A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2020. október 8.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Adómentességek – A 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja – Szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások – Ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítése – Az ápolási biztosítási orvosi szolgálat által megbízott adóalany – Szociális jellegűnek elismert intézmények”

A C-657/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2019. szeptember 4-én érkezett, 2019. április 10-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt D**

és

E

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: A. Prechal, a harmadik tanács elnöke, a nyolcadik tanács elnökeként eljárva (előadó), F. Biltgen és L. S. Rossi bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Finanzamt D képviseletében P. Kröger, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében J. Möller és S. Eisenberg, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Mantl és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: német.

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 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt D (a továbbiakban: adóhatóság) és E között azon szolgáltatások hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentessége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyeket az utóbbi egy ápolási biztosítási pénztár egészségügyi szolgálatának alvállalkozójaként az e pénztár biztosítottjainak az ápolásra való rászorultságára vonatkozó szakvélemények elkészítésére irányulóan nyújt.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 131. cikke, amely ezen irányelv IX. címének „Általános rendelkezések” címet viselő 1. fejezetében szerepel, kimondja:

„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.”

4 A héairányelv IX. címének 2. fejezete az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viseli. E fejezet foglalja magában ezen irányelv 132–134. cikkét.

5 Az említett irányelv 132. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói nyújtanak;

[…]

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;

[…]”

6 A héairányelv 134. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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;

[…]”

A német jog

7 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, BGBl. I, 2008., 2794. o.; a továbbiakban: UStG) alapeljárás tényállására alkalmazandó változata szerinti 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy a héa hatálya alá tartoznak a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és egyéb szolgáltatásnyújtások.

8 Az UStG 4. §-a értelmében az e törvény 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja hatálya alá eső ügyletek közül adómentesek:

„[…]

14) a) azon egészségügyi ellátások, amelyeket orvosi hivatás gyakorlói, fogorvosok, gyógyítók (Heilpraktiker), fizioterapeuták, szülészek vagy bármely más hasonló orvosi vagy paramedicinális tevékenységek gyakorlói 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. […]

15. azok az ellátások, amelyeket a törvény által meghatározott szociális biztonsággal foglalkozó intézmények […]

a) egymásnak kölcsönösen nyújtanak,

b) a biztosítottak részére nyújtanak […]

15a. Azon szolgáltatások, amelyeket az egészségbiztosítás keretében az orvosi szolgálatok (a [Sozialgesetzbuch (szociális törvénykönyv) V. könyvének] 278. §[-a]) […] a törvény értelmében egymásnak kölcsönösen nyújtanak vagy amelyeket a törvény által meghatározott intézmények részére nyújtanak […]

16. A testi, szellemi vagy lelki állapotuk miatt rászoruló személyek gondozására vagy ápolására szolgáló intézmények működtetésével szorosan összefüggő szolgáltatások, amelyeket

[…]

k) [2013. július 1-jétől kezdődően l)] olyan intézmények nyújtanak, amelyek tekintetében a megelőző naptári évben a gondozási vagy ápolási költségeket az esetek legalább 40%-ában [2013. július 1-jétől kezdődően 25%-ában] teljes vagy túlnyomó részben a törvény által meghatározott szociális gondozással vagy szociális biztonsággal foglalkozó szervek viselték […].”

9 A szociális törvénykönyv XI. könyvének az alapeljárásra alkalmazandó változata (BGBl. I 2012., 2246. o., a továbbiakban: SGB XI) szerinti 18. §-a előírja:

„(1) Az ápolási-biztosítási pénztárak megbízásából az egészségbiztosítási orvosi szolgálat vagy más független szakértő feladata annak ellenőrzése, hogy teljesülnek-e az ápolásra való rászorultság feltételei, valamint annak értékelése, hogy milyen szintű ápolásról van szó. E vizsgálatok keretében az ápolási biztosítási pénztárak megbízásából eljáró orvosi szolgálat vagy szakértő a kérelmezőnél lefolytatott vizsgálattal meghatározza azokat a nehézségeket, amelyek az 14. § (4) bekezdésében felsorolt feladatok teljesítése során e kérelmezőnél felmerülnek, továbbá megállapítja a segítségnyújtás

jellegét, terjedelmét és várható időtartamát, valamint bizonyítja, hogy a mindennapi élet szükségleteinek ellátása tekintetében a kérelmező képességei jelentős mértékben korlátozottak […] Ezenkívül – adott esetben – meg kell állapítani azokat az intézkedéseket, amelyek az ápolásra szorultsági helyzet súlyosbodásának kizárása, csökkentése vagy megelőzése érdekében megfelelőek, szükségesek és észszerűek, ideértve az egészségügyi rehabilitációs és readaptációs szolgáltatásokat; ezzel összefüggésben a biztosított személyek az egészségügyi rehabilitációs és readaptációs szolgáltatásokért az illetékes intézményhez fordulhatnak […]

[…]

7. Az orvosi szolgálat feladatait orvosok látják el a gyógyító személyzettel és más szakértelemmel bíró szakemberekkel szoros együttműködésben. […]”

10 Az SGB XI 53a. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Le Spitzenverband Bund der Pflegekassen (az ápolási biztosítási pénztárak szövetsége) iránymutatásokat nyújt az ápolási társadalombiztosítás területén

1. az ápolási biztosítási pénztáraknak az orvosi szolgálatokkal való együttműködéséről;

2. az egységes értékelés végrehajtásáról és biztosításáról;

3. az orvosi szolgálatok által szolgáltatandó jelentésekről és statisztikákról;

4. az elvégzett értékeléssel és nyújtott tanácsokkal összefüggő minőségbiztosításról […];

5. a kiegészítő és folyamatos képzés elveiről.

A szövetségi egészségügyi minisztériumnak jóvá kell hagynia az irányelveket. Ezek az előírások kötelezőek az egészségügyi szolgálatokra.„

11 A Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi) (az ápolási biztosítási pénztárak szövetségének [kötelező egészségbiztosítási szövetség] az ápolásra való rászorultság értékelésére vonatkozó iránymutatása [értékelési irányelvek]) 2009. június 8-i változata szerinti B1. szakasza többek között előírja, hogy „az értékeléseket olyan, orvosokból, ápolókból és más szakemberekből álló, képzett és képesített szakértők végzik, akik a mindennapi munkateher kezelése érdekében az orvosi szolgálat rendelkezésére állnak”. E B1. szakasz úgy rendelkezik, hogy „[a] jelentősen megnövekvő ellátási igények kielégítése és a különleges szakmai kérdések megválaszolása érdekében orvosok, ápolók vagy más szakértelemmel rendelkező szakemberek is igénybe vehetők, akik külső alkalmazottként járnak el”. Az említett szakasz értelmében „[a]mennyiben kivételesen önálló orvosok, házi segítségnyújtási szolgáltatásokat nyújtó ápolókat, haszonszerzési célú egészségügyi ellátást nyújtó vállalkozásokat, valamint az egészségügyi ágazatban önálló tevékenységet végző személyek igénybevételére kerül sor, ügyelni kell arra, hogy ne merüljön fel összeférhetetlenség.”

12 A Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi) (az ápolási biztosítási pénztárak szövetségének az ápolási biztosítási pénztárak más független szakértőkkel való együttműködéséről szóló iránymutatása [független szakértőkről szóló irányelvek]) 2013. május 6-i változata többek között meghatározza azokat a „szakmai feltételeket”, amelyek „az ápolásra való rászorultság megállapítására irányuló eljárásra, valamint az [SGB XI] szerinti értékelési eszköz tartalmának pontosítására vonatkozó irányelvek (értékelési irányelvek-BRi) értelmében a szakértői tevékenység gyakorlásához szükségesek”. Az említett 2. pont szerint e feltételeket az engedéllyel rendelkező orvosok az ugyanezen pontban meghatározott követelményeknek megfelelően teljesítik.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az alapeljárás alperese olyan diplomás ápolónő, aki alapfokú egészségügyi, illetve felsőfokú ápolói képzettséggel rendelkezik, valamint az ápolásra való rászorultság területén minőségirányítási szakirányú továbbképzésen vett részt. Szakmai tevékenysége körében az ápolásra való rászorultsággal összefüggő ellátásokkal kapcsolatos adóköteles oktatási szolgáltatásokat is nyújt.

14 2012 és 2014 között az alapeljárás alperese a medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (alsó-szászországi egészségbiztosítási orvosi szolgálat, Németország; a továbbiakban: MDK) részére egyes betegek ápolásra való rászorultságára vonatkozó szakvéleményeket állított ki annak meghatározása érdekében, hogy e betegek milyen mértékben jogosultak az ápolási biztosítási pénztár által megtérített egészségügyi ellátásokra. Ezen időszak alatt az MDK havi kimutatást küldött a részére a nyújtott szolgáltatásokról, anélkül hogy azon héát szerepeltetett volna. Az alapeljárás alperese héamentes tevékenységként vallotta be e szolgáltatásokat.

15 Egy ellenőrzést követően az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az ápolásra való rászorultság értékelésére irányuló tevékenység sem a nemzeti jog, sem az uniós jog alapján nem mentes az adó alól. Következésképpen a 2015. február 3-i határozataival a MDK-nak kiszámlázott nettó összegekkel megnövelte az alapügy alperese által bevallott forgalmat, és megállapította az utóbbi által a 2012. és 2013. év tekintetében fizetendő héát, valamint a 2014. év első három negyedévére vonatkozó héaelőleget.

16 Az alapeljárás alperese, vitatva e határozatokat, keresetet nyújtott be az első fokon hatáskörrel rendelkező bírósághoz, amely keresetnek e bíróság lényegében helyt adott. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját alapul véve az említett bíróság megállapította, hogy az ápolásra vonatkozó szakértői vélemények elkészítése az e rendelkezés értelmében vett „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásként” mentes a héa alól. Ebben az összefüggésben rámutatott arra, hogy 2012 novembere óta az ápolási biztosítási pénztáraknak jogszerűen lehetőségük van arra, hogy független szakértőket bízzanak meg a biztosítottakkal kapcsolatos értékelési feladatok ellátásával, így az alapeljárás alperese, mivel az MDK megbízásából járt el, hivatkozhat e mentességre.

17 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, arra hivatkozva, hogy a héamentességre vonatkozó nemzeti rendelkezések, amelyek az alapügyben szóban forgó értékelésre irányuló szolgáltatásokra nézve nem írnak elő adómentességet, összeegyeztethetők az uniós joggal.

18 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a nemzeti jog szerint az alapügy alperese az érintett értékelésre irányuló szolgáltatások tekintetében nem részesülhet héamentességben. E bíróság ugyanakkor nem zárja ki, hogy az alapügy alperese közvetlenül hivatkozhat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások tekintetében előírt mentességre.

19 Az említett bíróság szerint ugyanakkor nem biztos, hogy az alapeljárás alperese jogosult e mentesség igénybevételére. Ahhoz ugyanis, hogy arra jogosult legyen, két feltételnek kell teljesülnie. Egyrészt, ami azon feltételt illeti, hogy az érintett szolgáltatásoknak nélkülözhetetleneknek, valamint a szociális gondozással és a szociális biztonsággal szorosan összefüggőeknek kell lenniük, e feltétel teljesítettnek tekinthető, mivel az alapügy alperese által nyújtotthoz hasonló, az ápolásra való rászorultság értékelésére irányuló szolgáltatások lehetővé teszik az érintett ápolási biztosítási pénztár számára, hogy a biztosítottjainak az ápolásra való rászorultsági helyzetét a segélyezés és a szociális biztonság körébe tartozó ellátásokra való jogosultságuk meghatározása céljából értékelje.

20 E tekintetben ugyanakkor kétségek merülnek fel, mivel a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében, amely a 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítéletre (C-594/13, EU:C:2015:164) hivatkozik, a szolgáltatásnyújtásokat nem lehet a szociális gondozással szorosan

összefüggőnek tekinteni, ha azokat nem közvetlenül az ápolásra szoruló személy, hanem egy olyan szervezet részére nyújtják, amely számára szükségesek e szolgáltatások a saját adómentes szolgáltatásainak az e személy javára történő teljesítéséhez.

21 Másfelől, a 2003. november 20-i Unterpertinger-ítéletben (C-212/01, EU:C:2003:625) a Bíróság az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelynek tárgyát valamely személy egészségi állapotára vonatkozó szakvéleménynek a rokkantsági nyugdíj megállapítása céljából történő elkészítése képezte, kizárta a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességhez való jog fennállását.

22 Másrészt, ha el is kell ismerni, hogy az alapügy alperese által nyújtotthoz hasonló, ápolásra való rászorultság értékelésére irányuló szolgáltatások a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásoknak minősülnek, felmerül a kérdés, hogy az érintett szolgáltató az érintett tagállam által szociális jellegűként elismert intézménynek minősíthető-e, és így teljesíti-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt második feltételt.

23 E tekintetben, először is, a kérdést előterjesztő bíróság nem zárja ki, hogy ilyen elismerés következhet abból, hogy az érintett szolgáltató alvállalkozóként a nemzeti jog által elismert szervezet, a jelen esetben a MDK javára nyújtotta a szolgáltatásait, mivel a nemzeti jog által elismert szervezet fogalma a természetes személyeket vagy nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat is magában foglalhatja. Jóllehet a tagállamok feladata az ilyen szervezetek elismerésére vonatkozó szabályok megállapítása, és a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a szociális jellegű intézményként való elismerés nem terjed ki az ilyen intézmény alvállalkozóira, eltérő következtetésre lehet jutni arra tekintettel, hogy az ápolásra való rászorultság értékelésére vonatkozó irányelvek fennállása miatt rendelkezések írják elő, hogy az MDK-nak a szakvélemények elkészítéséhez harmadik személyek közreműködését kell igénybe vennie.

24 Másodszor, ha ennek megállapítása érdekében az alvállalkozás önmagában nem elegendő, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a szociális jellegű intézményként való elismerés következhet-e abból a körülményből, hogy az alvállalkozóval összefüggésben felmerült költségeket a szociális biztonsággal foglalkozó szervek viselik, mivel az uniós jog szerint e költségek viselése e tekintetben releváns tényezőnek minősül. Ugyanakkor a jelen ügyben az érintett pénztár e költségeket csak közvetetten és átalányjelleggel, nevezetesen a MDK közvetítésével viseli, amely utóbbi pedig az alvállalkozó részére díjat fizet. A kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a költségeknek a szociális biztonsággal foglalkozó szervek általi közvetett finanszírozása is elegendő lehet, de ennek kapcsán továbbra is kétségek merülnek fel, mivel a német jogalkotó a héairányelv átültetése során ebben az összefüggésben részben a „díjazás” fogalmát használta, amely fogalom szükségessé teheti a költségeknek a szociális biztonsággal foglalkozó szervezetek részéről való tudatos és önkéntes viselését.

25 Harmadszor, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy amennyiben az alvállalkozóval összefüggésben felmerülő költségeket közvetve valamely szociális biztonsággal foglalkozó szerv viseli, ezen alvállalkozó szociális jellegű intézményként való elismerése függővé tehető-e attól, hogy valamely szociális gondozással vagy szociális biztonsággal foglalkozó szervvel ténylegesen szerződéskötésre kerül sor, vagy elegendő, ha a nemzeti jog alapján szerződés megkötésére van lehetőség. E tekintetben megjegyzi, hogy e nemzeti jog 2012. október 30. óta lehetővé teszi az ápolási biztosítási pénztárak számára, hogy az MDK helyett független szakértőket bízzanak meg a biztosítottak ápolásra való rászorultságának értékelésére. E független szakértőknek meg kell felelniük az e pénztárak által elfogadott iránymutatásokban részletesen meghatározott képesítési követelményeknek. Úgy tekinthető, hogy ebben a helyzetben akkor áll fenn ilyen szerződés, ha azt az uniós jog lehetővé teszi.

26 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának hatálya alá tartozó tevékenységről van-e szó az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan körülmények között, amikor az adóalany a betegek ápolásra szorultságáról készít szakvéleményeket a[z MDK] megbízásából?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén:
a) Elegendő-e valamely vállalkozónak a [héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális jellegű intézményként történő elismeréséhez az, hogy e vállalkozó alvállalkozóként a nemzeti jog alapján a [héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális intézményként elismert intézmény megbízásából nyújt szolgáltatásokat?
b) A [második kérdés a) pontjára] adandó nemleges válasz esetén: [a]z alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között elegendő-e a [héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett elismert intézmény teljes költségének az egészségbiztosítási és ápolási biztosítási pénztárak által történő viselése ahhoz, hogy ezen intézmény alvállalkozóját is elismert intézménynek kelljen tekinteni?
c) A [második kérdés a) pontjára és a második kérdés b) pontjára] adandó nemleges válasz esetén: [f]üggővé teheti-e a tagállam a szociális jellegű intézményként történő elismerést attól, hogy az adóalany ténylegesen szerződést kötött-e valamely szociális biztonsági vagy szociális gondozási intézménnyel, vagy az elismeréshez elegendő, hogy a nemzeti jog alapján szerződést lehetne kötni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

27 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy:

– a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásnak minősül az olyan, ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvéleményeknek valamely független szakértő által, valamely ápolási biztosítási pénztár egészségügyi szolgálata javára történő elkészítése, amelyeket ez utóbbiak annak értékelésére használnak fel, hogy biztosítottjaik milyen mértékben jogosultak a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő szolgáltatásokra;

– ellentétes e rendelkezéssel, ha e szakértőtől megtagadják a szociális jellegű intézményként való elismerést annak ellenére, hogy, először is, ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítésére irányuló szolgáltatásait alvállalkozói minőségben azon említett orvosi szolgálat megbízásából nyújtja, amelyet ilyen intézményként ismernek el, másodszor, e szakvélemények elkészítésének költségeit közvetett módon és átalányjelleggel az érintett ápolási biztosítási pénztár viseli, harmadszor pedig az említett szakértőnek a belső jog alapján lehetősége van arra, hogy az ilyen elismerés megszerzése érdekében az említett szakvélemények elkészítésére irányulóan közvetlenül e pénztárral szerződést kössön, azonban nem élt e lehetőséggel.

28 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a héairányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer szerves részét képező adósemlegesség elvének a követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 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 szektorban megvalósított bizonyos közérdekű szolgáltatások nyújtásának, a költségek csökkentését, és azt célozza, hogy e szolgáltatások könnyebben hozzáférhetőek legyenek azon magánszemélyek számára, akik azokat igénybe vehetik (lásd ebben az értelemben: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 41. pont).

30 Amint az e rendelkezés szövegéből következik, hogy az abban előírt adómentesség azon szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre alkalmazandó, amelyek egyrészt szorosan összefüggnek a „szociális gondozással és szociális biztonsággal", másrészt pedig azokat „közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények" nyújtják (lásd ebben az értelemben: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 21. pont).

31 Ami, elsőként, azon feltételt illeti, amely szerint a szolgáltatásnyújtásoknak szorosan össze kell függeniük a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, e feltételt a héairányelv 134. cikke 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 (lásd ebben az értelemben: 2006. február 9-i Stichting Kinderopvang Enschede ítélet, C-415/04, EU:C:2006:95, 24. és 25. pont).

32 Márpedig a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások, amelyek az ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítésére irányulnak, főszabály szerint megfelelnek e feltételnek, mivel e bíróság megállapításai szerint – amelyekkel az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek lényegében egyetértenek – ezen, megfelelően képzett szakértő által készített szakvélemények szükségesek az érintett ápolási biztosítási pénztár számára, hogy az megfelelően ellássa a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő feladatait, amelyek magukban foglalják többek között az ápolásra való rászorultsághoz kapcsolódó, a biztosítottjai javára nyújtandó ellátások finanszírozását.

33 Az említett bíróságnak ugyanakkor kétségei vannak azon körülmény kapcsán, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából levezethető, hogy egyes szolgáltatásnyújtások, még ha szükségesek is a szociális gondozásra és szociális biztonságra irányuló szolgáltatások megfelelő végrehajtásához, nem tekinthetők a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásnak, amennyiben azokat nem közvetlenül az ápolásra szoruló személy, hanem egy másik olyan adóalany részére nyújtják, aki számára e szolgáltatások ahhoz szükségesek, hogy a saját adómentes szolgáltatásait teljesíthesse.

34 E tekintetben először is, jóllehet kétségtelen – amint az a szociális otthonok által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozóan a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjában történő hivatkozásból következik –, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség kiterjed többek között az érintett szociális gondozásra és szociális biztonságra irányuló intézkedésekkel érintett személyek számára közvetlenül nyújtott gondozási és ápolási szolgáltatásokra, sem az említett rendelkezés szövege, sem pedig annak célja nem tartalmaz olyan valószínűsítő körülményeket, amelyek szerint azon szolgáltatásnyújtások, amelyeket nem közvetlenül az említett személyek számára nyújtják, ne lennének kevésbé nélkülözhetetlenek a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő ügyletek teljesítése tekintetében. Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatásnyújtások esetében, amelyek révén az ezen ügyletek végrehajtásával megbízott szerv megállapíthatja, hogy az érdekeltek jogosultak-e a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő ellátásokra, és e tárgyban hasznos határozatokat hozhat, ez lehet a helyzet.

35 Egyrészt ugyanis a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegére figyelemmel e rendelkezés nem ír elő semmilyen feltételt az adómentes ügyletek címzettjeire vonatkozóan, ezzel szemben jelentőséget tulajdonít ezen ügyletek lényegi jellemzőinek, valamint az érintett

szolgáltatásokat nyújtó vagy az érintett termékeket értékesítő gazdasági szereplő minőségének (lásd ebben az értelemben: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 46. pont).

36 Másrészt, amint azt a német kormány hangsúlyozta, az alapügyben szóban forgó adómentesség célja, amely az említett rendelkezésben említett ügyletek költségeinek csökkentésére irányul, megerősíti azt az értelmezést, amely szerint az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatások héa alóli mentessége nem függ attól a kérdéstől, hogy e szolgáltatásokat kinek a részére nyújtják, mivel azok szükségszerűen a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő intézkedések végrehajtásának nélkülözhetetlen szakaszát képezik, annak héakötelessé tétele pedig szükségszerűen az említett tevékenységek költségeinek emelkedéséhez vezetne.

37 Ennélfogva ahhoz, hogy az ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítéséhez kapcsolódó szolgáltatásokat a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggőnek lehessen tekinteni, nem szükséges, hogy ezen szolgáltatásokat közvetlenül az ápolásra szoruló személyek részére nyújtsák (lásd analógia útján: 2007. június 14-i Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 31. és 32. pont).

38 Másodszor, ebben az összefüggésben nincs jelentősége annak, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat az alapeljárás alperese alvállalkozói minőségében egy másik adóalany – a jelen esetben az MDK – részére nyújtja, amely utóbbi számára e szolgáltatások az érintett ápolási biztosítási pénztár részére nyújtott saját adómentes szolgáltatásainak biztosításához szükségesek.

39 Jóllehet e tekintetben a Bíróság a 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164) 28. pontjában a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentességet illetően kimondta, hogy a munkavállalók rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatásnyújtás önmagában nem minősül szociális ágazatban teljesített közérdekű szolgáltatásnak, ebből nem következik, hogy az ettől eltérő, így az ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítésére irányuló szolgáltatásnyújtások, amelyek tekintetében nem vitatott, hogy azok önmagukban nélkülözhetetlenek a tekintetben, hogy lehetővé teszik az érintett ápolási biztosítási pénztár számára, hogy maradéktalanul eleget tegyen a szociális jellegű feladatainak, kizárólag amiatt nem függnek szorosan össze a szociális gondozással és a szociális biztonsággal, hogy azokat alvállalkozás keretében az MDK részére nyújtják.

40 Másfelől a Bíróság a 2003. november 20-i Unterpertinger ítélet (C-212/01, EU:C:2003:625) 43. pontjában a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi rendelet (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) azon 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben, amelynek szövegét a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja lényegében változtatás nélkül átvette, már kétségtelenül megállapította, hogy az olyan, orvosszakértői vizsgálat lefolytatásából álló szolgáltatás, amely valamely szakértői vélemény iránti kérelemben megfogalmazott kérdések megválaszolására irányul, amelynek célja ugyanakkor annak harmadik személyek számára való lehetővé tétele, hogy az érintett személy vagy más személyek tekintetében joghatást kiváltó határozatot hozzon, nem mentesül „egészségügyi ellátás[ként]” a héa alól, mivel az ilyen szolgáltatás az ezen, adómentes ügyletek formájában megvalósuló szakértői vélemény révén elsődlegesen nem az érintett személy egészségének védelmére – ideértve annak megőrzését vagy helyreállítását –, hanem valamely rokkantsági nyugdíj megállapítására vonatkozó döntéshozatali eljárásban előírt jogi vagy szerződéses feltétel teljesítésére irányul.

41 Ugyanakkor, amint arra az Európai Bizottság rámutatott, ebből nem következik, hogy valamely személy ápolásra való rászorultságára vonatkozó, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szakvélemények elkészítése ne lenne elengedhetetlen, és ne kapcsolódna szorosan ahhoz, hogy az érintett pénztár végrehajtsa azon szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő ügyleteket, amelyekkel megbízták.

42 Ami, másodsorban, azon feltételt illeti, amely szerint az adómentességhez a szolgáltatásnyújtásokat közintézményeknek vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézményeknek kell nyújtaniuk, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapeljárás alperese nem tartozik a közintézmény fogalmába, így csak akkor részesülhet a szóban forgó adómentességben, ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények” fogalma alá tartozik.

43 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 132: cikke (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg, hogy milyen feltételekkel és módon ismerhető el a nem közintézménynek minősülő intézmények szociális jellege. Főszabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell megállapítania azon szabályokat, amelyek alapján az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek, mivel e tekintetben a tagállamok rendelkeznek mérlegelési jogkörrel (lásd ebben az értelemben: 2016. január 21-i Zimmermann-ítélet, C-174/14, EU:C:2016:36, 32. és 34. pont).

44 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények szociális jellegének 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 (lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-i Kügler-ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 58. pont; 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 35. pont).

45 Az adóalany csak akkor hivatkozhat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentességre az olyan nemzeti szabályozás vitatása érdekében, amely összeegyeztethetetlen e rendelkezéssel, ha a tagállam nem tartotta tiszteletben mérlegelési jogkörének korlátait. Ebben 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 (lásd ebben az értelemben: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 28. és 32. pont).

46 A jelen ügyben, jóllehet az alapeljárás alperese az MDK alvállalkozójaként nyújtotta a szolgáltatásait, amely a német jog alapján szociális jellegű intézménynek minősül, ő maga nem rendelkezett ilyen elismeréssel. Többek között az adóhatóság és a német kormány által szolgáltatott magyarázatok szerint az UStG 4. §-a 16. pontjának k) alpontjában [2013. július 1-jétől l) alpontjában] szereplő feltételek alapján a független szakértők kétségtelenül szociális jellegű intézményként való elismerésben részesülhetnek, amennyiben közvetlenül az ápolási biztosítási pénztárral kötnek szerződést az említett szolgáltatások nyújtására, mivel az ilyen szerződés közvetlen megkötése lehetővé teszi e pénztár számára, hogy maga ellenőrizze e szakértők szakmai képességeit, és hogy ily módon biztosítsa a nyújtott szolgáltatások minőségét. Ugyanezen magyarázatok alapján ugyanakkor az alapeljárás alperese nem kötött ilyen szerződést, ily módon a német jog alapján nem hivatkozhat ilyen elismerésre.

47 Így a kérdést előterjesztő bíróság a második előterjesztett kérdésében kifejtettekre tekintettel arra keresi a választ, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság túllépte-e mérlegelési jogkörének határait azáltal, hogy nem rendelkezett annak lehetőségéről, hogy az alapügy alpereséhez hasonló helyzetben lévő független szakértőt szociális jellegű intézményként ismerjék el.

48 Jóllehet ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy e kérdést valamennyi releváns tényező figyelembevételével megvizsgálja, az alábbi pontosításokat kell tenni.

49 Először is az a körülmény, hogy a független szakértőknek valamely ápolási biztosítási pénztár által biztosított személyek ápolásra való rászorultsága értékelése érdekében történő bevonását a jelen ítélet 11. pontjában hivatkozott iránymutatások B1. szakasza írja elő, önmagában nem elegendő az érintett szakértők szociális jellegének megállapításához, mivel az általuk nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó különös rendelkezések fennállása csak egyike azon tényezőknek, amelyeket figyelembe kell venni a szociális jelleg megállapítása során (lásd analógia útján: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 39. pont). Ez még inkább igaz a jelen ügyben, mivel úgy tűnik, hogy ugyanezen iránymutatásból az következik, hogy a független szakértők megbízására csak „kivételesen”, többek között a „jelentősen megnövekvő ellátási igények” kielégítése érdekében van lehetőség.

50 Másfelől az, ha kizárólag abból a körülményből vezetnék le a szociális jellegű intézményként való elismerést, hogy az érintett adóalanyt valamely másik, ilyen intézményként már elismert adóalany bízta meg, végső soron azt eredményezné, hogy ez utóbbi adóalany válna jogosulttá a tagállamra ráruházott mérlegelési jogkör gyakorlására, és – amint arra lényegében a német kormány rámutatott – azzal a veszéllyel járna, hogy lehetővé tenné a nemzeti jog által az ezen elismerés biztosításával összefüggésben előírt feltételek megkerülését.

51 Másodszor, jóllehet kétségtelen, hogy az a körülmény, hogy az érintett szolgáltatások költségeinek nagy részét egy olyan szociális biztonsággal foglalkozó szerv viseli, mint az ápolási biztosítási pénztár, olyan tényezőnek minősül, amelyet figyelembe kell venni az érintett adóalany szociális jellegű intézményi minőségének értékelése során, csökkenti e tényező jelentőségét, ha ezen költségeknek az e pénztár általi átvállalására – mint a jelen esetben is – csak közvetetten, az MDK közvetítésével kerül sor, anélkül hogy az az említett pénztár kifejezett határozatán alapulna vagy az az e pénztár által az említett adóalannyal az említett szolgáltatások nyújtására kötött szerződésből következne. E tekintetben a szerződéskötés puszta lehetősége, anélkül hogy azzal éltek volna, nem tekinthető elegendőnek.

52 Harmadszor, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki, hogy az alapeljárás alperesével azonos tevékenységet folytató más magánjogi adóalanyokat az előbbi helyzetét jellemző körülményekhez hasonló körülmények között szociális jellegű intézményként ismernék el. Következésképpen – fenntartva a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat szükségességét – úgy tűnik, hogy a jelen ügyben az ilyen elismerés megtagadása nem sérti az adósemlegesség elvét.

53 Így a kérdést előterjesztő bíróság által felhozott körülmények nem alkalmasak annak bizonyítására, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság az alapügyben túllépte az ezen elismeréssel összefüggésben őt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján megillető mérlegelési jogkör korlátait.

54 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

– a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásnak minősül az olyan, ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvéleményeknek valamely független szakértő által, valamely ápolási biztosítási pénztár egészségügyi szolgálata javára történő elkészítése, amelyeket ez utóbbiak annak értékelésére használnak fel, hogy biztosítottjaik milyen mértékben jogosultak a

szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő szolgáltatásokra, amennyiben az elengedhetetlen az e területhez kapcsolódó tevékenységek megfelelő megvalósításának biztosításához;

– nem ellentétes e rendelkezéssel, ha e szakértőtől megtagadják a szociális jellegű intézményként való elismerést annak ellenére, hogy, először is, ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítésére irányuló szolgáltatásait alvállalkozói minőségben azon említett orvosi szolgálat megbízásából nyújtja, amelyet ilyen intézményként ismernek el, másodszor, e szakvélemények elkészítésének költségeit közvetett módon és átalányjelleggel az érintett ápolási biztosítási pénztár viseli, harmadszor pedig az említett szakértőnek a belső jog alapján lehetősége van arra, hogy az ilyen elismerés megszerzése érdekében az említett szakvélemények elkészítésére irányulóan közvetlenül e pénztárral szerződést kössön, azonban nem élt e lehetőséggel.

A költségekről

55 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 (nyolcadik 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:

– **a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásnak minősül az olyan, ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvéleményeknek valamely független szakértő által, valamely ápolási biztosítási pénztár egészségügyi szolgálata javára történő elkészítése, amelyeket ez utóbbiak annak értékelésére használnak fel, hogy biztosítottjaik milyen mértékben jogosultak a szociális gondozással és szociális biztonsággal összefüggő szolgáltatásokra, amennyiben az elengedhetetlen az e területhez kapcsolódó tevékenységek megfelelő megvalósításának biztosításához;**

– **nem ellentétes e rendelkezéssel, ha e szakértőtől megtagadják a szociális jellegű intézményként való elismerést annak ellenére, hogy, először is, ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények elkészítésére irányuló szolgáltatásait alvállalkozói minőségben azon említett orvosi szolgálat megbízásából nyújtja, amelyet ilyen intézményként ismernek el, másodszor, e szakvélemények elkészítésének költségeit közvetett módon és átalányjelleggel az érintett ápolási biztosítási pénztár viseli, harmadszor pedig az említett szakértőnek a belső jog alapján lehetősége van arra, hogy az ilyen elismerés megszerzése érdekében az említett szakvélemények elkészítésére irányulóan közvetlenül e pénztárral szerződést kössön, azonban nem élt e lehetőséggel.**

Aláírások