

**C-620/21. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. október 6.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Varhoven administrativen sad (Bulgária)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. szeptember 27.

**Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél és ellenérdekű fél a csatlakozó  
felülvizsgálati eljárásban:**

Momtrade Ruse OOD

**Ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban és csatlakozó felülvizsgálati  
kérelmet előterjesztő fél:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

**Az alapeljárás tárgya**

Az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság, Bulgária) 2020. június 26-i ítéletével szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelem. Az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság) ítélete megsemmisítette a TD na NAP Varna (a nemzeti adóhatóság varnai területi igazgatósága, Bulgária) adóhatósága által hozott és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna (a varnai „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” igazgatóság igazgatója, Bulgária) 2019. március 13-i határozatával helybenhagyott 2018. október 4-i utólagos adómegállapítási határozatot annyiban, amennyiben az héatartozást állapított meg a Momtrade Rusével szemben a 2014. június 24. és 2015. december 31. közötti adózási időszak vonatkozásában a 264 027,60 leva (BGN) és 316 833,05 BGN közötti különbséget mint főkövetelés összegének és a 89 315,83 BGN és 107 178,98 BGN közötti különbséget mint

késedelmi kamat összegének megfelelő összegben, a keresetet pedig az ezt meghaladó részében elutasította.

### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

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 vagy 2006/112 irányelv) 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezése.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

A kérdést előterjesztő bíróság a következő kérdéseket terjeszti elő előzetes döntéshozatal céljából:

- 1) Lehetővé teszi-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezése a valamely tagállamban (a jelen esetben Bulgáriában) szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként nyilvántartásba vett gazdasági társaság számára, hogy az említett rendelkezésre hivatkozzon annak érdekében, hogy az általa más tagállamok állampolgárságával rendelkező természetes személyek részére ez utóbbi államok területén nyújtott szociális szolgáltatások vonatkozásában adómentességben részesüljön? Jelentőséggel bír-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az a körülmény, hogy a szolgáltatások igénybevevőit a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamokban bejegyzett gazdasági társaságok közvetítették a szolgáltatóknak?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén milyen kritériumok és melyik jog – a bolgár és/vagy az osztrák és a német jog – alapján kell a hivatkozott uniós rendelkezés értelmezése és alkalmazása során értékelni, hogy az ellenőrzés alá vont társaság „szociális jellegűnek elismert intézménynek” minősül-e, és hogy bizonyítottnak tekinthető-e, hogy „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő” szolgáltatásokról van szó?
- 3) Ezen értelmezés szerint elegendő-e a gazdasági társaságnak a nemzeti jogban meghatározott szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként való nyilvántartásba vétele annak megállapításához, hogy a társaság az érintett tagállam által „szociális jellegűnek elismert intézménynek” minősül?

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat**

A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja és 133. cikke (1) bekezdésének a)–d) pontja.

A Bíróság ítélkezési gyakorlata:

2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet, C-594/13, EU:C:2015:164, 17. pont;
2007. június 14-i Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont;
2010. március 25-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-79/09, EU:C:2010:171, 49. pont;
2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 22. pont;
2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 26. és 27. pont;
2017. szeptember 21-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-616/15, EU:C:2017:721, 47. pont;
2016. október 5-i TMD ítélet, C-412/15, EU:C:2016:738, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat;
2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet, C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 43. pont;
2013. február 21-i Město Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 17. pont;
2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 46. pont.

A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az elsőfokú bíróság által hivatkozott „go fair” Zeitarbeit ítélet alapjául szolgáló ügy jelentősen eltér a jelen ügytől, mivel a szolgáltatásokat abban a tagállamban nyújtották, amelyben mind a szolgáltatások nyújtója, mind azok igénybevevői székhellyel rendelkeztek.

#### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (az adó- és társadalombiztosítási eljárás rendjéről szóló törvénykönyv, a továbbiakban: DOPK)

A DOPK 122. cikke értelmében az adóhatóság az e rendelkezésben előírt eljárás szerint állapíthatja meg az adóalapot különösen akkor, ha az ellenőrzés alá vont személy könyvelésében valótlan tartalmú dokumentumokat használtak fel (3. pont), vagy ha az adóalap nem állapítható meg a könyvelés alapján (4. pont).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS)

A ZDDS 21. cikke értelmében a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó önálló gazdasági tevékenységének székhelye van.

A ZDDS 38. cikke értelmében azok a Közösségen belüli termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások mentesülnek az adó alól, amelyek belföldi teljesítésük esetén adómentesek lennének ((2) bekezdés). A ZDDS 40. cikke értelmében a Zakon za sotsialnoto podpomagane (a szociális ellátásról szóló törvény) értelmében vett szociális szolgáltatások nyújtása adómentes szolgáltatásnyújtásnak minősül.

A ZDDS 67. cikkének (2) bekezdése értelmében az adót kifejezett feltüntetése hiányában a megállapodás szerinti árba beépítettnek kell tekinteni.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (a szociális ellátásról szóló törvény, a továbbiakban: ZSP)

A ZSP 16. cikke értelmében a szociális szolgáltatások célirányos szociális munkán alapulnak az egyének mindennapi tevékenységek elvégzésében vagy társadalmi beilleszkedésben való támogatásának céljával, és azokat az egyének kérésére és választása szerint, egyéni igényfelmérés alapján nyújtják.

A ZSP 18. cikke értelmében a szociális szolgáltatásokat többek között bolgár jogi személyek és valamely másik uniós tagállam joga szerinti jogi személyek csak az Agentsia za sozialno podpomagane (szociális ellátási hivatal, Bulgária) által vezetett nyilvántartásba történő bejegyzést követően nyújtják.

A ZSP kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 6. pontjában foglalt jogi fogalom meghatározás szerint a „szociális szolgáltatások” az egyéneket támogató és az önálló életvitelre való lehetőségeiket bővítő tevékenységek; a 7. pont szerint a „közösségi szociális szolgáltatásokat” családi vagy családközei környezetben nyújtják.

Pravilnik za prilagane na ZSP (a ZSP végrehajtásáról szóló rendelet, a továbbiakban: PPZSP)

A PPZSP 40. cikke értelmében a szociális szolgáltatásokat igénybe venni kívánó személy írásbeli kérelmet nyújt be az aktuális lakcíme szerint illetékes irányító hatósághoz, ha a szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató jogi személy. Referenciaként csatolja személyazonosító okmányának másolatát, – amennyiben rendelkezésre áll – személyes betegkartonjának másolatát, valamint – amennyiben rendelkezésre áll – egy orvosi szakvéleményt. Az irányító hatóság felméri a kérelmező szociális szolgáltatási igényét, és azt szabványosított jelentésben rögzíti.

A PPZSP 40d. cikke értelmében az igényfelmérést követően a szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató egyéni tervet készít, amelyben megfogalmazza a célokat, és rögzíti különösen a mindennapi, egészségügyi, oktatási, rehabilitációs vagy egyéb igények kielégítését szolgáló tevékenységeket.

A PPZSP 40e. cikke értelmében a szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató az igénybevevő személyére és a nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó adatokat tartalmazó ügyfélnyilvántartást vezet.

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 A Momtrade Ruse egy korlátolt felelősségű társaság, amely elsősorban ambuláns szociális szolgáltatásokat nyújt. A társaság 2014. június 24. óta szerepel önkéntes alapon a ZDDS szerinti nyilvántartásban.
- 2 A társaság a Ministerstvo na truda i sotsialnata politika (munkaügyi és szociálpolitikai minisztérium, Bulgária) keretében működő Agentsia „Sotsialno podpomagane” (szociális ellátási hivatal, Bulgária) által nyilvántartásba vett, idős emberek számára személyi gondozók, szociális asszisztensek és háztartási kisegítők rendelkezésre bocsátása formájában szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató.
- 3 A 2018. október 4-i utólagos adómegállapítási határozattal lezárult adóellenőrzési eljárásban a Momtrade Ruse társaság különböző német és/vagy osztrák állampolgárságú természetes személyekkel mint megbízókkal kötött szolgáltatási szerződéseket nyújtott be. E szerződések alapján a társaság ápolókat és háztartási kisegítőket küldött ki a megbízók háztartásába. Az egyes tevékenységeket a szerződésekhez csatolt kérdőívben pontosították, amelyet egy Németországban, illetve Ausztriában bejegyzett közvetítőtársaság készített, amely közvetítői szerződés alapján közvetített ügyfeleket az ellenőrzés alá vont társaságnak.
- 4 A felsorolt tevékenységek közé tartozik a háztartásban való segítségnyújtás mellett az olyan idős, egészségi problémával küzdő emberek ápolása is, akik nem képesek magukról önállóan gondoskodni. Minden szerződésben fel van tüntetve mind a megbízó, mind a közvetítő neve. A természetes személyek által a társaság részére teljesített kifizetések nem vitatottak.
- 5 A német adóhatóság információcserét kezdeményezett a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.) alapján. Ennek nyomán megállapítást nyert, hogy a szolgáltatások után nem Németországban, hanem a bolgár ZDDS alapján Bulgáriában kell adót fizetni.
- 6 Az ellenőrzés alá vont társaság által benyújtott dokumentumok alapján az adóhatóság megállapította, hogy az ügyfelek egyéni igényeinek feltüntetése hiányában nem jött létre „szociális szolgáltatások” nyújtására vonatkozó megállapodás. Az adóhatóság abból indult ki, hogy a szolgáltatás ténylegesen másik tagállamban való nyújtása miatt a ZSP mellett a német, illetve az osztrák jog is releváns. Ahhoz, hogy a Momtrade Ruse a ZDDS 40. cikkének 1. pontja alapján adómentességben részesüljön, bizonyítékokat kell benyújtania, amelyek az érintett másik tagállam joga szerint alátámasztják az e tagállam területén nyújtott szolgáltatások szociális jellegét.

- 7 Az adóellenőrzést végző hatóság ezenfelül arra a következtetésre jutott, hogy a társaság által a teljesített szolgáltatásnyújtásokról benyújtott eredeti dokumentumok valótlan tartalmúak. A szolgáltatások igénybevevőiként németországi és ausztriai jogi személyek vannak feltüntetve, miközben a tényleges igénybevevők német vagy osztrák állampolgárságú természetes személyek. Jogi személyek részére nyújtott, 0%-os adómértékkel adózó, Közösségen belüli szolgáltatások vannak elkönyvelve, nem pedig természetes személyek részére nyújtott szolgáltatások. Abból kell kiindulni, hogy az adóalap nem állapítható meg a könyvelés alapján. Továbbá nem nyújtották be az összes, kifejezetten kért dokumentumot és magyarázatot sem. Az adóhatóság ez alapján úgy döntött, hogy az adóalapot a DOPK 122. cikkének (2) bekezdése alapján saját megítélése szerint kell megállapítania.
- 8 Az eljárásban első fokon eljáró bíróság, az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság) abból indult ki, hogy a ZDDS 40. cikkének 1. pontja a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának felel meg. A ZDDS 40. cikkének 1. pontja szerinti adómentesség alkalmazhatóságához az ellenőrzés alá vont személynek bizonyítania kell, hogy a tevékenység mind a bolgár jog, mind a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam joga szerint szociális jellegű. Az említett bíróság feltételezte, hogy ez a jelleg a bolgár szabályozás alapján nem bizonyított, mivel ez utóbbi kötelezően előírja az egyéni igények szociális felmérését és ennek dokumentálását, amire a külföldi állampolgárok esetében nem került sor. Az ellenőrzés alá vont személy nem nyújtotta be a bolgár jogszabályok alapján szükséges, szociális szolgáltatások nyújtására vonatkozó kérelmeket, szociális felméréseket, javaslatokat tartalmazó jelentéseket, egyéni terveket és ügyfélnyilvántartást, hanem csak a szerződéseket és az azokhoz tartozó kérdőíveket. Az elsőfokú bírósághoz benyújtott, a német Sozialgesetzbuch (szociális törvénykönyv) szerinti, német állampolgárságú természetes személyek által tett nyilatkozatok, szociális szakvélemények és az ápolásra való rászorultságra vonatkozó szakvélemények, valamint számlák viszont időbeli szempontból nem kapcsolhatók össze azokkal a személyekkel, akik felé a vitatott számlákat kiállították. A bírósági eljárásban benyújtott, természetes személyek felé kiállított azon számlák, amelyek esetében a szakvélemény megerősítette, hogy megfelelnek az adóellenőrzési eljárásban benyújtott, a német közvetítő felé kiállított számláknak, nem pontosítják a szolgáltatásokat, és nem bizonyítják azok szociális jellegét.
- 9 Az elsőfokú bíróság a ZDDS 67. cikkének (2) bekezdése alapján a főkövetelés tekintetében a 264 027,60 BGN és 316 833,05 BGN közötti különbözettel, a késedelmi kamat tekintetében pedig a 89 315,83 BGN és 107 178,98 BGN közötti különbözettel csökkentette, egyebekben pedig helybenhagyta az utólagos adómegállapítási határozattal megállapított adótartozást.
- 10 A felülvizsgálati eljárásban eljáró bírósági tanácsban felmerül a kérdés, hogy el kell-e végezni a Momtrade Ruse által nyújtott szolgáltatások jellegének értékelését. Az adóellenőrzési eljárásban benyújtott írásbeli bizonyítékok és a bírósági eljárásban gyűjtött bizonyítékok (szerződések, kérdőívek és a

szolgáltatások igénybevevőinek nyilatkozatai) alapján az eljáró bíróság megállapítja, hogy a társaság által nyújtott szolgáltatásokat igénybe vevő természetes személyek olyan idős, egészségi problémával küzdő emberek, akik a háztartási kötelezettségekkel kapcsolatos otthoni ápolási igényen túlmenően egészségi állapotuk miatt is segítségre szorulnak.

- 11 Az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság) a határozatában azzal a körülménnyel indokolta a szolgáltatások szociális jellegének hiányát, hogy a társaság nem nyújtott be a német, illetve osztrák hatóságoktól származó, e szociális jelleget megállapító hivatalos dokumentumokat. Az említett bíróság megállapította, hogy az idősök gondozásával kapcsolatos szolgáltatások nem szociális jellegűek, mivel csak a háztartás vezetésével kapcsolatban nyújtanak segítséget. A munkavállalóknak nem kell az egyének egészségi állapotával kapcsolatos tevékenységeket végezniük, és nem rendelkeznek olyan képzettséggel, amely arra utalna, hogy képesek lennének egészségügyi ellátást nyújtani.
- 12 A fent hivatkozott Les Jardins de Jouvence ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az adómentesség szempontjából „a véghezvitt ügyletek alapvető jelleg[e], valamint a kérdéses szolgáltatásokat nyújtó [...] gazdasági szereplő minőség[e]” bír jelentőséggel. A kérdést előterjesztő bíróság ezért úgy véli, hogy a felek közötti jogvita helyes eldöntéséhez tisztázni kell, hogy milyen kritériumok alapján kell értékelni, hogy szociális tevékenységekről van-e szó: a tevékenységek végzésének helye szerinti állam hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságai által kiállított dokumentumok alapján kell-e ezt értékelni, vagy elegendő-e a nyújtott ápolás jellegének megállapítása.

#### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása**

- 13 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében foglalt adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azok kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás héaköteles. Ezen adómentességeket azonban azok céljaival összhangban, valamint a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének követelményeit tiszteletben tartva, de az adómentességek pozitív hatásának fennmaradását biztosítva kell értelmezni (lásd fent: „go fair” Zeitarbeit ítélet; Horizon College ítélet; Bizottság kontra Hollandia ítélet; Zimmermann ítélet; Klinikum Dortmund ítélet).
- 14 A 2006/112 irányelv 132. cikke valamennyi rendelkezésének célkitűzése arra irányul, hogy mentesítsen egyes közhasznú tevékenységeket a héa alól annak érdekében, hogy megkönnyítse az egyes szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével (lásd fent: Bizottság kontra Németország ítélet; TMD ítélet; VDP Dental Laboratory és társai ítélet).

- 15 A Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) már döntött egy hasonló ügyben az irányelv hivatkozott rendelkezésének értelmezéséről. A 11597/2019. sz. közigazgatási peres ügyben hozott 2020. augusztus 3-i 10652. sz. ítéletében kimondta, hogy az uniós jog nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy mentesítsék az adó alól a más tagállamok állampolgárai részére a saját területükön kívül nyújtott szociális szolgáltatásokat. A Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a határozatot [a Bolgár Köztársaság] alkotmány[a] 26. cikkének (2) bekezdésével indokolta, amely szerint csak a Bolgár Köztársaság területén tartózkodó külföldiek rendelkeznek a bolgár alkotmányból eredő összes joggal és kötelezettséggel, azon jogok és kötelezettségek kivételével, amelyek a bolgár állampolgársághoz kötődnek.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság jelen ügyben eljáró tanácsa úgy véli, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkének említett célkitűzése szempontjából nem bír jelentőséggel, hogy a szolgáltatásnyújtás felei egy tagállam területén vannak, vagy – mint a jelen esetben – a szolgáltató valamely tagállamban van bejegyezve, a szolgáltatás igénybevevői pedig azon másik tagállam állampolgárai, amelyben a szolgáltatást nyújtják. Mivel viszont a szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van, az uniós jog Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által elvégzett – fent ismertetett – értelmezésének elfogadása esetén a szociális szolgáltatásokat nyújtó, Bulgáriában székhellyel rendelkező szolgáltatók eltérő adójogi bánásmódban részesülnének attól függően, hogy Bulgária területén vagy valamely másik tagállam területén nyújtanak-e szolgáltatásokat külföldi állampolgárok részére, ez az eredmény pedig elfogadhatatlannak tűnik a kérdést előterjesztő bíróság számára.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróságnak ezért szüksége van a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezésére azon kérdés megválaszolásához, hogy lehetővé teszi-e ez a cikk a valamely tagállamban (a jelen esetben Bulgáriában) szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként nyilvántartásba vett gazdasági társaság számára, hogy az említett rendelkezésre hivatkozzon annak érdekében, hogy az általa más tagállamok állampolgárságával rendelkező természetes személyek részére ez utóbbi államok területén nyújtott szociális szolgáltatások vonatkozásában adómentességben részesüljön, és hogy jelentőséggel bír-e az e kérdésre adandó válasz szempontjából az a körülmény, hogy a szolgáltatások igénybevevőit a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban bejegyzett gazdasági társaságok közvetítették.
- 18 Ezt követően, ha a kérdésre igenlő választ kell adni, és a 2006/112 irányelv 132. cikkének (1) bekezdése alapján adómentes termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek (lásd fent: Žamberk ítélet), az irányelv azonban sem e fogalmak meghatározására vonatkozó kritériumokat, sem a releváns tények bizonyítására vonatkozó szabályokat nem tartalmaz, a kérdést előterjesztő bíróságnak magyarázatokra van szüksége ezen uniós jogi rendelkezés értelmezésével és alkalmazásával, mégpedig különösen azzal kapcsolatban, hogy a bolgár és/vagy az osztrák és a német jog alapján kell-e



értékelni, hogy az ellenőrzés alá vont társaság „szociális jellegűnek elismert intézménynek” minősül-e, és hogy bizonyítottan tekinthető-e, hogy „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő” szolgáltatásokról van szó.

- 19 Ezzel összefüggésben végezetül azt szeretné megtudni az eljáró bíróság, hogy elegendő-e a gazdasági társaságnak a nemzeti jogban meghatározott szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként való nyilvántartásba vétele annak megállapításához, hogy a társaság az érintett tagállam által „szociális jellegűnek elismert intézménynek” minősül.

MUNKADOKUMENTUM