

C-657/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. szeptember 4.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. április 10.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt D

Felperes és ellenérdekű fél:

E

Az alapeljárás tárgya

Hozzáadottérték-adó (héta), szakvélemény-készítés egészségbiztosítási és ápolási biztosítási pénztárak számára

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112/EK 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 ápolására szorultságáról készít szakvéleményeket a Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (az egészségbiztosítási rendszer orvosi szolgálata, Németország) megbízásából?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

a) Elegendő-e valamely vállalkozónak a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális jellegű intézményként történő elismeréséhez az, hogy e vállalkozó alvállalkozóként a nemzeti jog alapján a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális intézményként elismert intézmény megbízásából nyújt szolgáltatásokat?

b) A 2) a) kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között elegendő-e a 2006/112/EK 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 2) a) és 2) b) kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Függetlenül 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?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

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.), különösen a 132. és 134. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen a 4. §

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (szociális törvénykönyv – tizenegyedik könyv – szociális ápolási biztosítás, a továbbiakban: SGB XI), különösen a 18., 53a. és 53b. §

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (a Spitzenverband Bund der Pflegekassen [ápolási biztosítási pénztárak szövetsége csúcsszervezet, Németország] irányelvei az ápolásra szorultság szakvéleményezéséről, a továbbiakban: a szakvéleményezésről szóló irányelvek), különösen a B 1. szakasz

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (az ápolási biztosítási pénztárak szövetsége csúcsszervezet irányelvei az ápolási biztosítási pénztárak

más független szakértőkkel való együttműködéséről, a továbbiakban: a független szakértőkről szóló irányelvek), különösen a 2. pont

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 Minden német szövetségi tartományban létezik egy „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung” (az egészségbiztosítási rendszer orvosi szolgálata, Németország; a továbbiakban: MDK) elnevezésű munkaközösség, amelynek feladata többek között, hogy szakvéleményeket készítsen a biztosítottak ápolásra szorultságáról az egészségbiztosítási pénztárak keretében működő ápolási biztosítási pénztárak számára. A szakvéleményeket orvosok, szakápolók és egyéb szakemberek készítik, akiket az MDK a szokásos munkamennyiség elvégzése céljából foglalkoztat. Az MDK a kérelmezési csúcsidejakban felmerülő munkamennyiség elvégzésébe és különleges szakértői kérdések megválaszolásába orvosokat, szakápolókat és egyéb megfelelő szakembereket vonhat be külső munkaerőként. A szakvéleményezésért az MDK viseli a felelősséget akkor is, ha külső szakértők működtek közre. A szakértők képzésével szemben támasztott követelmények részletesen szabályozva vannak.
- 2 A felperes egészségügyi alapképzettséggel és felsőfokú ápolástudományi képzettséggel rendelkező, ápolásspecifikus minőségirányítási továbbképzésen is részt vett szakképzett ápoló. A felperes adóköteles oktatási tevékenységet is végzett vállalkozása keretében ápolásoktatóként.
- 3 2012–2014-ben a felperes külső szakértőként betegek ápolásra szorultságáról készített szakvéleményeket az MDK Niedersachsen (alsó-szászországi MDK, Németország; a továbbiakban: MDK NS) számára. Az MDK NS e szolgáltatásokat havonta számolta el vele szemben, és ennek során nem tüntetett fel forgalmi adót. A felperes adómentesként vallotta be a szakértői tevékenységből származó ügyleteit, az előzetesen felszámított adót azonban minden igénybe vett szolgáltatás esetében maradéktalanul levonta.
- 4 Az alperes Finanzamt (adóhivatal, Németország; a továbbiakban: adóhivatal) arra az álláspontra jutott, hogy a szakértői tevékenység sem a nemzeti jog, sem az uniós jog alapján nem forgalmiadó-mentes. Az addig bevallott ügyleteket megnövelte az MDK NS-sel szemben elszámolt nettó összegekkel, és 2015. február 3-i határozataiban ennek megfelelően állapította meg a 2012. és 2013. évi forgalmi adót, valamint a 2014 első három negyedévére teljesítendő időközi fizetések összegét.
- 5 A felperes keresetet indított ezzel szemben az illetékes Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) előtt. E bíróság túlnyomó részben helyt adott a keresetnek, és ezt lényegében azzal indokolta, hogy az ápolási szakvélemények készítése „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatás[ként]” adómentes az uniós jogra való közvetlen hivatkozás mellett. Az ápolási biztosítási pénztárak 2012 novembere óta jogszabályban biztosított azon lehetőségével, hogy független szakértőket bízhatnak meg a biztosítottak

szakvéleményezésével, a felperest szintén szociális jellegű intézményként ismerte el az állam az MDK NS általi megbízás miatt.

- 6 A kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztett felülvizsgálati kérelmében az adóhivatal az anyagi jog megsértésére hivatkozik. Lényegében azzal érvel, hogy az adómentességre vonatkozó nemzeti rendelkezések alapján nem adómentesek a szóban forgó szakértői szolgáltatások. Mivel e rendelkezések összhangban állnak az uniós joggal, nem lehet közvetlenül az uniós jogra hivatkozni. Egyébként nem nyert megállapítást, hogy az ápolási biztosítási pénztár tudatosan viselte volna a felperes szakértői tevékenységének költségeit.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 7 A jogvita kimenetele a Bíróságnak a 2006/112 irányelv értelmezésére vonatkozó döntésétől függ.

A jogvita értékelése a nemzeti jog alapján

- 8 A nemzeti jog alapján a szóban forgó szolgáltatások adókötelesek, mivel nem teljesülnek az UStG 4. §-a szerinti adómentesség feltételei.
- 9 Az UStG 4. §-ának 14. pontja szerinti adómentes „egészségügyi ellátásról” nincs szó, mivel az MDK és ezáltal a felperes szakértői tevékenysége csak annak megállapításához szolgál alapul, hogy a biztosított milyen mértékben jogosult a költségek megtérítésére az ápolási biztosításról szóló törvény alapján. Az MDK feladata a társadalombiztosítási célú szakvéleményezés, nem pedig a gyógykezelés.
- 10 A felperes szolgáltatásai esetében az UStG 4. §-ának 16. pontja értelmében vett, személyek gondozására vagy ápolására irányuló szolgáltatásokról sincs szó.
- 11 Végül az UStG 4. §-ának 15. és 15a. pontja szerint is csak az e pontokban említett intézmények (például a társadalombiztosítási intézmény, illetve az MDK) ügyletei adómentesek. A felperes, aki nem része az MDK-nak, nem felel meg e követelménynek.
- 12 E tekintetben figyelembe kell venni, hogy az UStG 4. §-ának 15. és 15a. pontja csak a szociális gondozási és szociális biztonsági szolgáltatásokat mentesíti az adó alól, az ilyen szolgáltatásokkal szorosan összefüggő szolgáltatásokat azonban – a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírtakkal ellentétben – nem. A felperes ezért adott esetben közvetlenül hivatkozhat szolgáltatásainak ez utóbbi rendelkezés alapján fennálló adómentességére, még ha a kérdést előterjesztő bíróság kétségesnek tartja is ezt.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 13 Az első kérdés annak tisztázását szolgálja, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások” fogalmába tartozik-e a felperes szakértői tevékenysége.
- 14 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 132. cikkében megállapított adómentességek célja nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (lásd például: 2019. március 14-i A & G Fahrschul-Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 17. pont). Ennélfogva nem minden közhasznú tevékenységet végző személy tekinthető a tagállam által elismert intézménynek sem (2016. július 28-i Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ítélet, C-543/14, EU:C:2016:605, 60. és azt követő pontok).
- 15 A 2006/112 irányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a 2006/112 irányelv 2. cikkéből eredően kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (2017. május 4-i Brockenhurst College ítélet, C-699/15, EU:C:2017:344, 23. pont; 2019. március 14-i A & G Fahrschul-Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 19. pont).
- 16 A jelen esetben az ápolási biztosítási pénztár által nyújtott szolgáltatás adómentes szociális gondozási és szociális biztonsági szolgáltatás. Az ápolási biztosítási pénztár a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti elismert szolgáltató.
- 17 A felperes szakértői szolgáltatásai esetében azonban nem szociális gondozási vagy szociális biztonsági szolgáltatásokról van szó, mivel a szakértői tevékenység csak segítséget nyújt a döntéshozatalhoz az ellátások megállapításáról szóló határozatok ápolási biztosítási pénztár általi meghozatala során. E tekintetben nem elegendő, hogy az MDK általi szolgáltatásnyújtás (abban az esetben is, ha ahhoz harmadik személyt vesz igénybe) az SGB XI-en alapul, és közhasznú.
- 18 Kérdéses azonban, hogy a szakértői tevékenység a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, a szociális gondozással vagy szociális biztonsággal „szorosan összefüggő” szolgáltatásnak minősül-e.
- 19 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a kedvezményezett tevékenységgel szorosan összefüggő szolgáltatás akkor lehet adómentes, ha a fő tevékenység szintén mentességet élvez, és mind a fő tevékenységet, mind az ilyen tevékenységgel szorosan összefüggő szolgáltatást a 2006/112 irányelv 132. cikke

(1) bekezdésének g) pontjában említett intézmény végzi, illetve nyújtja (2006. február 9-i Kinderopvang Enschede ítélet, C-415/04, EU:C:2006:95, 21. és 22. pont; 2007. június 14-i Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 34. és 36. pont).

- 20 A kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban nem a szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatásokról van szó, ha azokat nem a rászoruló személynek, hanem olyan vállalkozónak nyújtják, akinek azokra azért van szüksége, hogy saját adómentes szolgáltatását nyújthassa a betegek vagy rászoruló személyek számára. Ez vonatkozik például a munkaerő-kölcsönzésre vagy az általános ügyvezetési és ügyviteli szolgáltatásokra.
- 21 Ezzel nem áll ellentétben az, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentes ügylet akkor is fennállhat, ha a szolgáltatásokat nem betegeknek vagy egészségbiztosítási pénztáraknak nyújtják. A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentesség szempontjából ugyanis nem a szolgáltatás igénybevevőjének személye bír jelentőséggel, mivel az adómentesség személyi feltétele a szolgáltatás nyújtójára vonatkozik, akinek valamely orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlójának kell lennie. Kérdéses, hogy e megfontolás a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjára is vonatkozatható-e.
- 22 A 2003. november 20-i Unterpertinger ítéletben (C-212/01, EU:C:2003:625) a Bíróság nem vette figyelembe a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti adómentességet egy hasonló helyzetben.
- 23 Ha mégis „szorosan összefüggő” ügyletről van szó, akkor a felperes szolgáltatása a 2006/112 irányelv 134. cikkének a) pontja értelmében véve „elengedhetetlen” az ápolási biztosítási pénztár tevékenységéhez, és e szolgáltatásra ezért vonatkozik az adómentesség. Az ápolási helyzet – különösen a fogyatékoság és a rászorultság – teljes körű értékeléséhez ugyanis nélkülözhetetlen az MDK alkalmazásában álló vagy általa eseti alapon megbízott szakápolók és más megfelelő szakemberek közreműködése. A felperes tevékenysége közvetlenül sem versenyez héalany üzleti vállalkozások tevékenységeivel (a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontja).

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéstről

- 24 A második kérdés a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „szociális jellegű intézmény” fogalmára vonatkozik. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e fogalom főszabály szerint elég tág körű ahhoz, hogy magában foglalja a nyereségszerzésre törekvő természetes személyeket és magánjogi jogalanyokat (lásd például: 2013. november 28-i MDDP ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 28. pont).

- 25 A 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 54. és 58. pont) és a 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 26. pont) szerint a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg azokat a feltételeket és eljárásokat, amelyek az elismerésre vonatkoznak. Sokkal inkább az egyes tagállamok nemzeti jogának kell létrehoznia azon szabályokat, amelyek szerint az intézmények a szükséges elismerésben részesülhetnek. Ennek során a nemzeti hatóságoknak az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett figyelembe kell venniük az elismerés szempontjából mérvadó körülményeket. A kérdést előterjesztő bíróság ítélezési gyakorlata szerint e körülmények körébe tartoznak a következők:
- különös rendelkezések megléte, amelyek lehetnek nemzeti vagy regionális jogszabályi vagy közigazgatási jellegű, adójogi vagy társadalombiztosítási rendelkezések,
 - 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 nagyrészt egészségbiztosítási pénztárak vagy egyéb társadalombiztosítási intézmények viselik.

A 2) a) kérdésről

- 26 A kérdést előterjesztő bíróság eddigi ítélezési gyakorlata szerint az MDK az UStG 4. §-ának 15a. pontja révén a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett szociális intézményként van ugyan elismerve, ezen elismerés azonban nem terjed ki az MDK alvállalkozóira. Ez különösen abból következik, hogy az UStG 4. §-ának 15a. pontja szerinti, kedvezményt biztosító rendelkezés azáltal, hogy csak az MDK szolgáltatásra vonatkozik, az uniós joggal összhangban álló módon egy személyi ismervet vesz alapul. A szervezeti modell szabad megválasztásának elve nem jár ezen ismerv figyelmen kívül hagyásának lehetőségével.
- 27 Kérdéses azonban, hogy más következik-e abból, hogy a szakvéleményezésről szóló irányelvek formájában jelenleg olyan, a Bundesminister für Gesundheit (szövetségi egészségügyi miniszter, Németország) által jóváhagyott szabályozások léteznek, amelyek töredékesen szabályozzák harmadik személyeknek az MDK által a szakvéleményezésbe történő bevonását, de csak az MDK-ra kötelezőek. Ez megfelelő elismerést jelenthet akkor is, ha a szakértő alvállalkozó.

A 2) b) kérdésről

- 28 Ha az alvállalkozói minőség önmagában nem elegendő, azt kell tisztázni, hogy elegendő-e a fővállalkozó teljes költségének az egészségbiztosítási és ápolási biztosítási pénztárak által történő viselése ahhoz, hogy az alvállalkozót is a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett elismert intézménynek kelljen tekinteni.
- 29 A Bíróság ugyanis megállapította, hogy a szociális intézményként történő elismerés szempontjából mérvado körülmények között szerepelhet többek között az a körülmény, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit nagyrészt egészségbiztosítási pénztárak vagy egyéb társadalombiztosítási intézmények viselik (2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 31. pont).
- 30 Az MDK általi szakvéleményezéshez szükséges forrásokat az egészségbiztosítási pénztárak az MDK illetékességi területén lakóhellyel rendelkező tagok száma alapján kiszámított hozzájárulás útján teremtik elő. A forrásokat attól függetlenül utalják ki, hogy az MDK bevont-e harmadik személyeket feladatainak ellátásába. A jelen esetben tehát végeredményben az ápolási biztosítási, illetve egészségbiztosítási pénztárak viselték a felperes szakértői tevékenységének teljes költségét.
- 31 A német jogalkotó mindazonáltal a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának nemzeti jogba való átültetése során részben a „díjazás” fogalmát választotta a költségek egészségbiztosítási pénztárak vagy egyéb társadalombiztosítási intézmények általi szükséges viselését illetően. A kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a „díjazás” feltétele az, hogy az illetékes intézmény tudjon a valamely alvállalkozó által valamely másik vállalkozó számára a kedvezményezett tevékenység keretében nyújtott szolgáltatásokról, és vállalja az ezzel kapcsolatos költségek – akár csak közvetett – viselését. Ha azonban a költségviselő nem az alvállalkozó szolgáltatásait, hanem csak a szolgáltató szolgáltatásait díjazza, akkor nem áll fenn a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett elismerés értékelése során figyelembe veendő költségviselés.
- 32 A jelen esetben nem állnak rendelkezésre azzal kapcsolatos megállapítások, hogy az ápolási biztosítási pénztár tudott-e az MDK teljes költségének viselése keretében az adott alvállalkozói szolgáltatásokról, és ezeket „díjazni” is kívánta-e. Ha a közvetett finanszírozás nem elegendő, a jogvitát vissza kell utalni a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) elé.

A 2) c) kérdésről

- 33 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó igenlő válasz esetén, és ha az alvállalkozói minőség nem elegendő, azt is tisztázni kell, hogy a szociális intézmény általi közvetett költségviselés esetén függővé tehető-e a

szociális jellegű intézményként történő elismerés 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.

- 34 A kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a költségviselés csak akkor járhat ilyen, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett elismeréssel, ha azt jogszabály szabályozza. Ennélfogva szerződésben rögzített költségviselés alapján csak akkor kerülhet sor elismerésre, ha a szerződéskötés jogszabályon alapul.
- 35 Ha a szerződéskötésre csak kevés jogszabályi követelmény vonatkozik, az említett ítélkezési gyakorlat szerint már a szerződéskötés lehetősége is elegendő. Ha azonban a jogszabály számos feltételt támaszt a szerződéskötéssel kapcsolatban, nem elegendő önmagában a költségviselés elvont lehetősége.
- 36 Az SGB XI 18. §-a (1) bekezdésének első mondatát úgy módosították 2012. október 30-i hatállyal, hogy az ápolási biztosítási pénztárak az MDK helyett más független szakértőket is megbízhatnak annak megvizsgálásával, hogy teljesülnek-e az ápolásra szorultság feltételei, és hogy milyen mértékű ápolásra van szükség.
- 37 Független szakértők közvetlen megbízása esetén az ápolási biztosítási pénztárakra az SGB XI 53b. §-a alapján elfogadott, a független szakértőkről szóló irányelvek vonatkoznak, amelyek 2. pontja például részletesen szabályozza az ápolási biztosítási pénztárak által megbízott szakértőkkel szemben támasztott képesítési követelményeket. Ez adott esetben úgy értelmezhető, hogy szerződés áll fenn, amennyiben ez uniós jogi szempontból megengedett.