre hárult.

12 A Finanzamt Hamburg-Altona 2010. október 18-án hozott határozatában forgalmiadó-előleget vetett ki 2010. szeptember hónapra, és a „go fair” ügyleteire az általános adómértéket alkalmazta. A „go fair” e határozattal szemben indított keresetét a Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság) elutasította.

13 A „go fair” felülvizsgálati kérelmét elbíráló Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) megállapítja, hogy e társaság nem teljesíti az UStG 4. §-a 16. pontjának k) alpontjában előírt feltételeket, mivel nem testi, szellemi vagy lelki állapotuk miatt rászoruló személyek gondozására vagy ápolására szolgáló intézményt működtet, hanem határozott idejű munkaerő-kölcsönzést végez. A jövedelme nem adómentes tehát e rendelkezés alapján.

14 Ugyanakkor az említett bíróság úgy ítéli meg, hogy a „go fair” a héairányelv 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja szerinti, „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásokat” nyújtott, és nem zárható ki, hogy közvetlenül hivatkozzon e rendelkezésre, és így részesüljön az ott előírt adómentességben.

15 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezése kapcsán:

a) Gyakorolhatja-e valamely tagállam a szociális jellegű intézmény elismerése tekintetében számára biztosított mérlegelési jogkört akként, hogy bár elismeri azokat a személyeket, akik szolgáltatásaikat társadalombiztosítási és ápolási biztosítási pénztáraknak nyújtják, de nem ismeri el azt a szakápoló személyzetet, amely a szolgáltatásait közvetlenül az ápolásra szoruló személyek részére teljesíti?

b) Amennyiben a szakápoló személyzetet szociális intézményként el kell ismerni: a szakápoló személyzetet elismert ápolási intézményeknek (fogadó intézményeknek) kölcsönbe adó munkaerő-kölcsönző cég elismerését is maga után vonja-e a kölcsönbe adott személyzet elismerése?

2) A 2006/112 irányelv 134. cikke a) pontjának értelmezése kapcsán:

Elengedhetetlen-e a fogadó intézmény (kölcsönbe vevő) ápolási szolgáltatásainak teljesítése céljából szakápoló személyzet rendelkezésre bocsátása a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő ügyletek teljesítéséhez, ha a fogadó intézmény személyzet nélkül nem működhet?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

16 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a szakápoló személyzet, amely a szolgáltatásait közvetlenül az ápolásra szoruló személyek részére teljesíti, és/vagy a munkaerő-kölcsönző társaság, amely ilyen személyzetet szociális jellegűnek elismert intézmények rendelkezésére bocsát, az említett rendelkezés szerinti „szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalma alá tartozik.

17 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében szereplő adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására az említett 132. cikkben használt

kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd: Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont; Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-79/09, EU:C:2010:171, 49. pont; Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 22. pont; Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 26. és 27. pont).

18 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegéből következik, hogy az ott előírt adómentesség azon szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre alkalmazandó, amelyek egyrészről szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggők, másrészről pedig azokat közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények nyújtják (lásd: Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 34. pont; Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 21. pont).

19 Ami különösen ez utóbbi feltételt illeti, amely az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát képezi, főszabály szerint az egyes tagállamok nemzeti jogának kell létrehoznia azon szabályokat, amelyek szerint az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek. A tagállamok e tekintetben mérlegelési jogkörrel rendelkeznek (lásd: Zimmermann-ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 26. pont).

20 Mindazonáltal, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett figyelembe vegyenek több körülményt azon intézmények meghatározása érdekében, amelyeknek a 2006/112 irányelv 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „karitatív jellegét” e rendelkezés vonatkozásában el kell ismerni. Ezek között szerepelhet különös – nemzeti vagy regionális, jogszabályi vagy közigazgatási jellegű, adójogi vagy társadalombiztosítási – rendelkezések megléte, az érintett adóalany tevékenységeinek közérdekű jellege, az a tény, hogy az azonos tevékenységet végző más adóalanyok már hasonló elismerést élveznek, valamint az a körülmény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik (lásd ebben az értelemben: Kügler-ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 57. és 58. pont; Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 53. pont; Zimmermann-ítélet, C-174/11,EU:C:2012:716, 31. pont).

21 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a német jogalkotó nem ismerte el a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti szociális jellegű intézményként az olyan munkaerő-kölcsönző társaságokat, mint a „go fair”, amelyek személyzetet bocsátottak ápolási intézmények rendelkezésére.

22 Ezen összefüggésben az említett bíróság először is arra vár választ, hogy a tagállam által szociális jellegű intézményként való, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában az e rendelkezésben foglalt adómentességben részesüléshez előírt elismerés kiterjed-e azon szakápoló személyzetre is, amely a szolgáltatásait közvetlenül az ápolásra szoruló személyek részére teljesíti, anélkül hogy a költségeket a társadalombiztosítási szervezetek viselnék, és hogy a nemzeti jogi korlátozás összeegyeztethetetlen-e tehát az uniós joggal.

23 E tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy ezen irányelv 9. cikke szerint „adóalany” az önállóan gazdasági tevékenységet végző személy. Ennélfogva az említett irányelv 10. cikke szerint e feltétel kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.

24 Következésképpen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség nem alkalmazható közvetlenül az olyan munkaerő-kölcsönző társaság személyzetére, mint amilyen a „go fair”.

25 Mindenesetre, amint arra az Európai Bizottság jogosan hivatkozik, az alapügyben nem a „go fair”-nek az ápolási intézménnyel alá-fölérendeltségi viszonyban lévő munkavállalói által a gondozásra vagy ápolásra szoruló személyek részére nyújtott szolgáltatások bírnak jelentőséggel, hanem az e munkaerő-kölcsönző társaság által nyújtott szolgáltatások, azaz a munkavállalók rendelkezésre bocsátása.

26 Mindazonáltal jóllehet a német jogszabályok nem ismerik el az utóbbi társaságot szociális jellegű intézményként, a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy másodsorban az ilyen társaság a szakápoló személyzet rendelkezésre bocsátására irányuló tevékenysége okán hivatkozhat-e a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjára annak érdekében, hogy jogosult legyen a „szociális jellegű intézményként” való elismerésre.

27 Ami egyrészt az említett rendelkezésben szereplő „intézmény” fogalmát illeti, az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat (lásd: Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennélfogva az olyan közkereseti társasági, mint amilyen a „go fair”, az e rendelkezés szerinti „intézménynek” tekinthető.

28 Ezzel szemben, ami egyrészt a „szociális jellegű” kifejezést illeti, meg kell állapítani, hogy a munkavállalók rendelkezésre bocsátása önmagában nem minősül szociális ágazatban teljesített közérdekű szolgáltatásnak. E tekintetben nem bír jelentőséggel, hogy az érintett személyzet ápoló személyzet, és az sem, hogy e személyzetet elismert ápolási intézmény rendelkezésére bocsájtják.

29 Azt kell tehát válaszolni az első kérdésre, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy sem az a szakápoló személyzet, amely a szolgáltatásait közvetlenül az ápolásra szoruló személyek részére teljesíti, sem a munkaerő-kölcsönző társaság, amely ilyen személyzetet szociális jellegűnek elismert intézmények rendelkezésére bocsát, nem tartozik az e rendelkezés szerinti „szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalma alá.

A második kérdésről

30 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

31 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy sem az a szakápoló személyzet, amely a szolgáltatásait közvetlenül az ápolásra szoruló személyek részére teljesíti, sem a munkaerő-kölcsönző társaság, amely ilyen személyzetet szociális jellegűnek elismert intézmények rendelkezésére bocsát, nem tartozik az e rendelkezés szerinti „szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalma alá.

Aláírások