

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2015. március 12.(\*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hés – 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 – Munkaadó-kölcsönző társaság – Képesített ápolószemélyzet rendelkezésre bocsátása – Az adómentesség kizárása”

A C-594/13. sz. ügyben,

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

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,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- a „go fair” Zeitarbeit OHG képviselőjében L. Gause Rechtsanwalt,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan és N. J. Travers, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Cordewener, C. Soulay és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28i 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 történ adóztatása tárgyában folyamatban lév felülvizsgálati eljárás keretében terjesztették el.

## **Jogi háttér**

### *A 2006/112 irányelv*

3 A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének els albekezdése elírja:

„»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 ket munkaadójukhoz munkaszerzés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelssége tekintetében aláfélrendeltségi 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 összefügg szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit”.

7 Ezen irányelv 134. cikke elírja:

„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 alapvet célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészít bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a [hozáadottértékadó (a továbbiakban: héa)] adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

### *A német jog*

8 A forgalmi adóról szóló német törvény (Umsatzsteuergesetz, a 2008. december 19i törvényb ered 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 m?ködtetésével szorosan összefügg? 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 munkaer?kölcsonzés szabályozásáról szóló törvény (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, 158. o., a 2002. december 23-i törvényből ered? változatában, BGBl. 2002 I, 4607. o.) 12. §-ának (1) bekezdése el?írja:

„A kölcsönbe adó és a kölcsönbe vev? közötti megállapodást írásba kell foglalni. Az okiratban a kölcsönbe adónak nyilatkozni kell arról, hogy rendelkezik az 1. § szerinti engedéllyel. A kölcsönbe vev?nek nyilatkozni kell a kölcsönzött munkavállaló számára el?írányzott tevékenység különös jellemzőiről, és arról, hogy milyen szakmai képesítések szükségesek ehhez, valamint hogy milyen lényeges munkafeltételek érvényesek a kölcsönbe vev? m?ködésével összefüggésben a kölcsönbe vev? hasonló munkavállalója tekintetében, beleértve a munka díjazását is, [...]”

### **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

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

11 Munkaer?kölcsonz? céggként 2010-ben általa foglalkoztatott ápoló személyzetet, azaz betegápolókat, geriatríai gondozókat kölcsönzött fekv?beteg 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 ellen?rzése is az illet? ápolási intézményekre hárult.

12 A Finanzamt Hamburg-Altona 2010. október 18-án hozott határozatában forgalmiadó-el?leget 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 el?írt feltételeket, mivel nem testi, szellemi vagy lelki állapotuk miatt rászoruló személyek gondozására vagy ápolására szolgáló intézményt m?ködtet, hanem határozott idej? munkaer?kölcsonzést 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 összefügg? szolgáltatásokat” nyújtott, és nem zárható ki, hogy közvetlenül hivatkozzon e

rendelkezésre, és így részesüljön az ott elírt adómentességben.

15 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és elzetes 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 adott 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

*Az első kérdésről*

16 Első kérdésével a kérdést elterjesztő 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 fősabályhoz 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 elírt adómentesség azon szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre alkalmazandó, amelyek egyrészt szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggők, másrészt 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés tárgyát képezi, a szabály 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 kitunik, hogy a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenrzése 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 közérdeke 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 elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitunik, hogy a német jogalkotó nem ismerte el a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti szociális jellegű intézményként az olyan munkaerőkölcsönző 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 aláfőlérendeltségi viszonyt teremt.

24 Következésképpen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség nem alkalmazható közvetlenül az olyan munkaerőkölcsönző 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 aláfőlérendeltségi viszonyban lévő munkavállalói által a gondozásra vagy ápolásra szoruló személyek részére nyújtott szolgáltatások bírnak jelentéssel, hanem az e munkaerőkölcsönző társaság által nyújtott szolgáltatások, azaz a munkavállalók rendelkezésre bocsátása.

26 Mindazonáltal jöllehet a német jogszabályok nem ismerik el az utóbbi társaságot szociális jellegű intézményként, a kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy másodsorban az ilyen

társaság a szakápoló személyzet rendelkezésre bocsátására irányuló tevékenysége okán hivatkozható 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 közérdeklő 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 kérdésre?*

30 Az első kérdésre adott válasza tekintetével 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 hozzáadottértékadórendszerrel 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

\* Az eljárás nyelve: német.