JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. december 1.[1]

C-620/21. sz. ügy

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

(a Varhoven administrativen sad [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Héairányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének g) pontja – A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások adómentessége – Szociális jellegűnek elismert intézmény – Az érintett tagállam, amely az intézményt szociális jellegűnek ismeri el”

I. Bevezetés

1. A demográfiai változások és a globalizáció az uniós héajogra is hatással vannak. Ezt mutatja a jelen eljárás. Egy Bulgáriában letelepedett vállalkozás az Unió egész területére kiküldi munkavállalóit többek között olyan Németországban és Ausztriában lakóhellyel rendelkező (természetes) személyekhez, akiknek életkoruk vagy egészségi állapotuk miatt segítségre van szükségük a háztartásban, és emellett ápolásra szorulnak. Az e természetes személyek részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helye főszabály szerint a szolgáltatást nyújtó székhelyén, tehát a jelen esetben Bulgáriában van. Következésképpen a bolgár jogot kell alkalmazni, ha az e Németországban vagy Ausztriában nyújtott szolgáltatások utáni megfelelő héakivetésről és egyúttal e szolgáltatások adómentességéről van szó.

2. A jelen ügyben szóban forgó adómentesség azokra a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket „az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmény” nyújt. A döntő kérdés az, hogy melyik ez az „érintett tagállam”. Az a tagállam, amelynek területén a kedvezményezett szolgáltatásokat nyújtják (a rendeltetési ország), mert főszabály szerint annak szociális rendszerei fizetik a szolgáltatást? Vagy az a tagállam, amelyet ténylegesen megilletné az adóbevétel, ha a szolgáltatás nem lenne adómentes? Ez a jelen ügyben szereplőhöz hasonló, nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások esetében a származási ország, az adóalanyok (például egy külföldi kórház) részére nyújtott szolgáltatások esetében pedig a rendeltetési ország lenne.

[1] Eredeti nyelv: német.

3. Mindkét megoldás gyakorlati problémákhoz vezet. Ha a rendeltetési ország szerinti tagállam hozza meg az elismerési határozatot, a származási ország szerinti tagállam nem tudja e határozatot megfelelően felülvizsgálni, jóllehet e határozat közvetetten hatással lehet adóbevételére. Ha a származási ország szerinti tagállam felelős ezért az elismerésért, akkor ez a tagállam rendkívül nagyvonalú elismerési gyakorlattal ideális helyszínt teremthet a határokon átnyúló szociális gondozási szolgáltatások számára. Ez a rendeltetési országban letelepedett vállalkozásokkal folytatott verseny torzulását eredményezheti, aminek elkerülését éppen a harmonizált héarendszer szolgálja.

4. Mivel azonban csak egy megoldás létezhet, a Bíróságnak a jelen ügyben választ kell adnia arra a kérdésre, hogy a bizonyos, az „érintett tagállam" által elismerendő intézmények által teljesített ügyletek adómentessége szempontjából minden esetben a héajogi értelemben vett teljesítési hely szerinti állam (a jelen esetben Bulgária), vagy minden esetben a rendeltetési ország (a jelen esetben Németország vagy Ausztria) bír-e jelentőséggel.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[2] határozza meg.

6. A héairányelv 45. cikke a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozik, és a következőképpen szól:

„Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van."

7. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja az adómentességet szabályozza:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

g) 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;"

[2] A 2006. november 28-i tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a vitatott években (2014-től 2015-ig) hatályos – e tekintetben legutóbb a 2013. december 17-i 2013/61/EU tanácsi irányelvvel (HL 2013. L 353., 5. o.) módosított – változata.

8. A héairányelv 133. cikke első bekezdésének c) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a fent említett adómentesség megadását feltételtől tegyék függővé:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

c) az intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a héa hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál;”

9. A héairányelv 134. cikkének a) pontja a következőket írja elő:

„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. A bolgár jog

10. A héairányelvet a Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) ültette át.

11. 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.

12. A ZDDS 40. cikke szerint a Zakon za sotsialnoto podpomagane (a szociális ellátásról szóló törvény, a továbbiakban: ZSP) értelmében vett szociális szolgáltatások nyújtása adómentes.

13. A ZSP 16. cikke szerint 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.

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

15. A ZSP kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 6. pontjában foglalt jogi fogalommeghatározás 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 családközeli környezetben nyújtják.

16. A Pravilnik za prilagane na ZSP (a ZSP végrehajtásáról szóló rendelet, a továbbiakban: PPZSP) 40. cikke szerint 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.

17. 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.

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

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

19. A Momtrade Ruse OOD (a továbbiakban: Momtrade) egy korlátolt felelősségű társaság, amely elsősorban ambuláns szociális szolgáltatásokat nyújt. A társaság 2014. június 24. óta szerepel önkéntes alapon a ZDDS szerinti nyilvántartásban adóalanyként. A társaság a bolgár munkaügyi és szociálpolitikai minisztérium [3] keretében működő szociális ellátási hivatal által nyilvántartásba vett, idősek számára személyi gondozók, szociális asszisztensek és háztartási kisegítők rendelkezésre bocsátása formájában szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltató is egyben.

20. A Momtrade-nél adóellenőrzési eljárás lefolytatására került sor a 2014. június 24. és 2015. december 31. közötti időszak vonatkozásában. Az ellenőrzés tárgyát különböző német és/vagy osztrák állampolgárságú, nyilvánvalóan Németországban vagy Ausztriában állandó lakóhellyel rendelkező természetes személyek részére nyújtott szolgáltatások képezték.

21. Az e természetes személyekkel kötött szerződések alapján a Momtrade ápolókat és háztartási kisegítőket küldött ki a megbízók háztartásába. Az egyes tevékenységek a szerződésekhez csatolt kérdőívben vannak pontosítva. Ezt a kérdőívet egy Németországban, illetve Ausztriában bejegyzett közvetítőtársaság készítette, amely közvetítői szerződés alapján közvetített ügyfeleket a Momtrade-nek.

22. 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 Momtrade részére teljesített kifizetések nem vitatottak.

23. A német adóhatóság információcserét kezdeményezett. Ennek nyomán megállapítást nyert, hogy e szolgáltatások teljesítési helye Bulgáriában van. Következésképpen e szolgáltatások után nem Németországban, hanem a bolgár ZDDS alapján Bulgáriában kell adót fizetni.

24. A Momtrade által benyújtott dokumentumok alapján a bolgár 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

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

osztrák jog is releváns. Ahhoz, hogy a Momtrade 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.

25. A 2018. október 4-i utólagos adómegállapítási határozat mindenesetre megtagadta a Momtrade-től a szolgáltatások adó alóli mentesítését. A Momtrade keresetet indított ezzel szemben. Az eljárásban első fokon eljáró bíróság, az Administrativen sad Ruse (ruszei közigazgatási bíróság, Bulgária) abból indult ki, hogy a ZDDS 40. cikkének 1. pontja a héairányelv 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 szociális jelleg a bolgár szabályozás alapján nem bizonyított. Ez utóbbi kötelezően előírja az egyéni igények szociális felmérését, amire és aminek dokumentálására a jelen esetben nem került sor.

26. A Momtrade 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.

27. Ezenkívül az idősek gondozásával kapcsolatos szolgáltatások nem szociális jellegűek a ZDDS 40. cikkének 1. pontja értelmében, mivel csak a háztartás vezetésével kapcsolatban nyújtanak segítséget. A munkavállalóknak nem kell az egyének egészségi állapotával kapcsolatos tevékenységeket végezniük. Olyan képzettséggel sem rendelkeznek, amely arra utalna, hogy képesek lennének egészségügyi ellátást nyújtani.

28. Az elsőfokú bíróság ezért a lehető legteljesebb mértékben helybenhagyta az utólagos adómegállapítási határozattal megállapított adótartozást. A Momtrade jogorvoslati kérelmet nyújtott be ezzel szemben. A felülvizsgálati eljárásban eljáró illetékes bírósági tanácsban felmerül a kérdés, hogy milyen kritériumok alapján kell értékelni, hogy szociális tevékenységekről van-e szó.

29. E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„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 szolgáltatónak?

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?"

30. A Bíróság előtti eljárásban a Bolgár Köztársaság adóhatósága és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján eltekintett a tárgyalás megtartásától.

IV. A jogkérdésről

31. Mivel az első és harmadik kérdés viszonylag egyértelműen megválaszolható a héairányelv, illetve a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján, először e kérdésekkel foglalkozom (erről lásd az A. és B. pontot). Ezt követően rátérek a második kérdésre, amely két külön vizsgálandó részt tartalmaz. A kérdést előterjesztő bíróság egyrészt „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások" fogalmának értelmezését, valamint annak megválaszolását kéri, hogy milyen módon kell bizonyítani e szolgáltatásokat. E tekintetben egy olyan önmagában adómentes szolgáltatás fennállásáról van szó (erről lásd a C. pontot), amelyet szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, elismert intézmények nyújtanak. Másrészt tisztázni kell, hogy miként kell értelmezni azon „érintett tagállam" fogalmát, amely ezen „egyéb intézményeket" szociális jellegűnek ismeri el, minek folytán azok az adómentesség személyi hatálya alá tartoznak (erről lásd a D. pontot).

A. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának közvetlen alkalmazhatósága (az első kérdés)

32. Az első kérdés annak tisztázására irányul, hogy a Momtrade közvetlenül hivatkozhat-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjára. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából[4] kitűnik, hogy minden olyan esetben, amikor úgy tűnik, hogy valamely irányelv a tartalma alapján feltétel nélküli és kellően pontos rendelkezéseket tartalmaz, azokra hivatkozni lehet, amennyiben a végrehajtási intézkedéseket határidőben nem fogadták el, az irányelvvel nem összeegyeztethető valamennyi nemzeti rendelkezéssel szemben. Ez azt feltételezi, hogy e rendelkezések olyan jogokat határoznak meg, amelyeket a magánszemélyek az állammal szemben érvényesíthetnek.

33. E tekintetben a Bíróság a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját illetően már megállapította, hogy e rendelkezés (illetve a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) pontjában foglalt, azonos tartalmú korábbi rendelkezés) kellően pontosan és feltétel nélkül írja elő, hogy mely tevékenységek mentesek az adó alól.[5]

34. „Az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények" fogalma azonban mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak arra vonatkozóan, hogy szociális jellegűnek ismernek-e el egyes intézményeket.[6] Amennyiben a tagállamok tiszteletben tartják a héairányelv

[4] 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. pont); 2000. szeptember 26-i IGI-ítélet (C-134/99, EU:C:2000:503, 36. pont); 1982. január 19-i Becker ítélet (8/81, EU:C:1982:7, 25. pont).

[5] 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 53. pont). A 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítéletben (C-335/14, EU:C:2016:36, 47. pont) a Bíróság az uniós jog autonóm fogalmairól beszél, amelyeket az európai uniós jog szintjén kell meghatározni.

[6] 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348, 41. pont a III. melléklet 15. pontjával kapcsolatban).

132. cikke (1) bekezdésének g) pontja által részükre biztosított mérlegelési mozgástér korlátait, a magánszemélyek e rendelkezés alapján nem kaphatják meg a szociális jellegű intézmény minősítést az érintett tagállamtól.[7]

35. Ha azonban egy magánszemély szociális jellegű intézmény minősítésre tart igényt, a nemzeti bíróságok feladata megvizsgálni, hogy a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságok tiszteletben tartották-e a mérlegelési mozgástér korlátait az uniós jogi elveknek, különösen az egyenlő bánásmód elvének az alkalmazása során.[8] A magánszemély ebben az esetben a biztosított mérlegelési mozgástér ellenére is hivatkozhat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjára.[9]

36. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésére tekintettel pontosítani kell, hogy ez attól függetlenül így van, hogy a szolgáltatás teljesítési helyét a rendeltetési ország elve vagy a származási ország elve alapján kell-e meghatározni, valamint attól függetlenül, hogy közvetítő közvetítette-e ezt a szolgáltatást.

B. Az érvényes elismeréssel szemben támasztott követelményekről (a harmadik kérdés)

37. A harmadik kérdés arra vonatkozik, hogy elegendő-e a gazdasági társaság szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként való nyilvántartásba vétele ahhoz, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett érvényesen elismert intézményről lehessen beszélni.

38. A nemzeti hatóságok feladata meghatározni, hogy milyen intézményeket kell a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében szociális jellegűnek elismerni.[10] A hatodik irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja nem határozza meg azokat a feltételeket és eljárásokat, amelyek a nem közintézménynek minősülő intézmények szociális jellegűként való elismerésére vonatkoznak. Főszabály szerint tehát az egyes tagállamok nemzeti jogának kell megállapítania azon szabályokat, amelyek alapján az említett intézmények ilyen elismerésben részesülhetnek.[11]

39. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából mindazonáltal az következik, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények szociális jellegének az elismerése során a nemzeti hatóságok feladata, hogy az uniós joggal összhangban és a nemzeti bíróságok ellenőrzése mellett több körülményt is figyelembe vegyenek.

40. Ezek között szerepelhet különös – nemzeti vagy regionális, jogszabályi vagy közigazgatási jellegű, adójogi vagy szociális biztonsági – 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

7 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 55. pont).

8 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 45. pont); 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 56. pont).

9 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 32. pont); 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 61. pont).

10 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 57. pont).

11 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 69. pont); 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 43. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 32. és 34. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 26. pont).

szolgáltatások költségeit adott esetben nagyrészt betegbiztosítók vagy egyéb társadalombiztosítási szervezetek viselik.[12] Az intézmény által általánosságban követett célok, valamint az is figyelembe vehető ennek során, hogy az intézmény szociális elköteleződése mennyire állandó.[13]

41. Ebből ugyanakkor az következik, hogy a tagállamok nem minősíthetik a nyereségszerzésre törekvő magánjogi jogalanyokat (mint amilyen a jelen esetben a Momtrade) szociális jellegű intézménynek pusztán azon tény alapján, hogy e jogalanyok szociális jellegű szolgáltatásokat is nyújtanak.[14] Ezért az a puszta tény, hogy egy gazdasági társaság szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként szerepel egy állami hivatal nyilvántartásában, önmagában nem lehet elegendő ahhoz, hogy ebből arra lehessen következtetni, hogy mérlegelési hiba nélkül került sor a szociális jellegű intézményként való elismerésre. Más lehet a helyzet akkor, ha e nyilvántartásba vétel a fent említett körülmények érdemi vizsgálatával párosul, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

C. A szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások értékeléséről (a második kérdés második része)

42. A második kérdés második része az adómentes szolgáltatás értékelésére vonatkozik mind a kritériumokat, mind az alkalmazandó jogot és az ehhez szükséges bizonyítékokat illetően. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegéből kitűnik, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség csak azon szolgáltatásokra és termékértékesítésekre vonatkozik, amelyek „a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg[nek]”. Az adómentes szolgáltatás fennállása tehát kizárólag az uniós jogból következik.

43. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 132. cikkében szereplő adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni.[15] E kifejezések azonban nem értelmezhetők túl szigorúan[16] sem, mivel e kifejezések értelmezésének tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit, és meg kell felelnie az említett mentességek által követett céloknak. Így a szigorú értelmezés e szabálya a Bíróság véleménye szerint nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat.[17]

[12] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 70. pont); 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 44. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 35. pont); 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164, 20. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[13] 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348, 45. pont).

[14] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 72. pont); 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-492/08, EU:C:2010:348, 42. és 44. pont); 2016. július 28-i Conseil des ministres ítélet (C-543/14, EU:C:2016:605, 61. és 63. pont).

[15] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 57. pont); 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. pont); 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164, 17. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 22. pont); 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 12. pont).

[16] 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 32. pont: „nem követel meg különösebben szűk értelmezést”).

[17] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 57. pont); 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. pont); 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164, 17. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 22. pont).

44. A Bíróság tehát az adómentességre vonatkozó rendelkezések teleologikus értelmezését követeli meg, amely figyelembe veszi az adómentesség céljait és a semlegesség elvét. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezése során ezenfelül figyelembe kell venni a 134. cikk a) pontját is, amely megköveteli, hogy az érintett szolgáltatásnyújtások elengedhetetlenek legyenek a szociális gondozással és szociális biztonsággal kapcsolatos ügyletek teljesítéséhez. [18]

45. E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy főszabály szerint az e rendelkezés értelmében vett szociális gondozáshoz és szociális biztonsághoz szorosan kapcsolódnak a fizikai vagy gazdasági függőségben lévő személyek részére ambuláns gondozó szolgálatok által nyújtott gyógyellátási és háztartási szolgáltatások. [19] Ugyanígy ilyen szolgáltatásnak kell tekinteni a mentális függőségi helyzetben lévő személyeknek nyújtott és a polgári jogi ügyletek keretében őket védő szolgáltatásokat is, amennyiben e személyek veszélyeztetik saját pénzügyi vagy egyéb érdekeiket. [20] Nem tekinthető viszont ilyen szolgáltatásnak a munkavállalók rendelkezésre bocsátása, mivel az önmagában nem minősül szociális ágazatban teljesített közérdekű szolgáltatásnak. E tekintetben nem bír jelentőséggel, hogy az érintett személyzet ápoló személyzet, és az sem, hogy e személyzetet elismert ápolási intézmény rendelkezésére bocsájtják. [21]

46. Azt, hogy az érintett szolgáltatás adómentes-e, annak a tagállamnak kell tisztáznia, amelynek az irányelv az adóztatási jogkört biztosítja. A héajogban erre a szolgáltatás teljesítési helye révén kerül sor. Az adóalany részére nyújtott szolgáltatás esetében ez a hely a héairányelv 44. cikke értelmében főszabály szerint az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági tevékenységének székhelye van (a rendeltetési ország elve). A nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás esetében ez a hely a héairányelv 45. cikke értelmében az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van (a származási ország elve). A teljesítési helyre vonatkozó egyes különös rendelkezésekben (mint például a héairányelv 54. cikkében) az adóztatási jog ahhoz a helyhez kapcsolódik, ahol a tevékenységeket ténylegesen végzik.

47. A jelen esetben nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatásokról van szó, és így a héairányelv 45. cikke alapján Bulgária az adóztatási joggal rendelkező állam. Ezért – ha helyesen ültette át a héairányelvet – a hozzáadottérték-adóról szóló bolgár törvény határozza meg, hogy adómentes szolgáltatás nyújtására került-e sor. E szempontból nem bír jelentőséggel, hogy a forgalmi adóról szóló német vagy osztrák törvény is adómentes szociális gondozási szolgáltatásként értékelné-e a szóban forgó szolgáltatást. A héajoghoz hasonló harmonizált jogterületen azonban az értékelésnek ideális esetben azonosnak kell lennie.

48. A kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie, hogy a ZDDS megfelelő rendelkezései helyesen ültetik-e át a héairányelvet. Ha nem ez a helyzet, az adóalany – amint azt fent (a 32. és azt követő pontokban) kifejtettem – közvetlenül hivatkozhat a héairányelvre. Az adóalany mindkét esetben köteles együttműködni annak értékelésében, hogy a szóban forgó szolgáltatások adómentes szolgáltatásnak is minősülnek-e egyúttal. Ez bizonyítékok rendelkezésre tartását is magában foglalhatja. A héairányelv nem írja viszont elő, hogy milyen bizonyítékokról van szó, és hogy azokat hogyan kell előterjeszteni.

[18] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 59. pont); 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 31. pont); 31); úgyszintén ebben az értelemben: 2006. február 9-i Stichting Kinderopvang Enschede ítélet (C-415/04, EU:C:2006:95, 25. pont).

[19] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 62. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 23. pont); lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 44. pont).

[20] 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 63. pont).

[21] 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164, 28. pont).

49. Ilyen uniós jogi szabályozás hiányában a bizonyítási követelmények szabályozása a tagállamok hatáskörébe tartozik (az eljárási autonómia elve). Amint azt a Bíróság már megállapította, a tagállamok e tekintetben mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek,[22] és maguk határozhatják meg a részletes szabályokat. A részletes szabályok nem lehetnek kedvezőtlenebbek azonban, mint a hasonló belső jellegű esetekre vonatkozó szabályok (az egyenértékűség elve), és nem tehetik a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve).[23]

50. Az egyenértékűség elvének megsértése a jelen esetben nem állapítható meg. A tényleges érvényesülése elvének megsértése szintén nem állapítható meg. Nyilvánvaló, hogy bizonyos bizonyítékok alkalmasak, szükségesek és többnyire megfelelőek is annak ellenőrzésére, hogy adómentes szolgáltatás is fennáll-e. Ez még inkább így van akkor, ha a szolgáltatásokat a bolgár adóhatóság ellenőrzési körén kívül (a jelen esetben Németországban vagy Ausztriában) nyújtják. Úgy tűnik számomra, hogy ezzel főszabály szerint nem válik a gyakorlatban lehetetlenné az adómentesség igénybevétele. Végső soron azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata elvégezni ezt az értékelést.

D. Az intézményeket elismerő „érintett tagállamról” a (második kérdés első része)

1. A probléma bemutatása

51. Bulgária dönt tehát arról, hogy fennáll-e a szociális gondozással szorosan összefüggő szolgáltatás. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja mindazonáltal azt is megköveteli, hogy ezt a szolgáltatást meghatározott adóalany nyújtsa. Ilyen jellegű adómentes szolgáltatásokat csak „szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények” nyújthatnak.

52. Mivel a jelen esetben csak az utolsó lehetőség jöhet szóba, az a döntő, hogy a Momtrade ilyen elismert intézmény-e. Lehetséges, hogy a Momtrade-et ilyen intézményként ismerte el Bulgária, jóllehet az a puszta tény, hogy egy gazdasági társaság szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként szerepel egy állami hivatal nyilvántartásában, önmagában nem elegendő (lásd ezzel kapcsolatban a fenti 40. és azt követő pontot). A tevékenység helyén, illetve a rendeltetési országokban – Németországban és Ausztriában – a Momtrade-et nyilvánvalóan nem ismerték el ilyen intézményként. Feltételezve, hogy Bulgária érvényesen elismerte a Momtrade-et ilyen intézményként, a második kérdés első részének megválaszolásához pontosítani kell, hogy melyik „érintett tagállamnak” kell meghoznia ezt az elismerési határozatot.

53. A héairányelv csak „érintett tagállamot” említ. Első ránézésre az „érintett tagállam” a héajogi értelemben vett teljesítési hely szerinti tagállam is egyúttal. Végső soron – ahogyan azt például a Bizottság az észrevételeiben kifejti – e tagállamnak kell az adóztatást elvégeznie.

[22] A kamatfizetésre vonatkozó héajogi szabályozás hiányával kapcsolatban lásd: 2020. április 23-i Sole-Mizo és Dalmandi Mezőgazdasági ítélet (C-13/18 és C-126/18, EU:C:2020:292, 37. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont – autonómia); 2011. július 28-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-274/10, EU:C:2011:530, 39. pont); 2011. május 12-i Enel Maritsa Iztok 3 ítélet (C-107/10, EU:C:2011:298, 29. pont).

[23] 2020. július 16-i UR (Ügyvédek héafizetési kötelezettsége) ítélet (C-424/19, EU:C:2020:581, 25. pont); 2020. március 4-i Telecom Italia ítélet (C-34/19, EU:C:2020:148, 58. pont); 2014. július 10-i Impresa Pizzarotti ítélet (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54. pont); 2013. október 24-i Rafinăria Steaua Română ítélet (C-431/12, EU:C:2013:686, 20. pont); 2010. január 21-i Alstom Power Hydro ítélet (C-472/08, EU:C:2010:32, 17. pont); 2009. szeptember 3-i Fallimento Olimpiclub ítélet (C-2/08, EU:C:2009:506, 24. pont).

54. A teljesítési helyre vonatkozó szabályok azonban 2010. január 1-jével megváltoztak éppen a szolgáltatások esetében.[24] E változtatás célja az volt, hogy a tagállamok adóztatási joga körében is figyelembe vegyék a héa fogyasztásiadó-jellegét.[25] Főszabály szerint ezért azon államnak kell adóztatási joggal rendelkeznie, ahol a fogyasztás történik (a rendeltetési ország elve). Ha azonban ez végrehajtási problémákhoz vezet – mint például a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások esetében (lásd a héairányelv 45. cikkét) –, akkor a származási ország elvét kell alkalmazni. A származási ország elvének ez a – végrehajtási hiányosságok elkerülésében megnyilvánuló – értelme azonban nem tűnik számomra minden további nélkül átültethetőnek az egyéb intézmények héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett elismerésének értelmére.

55. A legegyszerűbb megoldás az lehet, hogy e tekintetben is a származási országot vesszük alapul. Emellett szól, hogy a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye általában a származási ország, amely az adóztatási joggal is rendelkezik. Ez alapján Bulgária lenne felelős az elismerésért a jelen esetben. E megoldás mellett másfelől az elismeréssel szemben különösen szigorú (például minőségi) követelményeket támasztó tagállam megnehezítené a területén letelepedett vállalkozások számára a szociális gondozással szorosan összefüggő, határokon átnyúló szolgáltatások nyújtását. Fordított esetben viszont a helyszínnel járó előnyt jelentene az ilyen vállalkozások számára, ha abban az államban telepednének le, amely a legenyhébb követelményeket támasztja az elismeréssel szemben. Mindkét esetben szükségszerűen versenytorzításokkal kellene számolni a rendeltetési országban, ahol a szolgáltatást igénybe veszik és fogyasztják.

56. A héajogot azonban éppen azért harmonizálták, mert az önmagában különleges belső piaci vonatkozással rendelkezik, és az ilyen versenytorzításokat el kell kerülni. A héairányelv ezért az EUMSZ 113. cikk szerinti hatásköri jogalapon alapul, és – más adók (különösen a jövedelemadók) esetétől eltérően – nem kell megfelelnie az EUMSZ 115. cikkben foglalt különleges feltételeknek.

57. Ezért kérdésesnek tűnik, hogy az „érintett tagállam” valóban a héajogi értelemben vett teljesítési hely szerinti államot jelenti-e. Ez annál is inkább így van, mivel a teljesítési hely a szolgáltatás igénybevevőjének minőségétől függ. Ha egy és ugyanazon szolgáltatást egy és ugyanazon (külföldi) tagállamban nyújtanák egy nem adóalany (például ápolási szolgáltatásokat egy természetes személy) és egy adóalany (például alvállalkozóként ápolási szolgáltatásokat egy szociális otthon) részére, akkor ehhez két elismerésre lenne szükség, mivel a teljesítési hely egyszer a rendeltetési országban (külföldön), egyszer pedig a származási országban (belföldön) van.

2. A szöveg

58. „[A]z érintett tagállam által […] elismert intézmények” kifejezést csak egyes adómentességi rendelkezések használják, míg más adómentességi rendelkezések csak „elismert intézmények[et]” említenek (lásd például a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját).

[24] A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.).

[25] Lásd csak a 2008/8/EK irányelv (3) preambulumbekezdését.

59. Már ez a szöveg-összehasonlítás is arra enged következtetni, hogy az „érintett tagállam” alighanem valami mást jelent, mint az adóztatási joggal rendelkező államot. Az az értelmezés ugyanis, hogy az érintett tagállam minden esetben azt a tagállamot jelenti, amely az ügyletet is megadóztathatja, a szövegrészt összességében feleslegessé teszi. E szövegrész nélkül ugyanis minden esetben egyébként is az a tagállam vizsgálja az adóztatandó tényállás feltételeit, és élhet a megfelelő mérlegelési jogkörökkel, amelyben a héajogi értelemben vett teljesítési hely található, és amely ezért adóztatási joggal rendelkezik.

60. Tehát már a szöveg is arra utal, hogy az „érintett tagállam” nem minden esetben azt a tagállamot jelenti, amelyik megadóztathatja az ügyletet.

3. A keletkezéstörténet vizsgálata

61. Ezt támasztja alá a rendelkezés keletkezéstörténete is. A héairányelvet megelőzően a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szabályozott adómentességet a hatodik irányelv 13. cikke szabályozta. Címe szerint azonban ez a cikk csak a belföldi adómentességekre vonatkozott.

62. A (3) preambulumbekezdés szerint a héairányelv elfogadásával csupán a szerkezetet és a szövegezést dolgozták át, anélkül, hogy érdemi változásokat kívántak volna eszközölni a meglévő jogszabályban. A mégis elvégzett lényegi módosításokat kimerítően felsorolják az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezések. Ez a felsorolás semmit nem tartalmaz a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját illetően.

63. A hatodik irányelvre tekintettel ezért abból lehet kiindulni, hogy a *belföldi* adómentesség elsősorban a rendszerint belföldön letelepedett és szolgáltatásaikat belföldön nyújtó „szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények” által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozott. Az érintett tagállam, amelynek az elismerést el kell végeznie, ebben az esetben a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam lenne. Ez megfelelne a rendeltetési ország elvének.

4. Teleologikus értelmezés

64. A teleologikus értelmezés is a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezéseknek az elismerésről határozó „érintett tagállam” meghatározására történő alkalmazása ellen szól. Amint azt fent kifejtettem, a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezések célja, hogy határokon átnyúló termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetén a szóba jövő tagállamok egyikéhez rendeljék az adóköteles jövedelmet. Ehhez különböző elvek alkalmazhatók, amelyek vagy a fogyasztásiadó-jelleget (a rendeltetési ország elvét, a tevékenység helyének elvét), vagy pedig a hatékony adóigazgatás elvét (a származási ország elvét) veszik jobban figyelembe.

65. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában szabályozott héamentesség és az „érintett tagállam” általi állami elismeréshez való kapcsolás célja azonban véleményem szerint eltér ettől. E tekintetben ugyanis nem a fogyasztásiadó-jelleg kifejezésre juttatásáról vagy a hatékony adóigazgatás megvalósításáról van szó, hanem különösen a tagállami szociális rendszerek finanszírozásáról.

66. Ezen adómentesség célja ugyanis e szolgáltatások költségeinek csökkentése, és hogy azok könnyebben hozzáférhetőek legyenek azon magánszemélyek számára, akik azokat igénybe vehetik.[26] Mivel e költségek nagy részét a tagállami szociális rendszerek viselik, az adómentesség tehát a tagállami szociális rendszerek finanszírozását is szolgálja.

67. A Bíróság ezért már többször is megállapította, hogy a tagállam nem lépi túl a részére az egyéb intézmények elismerése terén biztosított mérlegelési jogkör kereteit annak előírásával, hogy az érintett ambuláns ellátásokhoz kapcsolódó költségeket teljes vagy túlnyomó részben a törvényes társadalombiztosítási vagy szociális segélyt folyósító intézményeknek kellett viselniük.[27]

68. Ha azonban egy egyéb intézmény elismerése egyrészt a tagállam mérlegelési jogkörébe tartozik, másrészt pedig az adómentesség célja a gyógykezelésnek túlnyomórészt az adott szociális rendszer által viselt költségeinek csökkentése, akkor a héajogi értelemben vett teljesítési hely nem lehet meghatározó. A határokon átnyúló szolgáltatásnyújtások esetében ugyanis nehezen elképzelhetőnek tűnik, hogy a származási ország (a jelen esetben Bulgária) mérlegelési jogkörébe tartozzon, hogy a rendeltetési országok szociális rendszereit (a jelen esetben a német vagy az osztrák rendszert) terhelje-e héa vagy sem.

69. Ez azt is megmagyarázná, hogy az uniós jogalkotó miért veszi alapul kifejezetten az érintett tagállam általi elismerést. Az érintett tagállam teleologikus szempontból az a tagállam, amelynek szociális rendszereit a szolgáltatás érinti, és amelynek ezért lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy határozzon a szolgáltatást nyújtó szociális jellegű intézményként való elismeréséről.

70. Ezen értelmezés mellett szól végül a héairányelv 133. cikke első bekezdésének c) pontjában szereplő megfogalmazás is. Eszerint a tagállam az „egyéb intézmények” esetén az adómentesség megadását attól teheti függővé, hogy ezen intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk. Ez csak a rendeltetési ország hatóságait jelentheti. Ha a rendeltetési ország hatóságai határozzák meg a helyi hatósági árakat, akkor adja magát, hogy az elismerésről határozó „érintett tagállamnak” a rendeltetési ország szerinti tagállamnak kell lennie.

5. A semlegesség elvének figyelembevétele

71. Az az értelmezés továbbá, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja alkalmazásában az elismerésért felelős tagállam az a tagállam, amelynek szociális rendszerei főszabály szerint fizetik a szolgáltatásokat, nem pedig az a tagállam, amelyben a héairányelv szerint a szolgáltatás teljesítési helye található, megfelel a semlegesség elvének.

72. A semlegesség elvével ellentétes, hogy a héafelszámítás tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők.[28] Az egymással versenyző vállalkozásokat a héa szempontjából főszabály szerint azonos módon kell kezelni.

[26] 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 29. pont); 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 41. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 30. pont).

[27] 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 37. pont); ebben az értelemben még: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet (C-335/14, EU:C:2016:36, 39. pont); 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 53. pont). Hasonlóképpen, adómentes gyógykezelésekkel összefüggésben: 2022. április 7-i I (Kórházi szolgáltatások héamentessége) ítélet (C-228/20, EU:C:2022:275, 61. pont); 2020. március 5-i Idealmed III ítélet (C-211/18, EU:C:2020:168, 30. és 31. pont).

[28] Lásd: 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont); 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 1998. június 11-i Fischer ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. pont).

73. A szociális otthonok, a közintézmények és az egyéb – az érintett tagállam által – elismert intézmények közötti verseny főszabály szerint ott zajlik, ahol a szolgáltatásokat nyújtják és fizetik. A Momtrade e tekintetben elsősorban a Németországban vagy Ausztriában hasonló szolgáltatásokat nyújtó intézményekkel versenyez. Ez a verseny jelentősen torzulhatna, ha a tagállamok a származási országban folytatott saját elismerési gyakorlatuk révén hatást gyakorolhatnának a rendeltetési országban végzett tevékenység költségeire.

74. Ez a versenytorzulás minden olyan helyzetben bekövetkezne, amelyben az elismerési gyakorlat eltérő a tagállamokban. A tagállamoknak e tekintetben biztosított mérlegelési mozgástér (lásd ezzel kapcsolatban a fenti 38. és azt követő pontokat) csaknem kizárja az egységes gyakorlatot. Az a tagállam, amely a legszigorúbb elismerési feltételeket írja elő, a héairányelv 45. cikkének hatálya alá tartozó szolgáltatások esetében hátrányosabb helyzetbe hozná azokat a vállalkozásokat, amelyek gazdasági tevékenységének székhelye a területén van. Az a tagállam, amely a legenyhébb elismerési feltételeket írja elő, a héairányelv 45. cikkének hatálya alá tartozó szolgáltatások esetében kedvezőbb helyzetbe hozná azokat a vállalkozásokat, amelyek gazdasági tevékenységének székhelye a területén van.

75. Ennek megfelelően Bulgária – amint azt a bolgár adóhatóság kifejtette – olyan elismerési határozatot hoz, amely csak a Bulgária területén nyújtott szolgáltatásokra érvényes. A jelen esetben tehát Németországnak és Ausztriának kellene határoznia arról, hogy a Momtrade-et szociális jellegű intézményként kell-e elismerni.

76. A Momtrade-nek be kellene mutatnia ezt a határozatot a bolgár adóhatóságnak. Ezt a határozatot el kellene ismerni Bulgáriában a kölcsönös bizalom elve[29] alapján. A bolgár adóhatóság ebben az esetben már csak azt vizsgálná, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett, a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő adómentes szolgáltatás is fennáll-e. Ha nem ez a helyzet, akkor a szolgáltatás adóköteles; ha ez a helyzet, akkor a szolgáltatás adómentes. Az azzal kapcsolatos esetleges vitákat, hogy az elismerési határozat mérlegelési hibában szenved-e, abban az államban kellene rendezni, amelynek szociális rendszerei főszabály szerint viselik a költségeket, tehát a rendeltetési országban.

77. Ez az értelmezés mindazonáltal azzal jár, hogy a bolgár héabevétel összegét közvetve egy másik tagállam (a jelen esetben Németország és Ausztria) elismerési határozata befolyásolja. Véleményem szerint azonban ezt igazolja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése g) pontjának különleges célja (az érintett szociális rendszerek költségeinek csökkentése – lásd ezzel kapcsolatban a 65. és azt követő pontokat) és a versenysemlegesség elve.

[29] Lásd ezen elvet illetően a büntető igazságügyi együttműködéssel összefüggésben: 2021. május 12-i Bundesrepublik Deutschland (Az Interpol vörös riasztása) ítélet (C-505/19, EU:C:2021:376, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: 2006. szeptember 28-i van Straaten ítélet (C-150/05, EU:C:2006:614, 43. pont).

V. Végkövetkeztetések

78. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A magánszemély a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontjában a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgástér ellenére is közvetlenül hivatkozhat e rendelkezésre az adóztató tagállammal szemben. Ez attól függetlenül így van, hogy a szolgáltatás teljesítési helyét a rendeltetési ország elve vagy a származási ország elve alapján kell-e meghatározni, valamint attól függetlenül, hogy közvetítő közvetítette-e ezt a szolgáltatást.

2) A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az egyéb intézmények elismeréséről szóló határozatot meghozó érintett tagállam az a tagállam, amelyben a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtják, és amelynek szociális rendszerei főszabály szerint fizetik e szolgáltatásokat. Határokon átnyúló szolgáltatások esetében ez olyan tagállam is lehet, amelynek a héairányelv a teljesítési helyre vonatkozó rendelkezések révén nem biztosít megfelelő adóztatási jogkört.

   Azt viszont, hogy a szóban forgó szolgáltatás a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatásnak minősül-e, és kellően bizonyított-e, annak a tagállamnak, amelynek az irányelv adóztatási jogkört biztosít a szolgáltatás teljesítési helye révén, kizárólag a saját joga alapján kell értékelnie (ha ez a jog helyesen ülteti át a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontját).

3) Az a puszta tény, hogy egy gazdasági társaság szociális szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként szerepel egy állami hivatal nyilvántartásában, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy ebből arra lehessen következtetni, hogy mérlegelési hiba nélkül került sor a szociális jellegű intézményként való elismerésre.