

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2014. március 27.(*)

„Elztes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Héa – Hatály – Az adóalap meghatározása – Az »árhoz közvetlenül kapcsolódó támogatás« fogalma – A nemzeti egészségbiztosítási pénztár által a gondozásra szoruló id?s személyek bentlakását biztosító intézmények számára folyósított átalány”

A C?151/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour administrative d’appel de Versailles (Franciaország) a Bírósághoz 2013. március 25?én érkezett, 2013. március 7?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Le Rayon d’Or SARL**

és

a **Ministre de l’Économie et des Finances**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Borg Barthet tanácselnök, M. Berger és F. Biltgen (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezet?: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. január 8?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Le Rayon d’Or SARL képviseletében A. Grousset, E. Ashworth és F. Bertacchi ügyvédek,
- a francia kormány képviseletében D. Colas és J.?S. Pilczer, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145.,

1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 73. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Franciaországban letelepedett Le Rayon d'Or SARL (a továbbiakban: Rayon d'Or) társaság, valamint a gazdasági és pénzügyminiszter által képviselt adóhatóság között egy gondozásra szoruló id?s személyek bentlakását biztosító intézményre (établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, a továbbiakban: EHPAD) alkalmazandó hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) levonási hányad kiszámításának tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

4 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja el?írja:

„Belföldön:

1. Az adóalap a következő:

a) [...] termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesít? ezért az értékesítésért az átvev?t?l [helyesen: a vev?t?l], a szolgáltatás címzettjét?l vagy harmadik személyt?l kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefügg? támogatásokat.”

5 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése bizonyos közhasznú tevékenységek számára biztosított héamentességeket sorol fel. A tagállamoknak tehát az általuk meghatározott feltételek mellett mentesíteniük kell az adó alól különösen a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az el?írt mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszást, az adókikerülést és az esetleges visszaéléseket:

„b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett m?köd? intézmények, kórházak, rendel?intézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jelleg? hivatalosan elismert intézmények végeznek;

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí nyújtanak.”

6 A héairányelv a 411. és 413. cikkének megfelel?en 2007. január 1?jét?l hatályon kívül helyezte az uniós héajogszabályokat, többek között a hatodik irányelvet, és azok helyébe lépett. A héairányelv rendelkezései lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelel? rendelkezéseivel.

7 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A [héta] hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

8 A héairányelv 73. cikke, amely a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának helyébe lépett, a következ?képpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az értékesítésért a vev?t?, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

9 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege a következ?:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett m?köd? intézmények, kórházak, rendel?intézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jelleg? hivatalosan elismert intézmények végeznek;

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

10 A héairányelv 174. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A levonási hányad a következ? összegekb?l álló törttel számítható ki:

a) a számlálóban a 168. és 169. cikk értelmében adólevonásra jogosító tevékenységb?l származó éves árbevétel [héta] nélküli teljes összege szerepel;

b) a nevez?ben pedig mind a számlálóban szerepl?, mind az adólevonásra nem jogosító tevékenységb?l származó éves árbevétel [héta] nélküli teljes összege szerepel.

A tagállamok figyelembe vehetik a nevez?ben mindazon támogatások összegét is, amelyek közvetlenül nem befolyásolják a 73. cikkben említett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások árát.”

A francia jog

11 Amint az az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, a code général des impôts (általános adókódex; a továbbiakban: CGI) 256. cikke a következéppen rendelkezik:

„A [hóa] alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

12 A CGI 261. cikke (4) bekezdésének 1b) pontja értelmében „mentesül a hozzáadottértékadó alól a code de l'action sociale et des familles (szociális és családjogi törvénykönyv) L. 312?1. cikkének (6) bekezdése szerinti, id's személyeket ellátó magánintézmények által nyújtott ellátás, amelyet a code de la sécurité sociale (társadalombiztosításról szóló törvénykönyv) L. 174?7. cikke alapján egy átfogó éves átalány fedez.”

13 A CGI 266. cikke (1) bekezdésének a) pontja kimondja:

„1. Az adóalap a következ?:

a [...] termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén bármely összeg, vagyoni elny, termék vagy szolgáltatás, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás teljesítje ezen értékesítések ellenértékeként az átvev?tl, a szolgáltatás címzettjétl vagy harmadik személyt?l kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítések árával közvetlenül összefügg? támogatásokat.”

14 A code de la sécurité sociale L. 174?7. cikke alapján:

„A biztosítottak és a szociális segélyben részesül? személyek számára az L. 162?24?1. cikkben említett intézményekben és szolgálatoknál nyújtott orvosi ellátással kapcsolatos kiadásokat az egészségbiztosítási rendszer viseli vagy szociális segély címén fedezik a rendeletben meghatározottak szerint, adott esetben átalány számítása alapján.”

15 A code de l'action sociale et des familles L. 313?12. cikkének megfelelően a conseil général elnökével és a hatáskörrel rendelke? állami hatósággal többéves megállapodást aláíró EHPAD?k általános átalányt kapnak az általuk nyújtott egészségügyi ellátások után.

16 A code de l'action sociale et des familles R. 314?158. cikkének szövege a következ?:

„Az L. 313?12. cikkben említett intézményekben vagy intézményegységekben nyújtott szolgáltatások [...] után a következ? díjakat kell fizetni:

- 1 A szálláshoz kapcsolódó napidíjat,
- 2 A gondozáshoz kapcsolódó napidíjat,
- 3 Az ellátáshoz kapcsolódó napidíjat.”

17 A code de l'action sociale et des familles R. 314?161. cikke a következéppen rendelkezik:

„Az ellátáshoz kapcsolódó díj kiterjed az intézményekben lakó személyek testi és lelki betegségeinek kezeléséhez szükséges orvosi és paramedicinális szolgáltatásokra, valamint a befogadott személyek gondozást igényl? állapotával összefügg? paramedicinális szolgáltatásokra.”

18 A kérdést el?terjeszt? bíróság által nyújtott tájékoztatás szerint az „ellátási átalány” számításának módja figyelembe veszi az egyes intézményekben fogadott lakók számát és az általuk igényelt gondozás szintjét, amelyet a code de l'action sociale et des familles R. 314?170. és R. 314?171. cikkében meghatározott feltételek alapján értékelnek, valamint az országos

szinten meghatározott és a valamennyi EHPAD átlagos kiadásai alapján évente frissített történeti együtthatókat.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

19 A Rayon d'Or, amely egy EHPAD-t m ködtet, úgy vélte, hogy azok az összegek, amelyeket számára az egészségbiztosító „ellátási átalány” címén folyósít, nem esnek a héa hatálya alá, így azokat nem kell figyelembe venni a 2006 és 2008 közötti évekre rá alkalmazandó héalevonási hányad meghatározása során. A Rayon d'Or így a kérdéses évek vonatkozásában módosította a levonható héa összegét, és az adóhatóságtól 60 064 euró visszatérítését kérte.

20 Mivel az adóhatóság elutasította e kérelmet, a Rayon d'Or a tribunal administratif de Montreuil-höz (montreuil-i közigazgatási bíróság) fordult. Mivel e bíróság nem adott helyt a keresetének, a Rayon d'Or fellebbezést nyújtott be a cour administrative d'appel de Versailles-hoz (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság).

21 E bíróság eltt a Rayon d'Or megismételte álláspontját, amely szerint a nemzeti rendelkezések, mivel azok mentesítik a héa alól azon összegeket, amelyek az „ellátási átalányhoz” kapcsolódnak, és amelyek e társaság álláspontja szerint nem esnek ezen adó hatálya alá, ellentétesek a hatodik irányelvvel és a héairányelvvel. Álláspontja alátámasztására a Rayon d'Or arra hivatkozik, hogy az „ellátási átalány” számítási módja nem teszi lehetővé, hogy azt az EHPAD által a lakóknak nyújtott egészségügyi ellátások árához közvetlenül kapcsolódó támogatásnak lehessen minősíteni.

22 Ugyanis, elször is, a lakóknak nyújtott szolgáltatások nincsenek elre meghatározva, és nem is személyre szabottak, valamint azok árát a lakók nem ismerik. Továbbá, mivel a nemzeti jogalkotó rögzítette az EHPAD által nyújtott orvosi ellátás ingyenességének elvét, a lakók számára biztosított ez az ingyenesség, függetlenül az intézmény számára nyújtott támogatás összegétől, valamint attól, hogy az milyen mértékben felel meg az általa fedezni kívánt költségeknek. Végül egy adott intézmény által kapott összeg nem esik egybe az ellátás tényleges költségével.

23 Az adóhatóság els dlegesen arra hivatkozott, hogy az „ellátási átalányt” nem támogatásként kell értelmezni, hanem díjazási rendszerként, és hogy az a körülmény, hogy a díjazás az ellátási szükségleteken alapul, nem zárja ki az „ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásként” való minősítést. Másodlagosan, ezen adóhatóság arra hivatkozik különösen, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az „ellátási átalány” folyósítása és a jogosultak számára nyújtott egészségügyi ellátás között. Kétségtelen, a szolgáltatás nem szükségképpen személyre szabott, de az egyéni igényekhez igazítható. Ezenkívül a Rayon d'Ort jogszabály kötelezi a szóban forgó ellátás nyújtására, amelynek árát nem az ellátás igénybevevőjének kell megfizetnie, és annak e szolgáltatások értékével sem kell arányban állnia.

24 E körülmények között a cour administrative d'appel de Versailles úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, amelyet a [héa]irányelv 73. cikke megismétel, hogy az egészségbiztosítási pénztárak által az EHPAD-k számára a code de la sécurité sociale L. 174-7. cikkének rendelkezései alapján folyósított és a [CGI] 261. cikke (4) bekezdése 1b. pontjának rendelkezései alapján a [héa] alól mentesített „ellátási átalány” a lakók számára nyújtott egészségügyi ellátások árához közvetlenül kapcsolódó támogatásnak minősül, és ezért a [héa] hatálya alá tartozik?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

25 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárásban a Bíróság kötelessége, hogy a nemzeti bíróság részére olyan hasznos választ adjon, amely annak lehetővé teszi az eltte folyamatban lévő ügy elbírálását. Ennek érdekében adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia a feltett kérdéseket (lásd különösen a Haug-ítélet, C?286/05, EU:C:2006:296, 17. pontját; a Campina-ítélet, C?45/06, EU:C:2007:154, 30. pontját és a Hewlett-Packard Europe ítélet, C?361/11, EU:C:2013:18, 35. pontját).

26 E célból a Bíróság a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az elzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározhatja az uniós jog azon rendelkezéseit, illetve jogelveit, amelyeknek az értelmezése az alapügyben felmerülő jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (lásd a Byankov-ítélet, C?249/11, EU:C:2012:608, 58. pontját).

27 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az alapügy lényegében arra vonatkozik, hogy az „ellátási átalányhoz” hasonló átalányfizetés a héa hatálya alá tartozik-e, és azt figyelembe kell-e venni a levonási hányad kiszámítása keretében.

28 A kérdést tehát úgy kell érteni, mint amely lényegében annak eldöntésére irányul, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, valamint a héairányelv 73. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgó „ellátási átalányhoz” hasonló átalányfizetés az EHPAD által a lakói számára ellenszolgáltatás fejében nyújtott egészségügyi ellátások ellenértékének minősül, és ezért a héa hatálya alá tartozik.

29 E kérdés megválaszolásához egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének megfelelően, amely meghatározza a héa hatályát, a héa alá tartozik az „adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”, és hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek, és így adókötelesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd különösen a Tolsma-ítélet, C?16/93, EU:C:1994:80, 14. pontját; a Kennemer Golf ítélet, C?174/00, EU:C:2002:200, 39. pontját és az RCI Europe ítélet, C?37/08, EU:C:2009:507, 24. pontját).

30 Másrészt a Bíróság már megállapította, hogy az értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatás csak egy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában felsorolt többi helyzet között, és hogy függetlenül a szóban forgó különleges helyzettől, mindenestre a szolgáltatásnyújtás adóalapját képezi mindaz, amit az adóalany a nyújtott szolgáltatás ellenértékéeként kap (lásd ebben az értelemben a Keeping Newcastle Warm ítélet, C?353/00, EU:C:2002:369, 23. és 25. pontját).

31 Mivel a héairányelv 73. cikke, amely felváltotta a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, és amely lényegében azonos ez utóbbi rendelkezéssel, a két fenti pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat és az alábbiakban következ? fejtegetések értelemszer?en alkalmazandók a fent hivatkozott 73. cikkre.

32 Márpedig meg kell állapítani, hogy a nemzeti egészségbiztosítási pénztár által az EHPAD?k részére folyósított alapügybeli „ellátási átalányt” ez utóbbiak a különböző számítások alapján a

lakóiknak nyújtott egészségügyi ellátások ellenértékéért kapják.

33 Ugyanis, el?ször is, ahogyan azt a Rayon d'Or is elismerte a tárgyaláson, az EHPAD?k a fent hivatkozott átalány fizetése ellenében kötelesek a lakóik részére történ? tényleges szolgáltatásnyújtásra.

34 Ezután ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtásra ezen irányelv értelmében „ellenérték fejében” kerüljön sor, nem szükséges, hogy e szolgáltatás ellenértékét közvetlenül annak címzettje nyújtsa, az ellenértéket harmadik fél is nyújthatja (lásd ebben az értelemben a Loyalty Management UK és Baxi Group ítélet, C?53/09 és C?55/09, EU:C:2010:590, 56. pontját).

35 Az, hogy az alapügyben a szóban forgó szolgáltatásnyújtás közvetlen kedvezményezettje nem a nemzeti egészségbiztosítási pénztár, amely az átalányt folyósítja, hanem a biztosított, a Rayon d'Or álláspontjával ellentétben nem bontja meg a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot.

36 Végül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy amikor – ahogyan az alapügyben – a szóban forgó szolgáltatásnyújtást különösen az arra irányuló, a szolgáltatás nyújtója részér?l történ? állandó rendelkezésre állás jellemzi, hogy a megfelel? id?ben biztosítsa a lakók által igényelt egészségügyi ellátásokat, a fent hivatkozott szolgáltatás és az átvett ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállásának elismerése végett nem kell bizonyítani, hogy valamely kifizetés egy lakó kérésére teljesített személyre szabott és célzott egészségügyi ellátáshoz kapcsolódik (lásd ebben az értelemben a Kennemer Golf ítélet, EU:C:2002:200, 40. pontját).

37 Következésképpen az a körülmény, hogy az alapügyben a lakóknak nyújtott egészségügyi ellátások nincsenek el?re meghatározva, és nem is személyre szabottak, valamint hogy azokért átalány formájában kell fizetni, még kevésbé befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az azon átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét el?zetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg.

38 A fentiekben kifejtettekre tekintettel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, valamint a héairányelv 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgó „ellátási átalányhoz” hasonló átalányfizetés az EHPAD által a lakói számára ellenszolgáltatás fejében nyújtott egészségügyi ellátások ellenértékének min?sül, és ezért a héa hatálya alá tartozik.

A költségekr?l

39 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következ?képpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgó „ellátási átalányhoz” hasonló átalányfizetés a gondozásra szoruló idős személyek bentlakását biztosító intézmény által a lakói számára ellenszolgáltatás fejében nyújtott egészségügyi ellátások ellenértékének minősül, és ezért a hozzáadottértékadó hatálya alá tartozik.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.