

Szociális ápolók kölcsönzése

munkaerő-kölcsönzés

egészségügyi szolgáltatás
adómentesség

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2015. március 12. (*)

„Elzáró 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-kölcsönzési társaság – Képesített ápolószemélyzet rendelkezésre bocsátása – Az adómentesség kizárása”

A C-594/13. sz. ügyben,

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

a „go fair” Zeitarbeit OHG

és

a Finanzamt Hamburg-Altona

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

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

elzáró tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető : M. Aleksejev tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által elzáró terjesztett 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 f tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 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 ket 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 el írja:

„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 [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 törvényb l 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 megelő z 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 els mondatban meghatározott szolgáltatások, amelyeket az intézmények a b)–k) pontok szerint nyújtanak, adómentesek, amennyiben jellegük szerint olyan szolgáltatásokról van szó, amelyek állami elismerés, társadalombiztosítási szerz dés 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 törvényb l 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 nyilatkoznia kell a kölcsönzött munkavállaló számára el irányzott tevékenység különös jellemz ir l, és arról, hogy milyen szakmai képezések szükségesek ehhez, valamint hogy milyen lényeges munkafeltételek érvényesek a kölcsönbe vev m ködéssel 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 -kölsönz cégként 2010-ben általa foglalkoztatott ápoló személyzetet, azaz betegápolókat, geriátriai gondozókat kölsönzött 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 kölsönzött 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 -kölsönzést 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 el írt adómentességben.

15 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és el zetes döntéshozatal céljából a következ 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 jelleg 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) kölsönbe adó munkaer -kölsönz cég elismerését is maga után vonja-e a kölsönbe adott személyzet elismerése?

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

Elengedhetetlen-e a fogadó intézmény (kölsönbe vev) ápolási szolgáltatásainak teljesítése céljából szakápoló személyzet rendelkezésre bocsátása a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg ügyletek teljesítéséhez, ha a fogadó intézmény személyzet nélkül nem m ködhet?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésekr l

Az els kérdésr l

16 Els kérdésével a kérdést el terjeszt 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 f) szabályhoz 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 lényegében a 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 szövegében a következők, hogy az ott említett adómentesség azon szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre alkalmazandó, amelyek egyrészt a 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 elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés tárgyát képezi, a f) 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 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 jellegű” 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 megbiztosítók 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 első elzáró 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-kölcsönz 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 elírt 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 ket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében alá-főlérendeltségi viszonyt teremt.

24 Következésképpen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában elírt adómentesség nem alkalmazható közvetlenül az olyan munkaerő-kölcsönz 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-főlérendeltségi viszonyban lévő munkavállalói által a gondozásra vagy ápolásra szoruló személyek részére nyújtott szolgáltatások bírnak jelentőséggel, hanem az e munkaerő-kölcsönz 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 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 ítélezési 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 ítélezési 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

munkaer -kölcsonz társaság, amely ilyen személyzetet szociális jelleg nek elismert intézmények rendelkezésére bocsát, nem tartozik az e rendelkezés szerinti „szociális jelleg nek elismert intézmények” fogalma alá.

A második kérdésre

30 Az els kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekr l

31 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 (kilencedik tanács) a következ képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszer l 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 munkaer -kölcsonz társaság, amely ilyen személyzetet szociális jelleg nek elismert intézmények rendelkezésére bocsát, nem tartozik az e rendelkezés szerinti „szociális jelleg nek elismert intézmények” fogalma alá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.