

L.U.P.

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. június 8.*

A C-106/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2005. március 3-án érkezett, 2004. november 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **L.u.P. GmbH**

és

a **Finanzamt Bochum-Mitte**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Löhmus és
A. Ó Caoimh (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. január 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az L.u.P. GmbH képviselőjében kezdetben R. Todtenhöfer és N. Bohn adótanácsadók, később: W. Krieger Rechtsanwalt,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. március 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjának és (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

- 2 A kérelmet az L.u.P. GmbH (a továbbiakban: L.u.P.) és a Finanzamt Bochum-Mitte között folyamatban lévő azon eljárásban terjesztették elő, amelynek tárgya, hogy ez utóbbi elutasította az L.u.P. által olyan, laboratóriumokat üzemeltető társaságok részére végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentesítését, amelyekhez társultak azon általános orvosok, akik az általuk nyújtott gyógykezelések keretében rendelték el e vizsgálatokat.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja ekként rendelkezik:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

- b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtenek ki”.

4 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése a) pontjának harmadik francia bekezdése szerint:

„(2) a) A tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b) [...] pontjában előírt adómentességek megadását esetenként a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé.

[...]

– [a szóban forgó intézményeknek] hatósági árakat kell alkalmazni[uk], illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat; olyan tevékenységeknél pedig, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni[uk], amelyek alacsonyabbak a hozzáadottérték-adó alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló szolgáltatásainak árainál”.

A nemzeti szabályozás

5 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, a továbbiakban: UStG) 4. §-a 14. pontjának első mondata alapján adómentesek az „orvosi, fogorvosi, fizioterápiás, mozgásterápiás, szülész, illetve a jövedelemadóról szóló törvény

[Einkommensteuergesetz] 18. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti bármely más hasonló orvosi hivatás gyakorlása keretében végzett, valamint a klinikai vegyész által végzett tevékenységek.

- 6 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a fenti rendelkezés alkalmazható a korlátolt felelősségű társaság (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) formájában működő laboratóriumra. A Bundesverfassungsgericht szerint ugyanis az egyenlő bánásmód elvével ellentétben a forgalmi adó mentesség területén a pusztán a társaság jogi formája alapján tett bármely megkülönböztetés.
- 7 Az UStG 4.§-a 16. pontjának c) alpontja ekként rendelkezik:

„Az 1. § (1) bekezdésének 1-3. pontjában említett tevékenységek közül adómentesek:

[...]

16. azon tevékenységek, amelyek szoros kapcsolatban állnak a kórházak, a diagnosztikai vizsgálatokra szakosodott klinikák, valamint az orvosi gyógykezelési, diagnosztikai vagy orvosi vizsgálatot végző egyéb intézmények [...] működésével, feltéve hogy:

[...]

- c) a diagnosztikai vizsgálatokra szakosodott klinikák, valamint az orvosi gyógykezelési, diagnosztikai vagy orvosi laboratóriumi vizsgálatot végző egyéb

intézmények esetén a szolgáltatásokat orvosi felügyelet mellett végzik, és az előző évben a szolgáltatások legalább 40%-át a 15. pont b) alpontjában felsorolt személyek részére nyújtották”.

- 8 Az utóbbi rendelkezésben említett körbe tartoznak a társadalombiztosítási szervezetek keretében biztosított, szociális segélyre jogosult és nyugdíjra jogosult személyek (vagy hadirokkantak).

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 Az L.u.P. a német jog alá tartozó korlátolt felelősségű társaság, amelynek kizárólagos tagja dr. Scharmann orvosbiológus. A társaság többek között olyan, laboratóriumokat üzemeltető társaságok részére végez orvosi laboratóriumi vizsgálatokat, amelyekhez társultak azon általános orvosok, akik az általuk végzett kezelések keretében rendelték el e vizsgálatokat.
- 10 A Finanzamt nézete szerint e szolgáltatások adókötelesek.
- 11 A Finanzgericht hatályában fenntartotta a Finanzamt határozatát azon indokkal, hogy egyfelől az L.u.P. ugyan az UStG 4. §-ának 16. pontja szerinti „orvosi laboratóriumi vizsgálatot végző egyéb intézménynek” minősül, a szóban forgó szolgáltatásokat azonban nem e rendelkezésben előírt „orvosi felügyelet mellett” biztosították, másfelől pedig az L.u.P. nem bizonyította, hogy valamennyi naptári évben az UStG 4. §-a 15. pontjának b) alpontjában felsorolt személyek részére nyújtották a szolgáltatások legalább 40 %-át.

- 12 Az L.u.P. felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz e határozat ellen.
- 13 A Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában megállapítja, hogy a Finanzgericht joggal vélte úgy, hogy a szóban forgó szolgáltatások nem adómentesek az UStG 4.§-a 16. pontjának c) alpontja alapján, mivel megállapítást nyert, hogy e szolgáltatásokat nem az előírt arányban nyújtották az e rendelkezés 15. pontjában említett csoportba tartozó személyek részére.
- 14 Azonban e bíróság először is kétségeit fejezi ki azt illetően, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti „kórházak” által biztosított, az „orvosi gyógykezeléshez [...] szorosan kapcsolódó tevékenységnek” vagy ugyanezen cikk (1) bekezdésének c) pontja szerinti „orvosi és paramedicinális hivatások” gyakorlása keretében kifejtett „egészségügyi ellátásoknak” kell-e tekinteni.
- 15 A Bundesfinanzhof egyfelől megjegyzi, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatok hozzájárulnak ugyan a betegek diagnózisának felállításához, és így azok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti „egészségügyi ellátásoknak” minősülhetnek, azonban fő szabály szerint az e vizsgálatokat végző laboratóriumok nem a beteggel kialakított bizalmi viszony keretei között nyújtják szolgáltatásaikat, ami kizárja az e rendelkezésben biztosított adómentesség alkalmazását (a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 35. pontja). Másfelől e bíróság rámutat arra, hogy jöllehet a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) 20. pontjából az következik, hogy a Bíróság szerint az orvosi laboratóriumi vizsgálatok a fenti irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában említett, az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységeknek minősülnek, e bíróság álláspontja szerint az e vizsgálatra beutaló orvosok szolgáltatásai mégis az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján adómentesek. Ez utóbbi rendelkezés azonban nem vonatkozik az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységekre.

- 16 A kérdést előterjesztő bíróság szerint abban az esetben, ha a szóban forgó szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján adómentesek, az UStG 4. §-a 16. pontjának c) pontja nem megfelelően ülteti át az irányelv e rendelkezését. E bíróság másfelől felveti, hogy amennyiben e szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alá tartoznak, a rendelkezés (1) és (2) bekezdésében meghatározott feltételek alapján kizárhatóak-e az adómentességből a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek, holott az egészségügyi ellátások akkor is adómentesek, ha e feltételek nem teljesülnek. Kétségtelen, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának szövege lehetővé teszi ezt az értelmezést. Azonban az e rendelkezésben a választható gyógykezelési intézményekre meghatározott feltétel úgy is értelmezhető, hogy az kizárólag a kórházi és orvosi gyógykezelésekre, és nem az azokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységekre vonatkozik. Ezen túlmenően megnehezítené a kórházi és orvosi gyógykezelések igénybevételét az, ha szigorúbb követelményeket támasztanánk az e gyógykezelésekhez szorosan kapcsolódó tevékenységek adómentességével szemben. E helyzet szintén ellentétes lenne az adósemlegesség elvével, mivel a kórházak, valamint az orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok adózási szempontból hátrányos helyzetbe kerülnek akkor, ha nem maguk végeznék el orvosi laboratóriumi vizsgálataikat.
- 17 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Megengedi-e a [hatodik] irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja és (2) bekezdése azt, hogy az általános orvosok által elrendelt orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét akkor is az ott meghatározott feltételektől tegyék függővé, ha az orvosok által végzett gyógykezelés egyébként adómentes?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 18 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy melyek azok a feltételek, amelyek a hatodik irányelv 13. cikke A. része alapján megállapíthatók a gyógykezelési intézményen kívüli magánjogi laboratóriumok által általános orvosok rendelvénye alapján végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok HÉA-mentességével szemben.
- 19 E kérdés megválaszolása érdekében először is azt kell megvizsgálni, hogy – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság feltételezi – e rendelkezés a szóban forgó nemzeti szabályozásban foglaltakkal egyezően ténylegesen lehetővé teszi-e a tagállamok számára az ilyen orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét, és igenlő válasz esetén, e mentesség milyen feltételek teljesítésétől tehető függővé.

Az alapügyben szóban forgó szolgáltatások adómentességéről

- 20 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, az orvosi jellegű szolgáltatások mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában, mind annak c) pontjában rögzített adómentesség alá tartozhatnak.
- 21 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól az orvosi gyógykezeléseket, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységeket, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok

és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek. E bekezdés c) pontja pedig adómentességet biztosít azon egészségügyi ellátások részére, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtenek ki.

- 22 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e kétféle adómentesség alkalmazási körének elhatárolásánál figyelembe veendő ismérv nem annyira a szolgáltatás jellegéhez, mint inkább a szolgáltatás teljesítési helyéhez kötődik. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja ugyanis adómentességben részesíti az orvosi gyógykezelések összességét magában foglaló olyan szolgáltatásokat, amelyeket szociális célú, pl. az emberi egészség védelmét szolgáló intézményekben nyújtanak, míg e bekezdés c) pontja a kórházi intézményeken kívül teljesített szolgáltatások adómentességéről rendelkezik, függetlenül attól, hogy arra a szolgáltatás nyújtója magánlakásán, a beteg lakóhelyén vagy bármely más helyszínen kerül sor (lásd e tekintetben a 353/85. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1988. február 23-án hozott ítélet [EBHT 1988., I-817. o.] 32. és 33. pontját, a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját és a C-45/01. sz., Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 47. pontját).

Az alapügyben szóban forgó szolgáltatások jellegéről

- 23 Jóllehet a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a határozatában, az L.u.P., illetve az Európai Közösségek Bizottsága pedig írásbeli észrevételeiben egyetérteni látszanak abban, hogy az alapügyben felmerülthöz hasonló orvosi laboratóriumi vizsgálatokat a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti orvosi gyógykezeléshez „szorosan kapcsolódó [...] tevékenységeknek” lehet tekinteni, ellenőrizni kell azonban, hogy e vizsgálatok nem minősülnek-e az e rendelkezés szerinti „orvosi gyógykezelésnek” vagy ugyanezen bekezdés c) pontja szerinti „egészségügyi ellátásoknak”. Ez utóbbi esetben ugyanis az említett vizsgálatok a hatodik irányelv alapján adómentesek lennének függetlenül azok teljesítésének helyétől, még akkor is, ha ez utóbbi pont nem rendelkezik kifejezetten az egészségügyi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek adómentességéről (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 47. pontját).

- 24 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azok kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles. Az e rendelkezésben használt kifejezéseket azonban az adómentességek céljaival összhangban, valamint a HÉA közös rendszerének lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit tiszteletben tartva kell értelmezni (a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 42. pontja és a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 29. pontja).
- 25 Amint azt a Bíróság már kimondta, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában rögzített adómentességek közös célja az egészségügyi gyógykezelések költségeinek csökkentése (a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 43. és a C-307/01. sz., D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13989. o.] 58. pontja).
- 26 Ami az orvosi jellegű szolgáltatásokat illeti, az ítélkezési gyakorlatból következően a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés” kifejezést akként kell értelmezni, hogy az magában foglalja az ugyanezen cikk c) pontjában említett egészségügyi szolgáltatások összességét (a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 50. pontja), mivel e két rendelkezés célja a szűk értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség teljes körének szabályozása (a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 36. pontja).
- 27 Következésképpen mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés”, mind az e bekezdés c) pontjában említett „egészségügyi ellátások” fogalma olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 48. pontját).

- 28 A kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben kétségeit fejezi ki azt illetően, hogy az alapügyben felmerülthöz hasonló orvosi laboratóriumi vizsgálatok ilyen ellátásoknak minősülnek-e, még akkor is, ha elismeri, hogy e vizsgálatok hozzájárulnak a betegségek diagnózisának felállításához. A Bizottság a maga részéről egyszerre állítja azt, hogy a hatodik irányelv irányadó rendelkezéseinek funkcionális és teleologikus értelmezése szerint az ilyen vizsgálatokat végző laboratóriumokat nem lehet egy tekintet alá venni a diagnosztikai centrumokkal, mivel e vizsgálatok pusztán elősegítik a diagnózis felállítását, valamint hogy ugyanezen rendelkezések rendszertani értelmezése szerint e vizsgálatokat orvosi gyógykezelésnek lehet tekinteni, mivel lehetővé teszik a diagnózis felállítását, és annak alapját képezik.
- 29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ugyan az „orvosi gyógykezeléseknek” és az „egészségügyi ellátásoknak” terápiás célokat kell szolgálniuk, ebből nem szükségszerűen következik az, hogy valamely szolgáltatás terápiás céljának különösen szűk értelmet kell tulajdonítani. Amint az a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, a megelőzési céllal végzett orvosi szolgáltatások adómentesek lehetnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontja alapján. Ugyanis még abban az esetben is, ha bebizonyosodik, hogy a megelőző jelleggel végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatokon és más beavatkozásokon átesett személyek nem szenvednek semmilyen betegségben vagy egészségügyi zavarban, e szolgáltatásoknak az „orvosi gyógykezelés” és az „egészségügyi ellátások” fogalmak alá sorolása megfelel az egészségügyi gyógykezelések költségeinek csökkentésére irányuló célnak, amely közös jellemzője a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjában és az e bekezdés c) pontjában foglalt adómentességnek. Ezért megilleti az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjában rögzített adómentesség az egyének egészségének védelme, és e körben annak megőrzése vagy helyreállítása céljából nyújtott orvosi szolgáltatásokat (lásd e tekintetben a C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13859. o.] 40. és 41. pontját, valamint a fent hivatkozott D’Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontját).
- 30 Ugyanis az alapügyben törtétekhez hasonlóan az általános orvosok által az általuk nyújtott gyógykezelés keretében elrendelt orvosi laboratóriumi vizsgálatok hozzájárulnak az egyének egészségének megőrzéséhez, mivel azok a megelőzési céllal nyújtott valamennyi orvosi szolgáltatáshoz hasonlóan arra irányulnak, hogy lehetővé

tegyék a betegek megfigyelését és vizsgálatát, mielőtt még adott esetben szükségessé válna valamely betegség diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása.

- 31 E körülmények között, az L.u.P. által a tárgyaláson előadottaknak, valamint a kérdést előterjesztő bíróság és a Bizottság által elfogadottaknak megfelelően úgy kell állást foglalni, hogy tekintettel a fent említett adómentességeknek az egészségügyi gyógykezelés költségeinek csökkentésére irányuló céljára, az alapügyben felmerült-höz hasonló, a betegek megelőzési célú megfigyelésére és vizsgálatára irányuló orvosi laboratóriumi vizsgálatok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontja szerinti „orvosi gyógykezelésnek” vagy e bekezdés c) pontja szerinti „egészségügyi ellátásoknak” minősülhetnek (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 30. pontját).
- 32 Ezen értelmezés mindemellett összhangban van az adósemlegesség elvével, amely megtiltja, hogy az egymással versenyző, hasonló termékeket vagy szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltérően kezeljék (a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12691. o.] 20., valamint a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 54. pontja). Ugyanis ezen elv sérülne akkor, ha az általános orvosok által elrendelt orvosi laboratóriumi vizsgálatok más HÉA-rendszer alá tartoznának azok teljesítési helyétől függően, holott azok minősége az érintett szolgáltatók képzettségére tekintettel egyenértékű (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 49. pontját és a C-443/03. és C-444/04. sz., Solleveld és van den Hout-van Eijnsbergen egyesített ügyekben 2006. április 27-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-3617. o.] 40. és 41. pontját).

Az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokat nyújtó intézmények minőségéről

- 33 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó orvosi laboratóriumi vizsgálatokat az azokat elrendelő általános orvosok rendelőin kívül végzik. Ilyen körülmények mellett azt kell megvizsgálni, hogy e vizsgálatok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontja alá tartozhatnak-e.

- 34 A Bizottság szerint az alapügyben tárgyalthoz hasonló laboratórium nem a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontja szerinti kórház, és nem is „orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központ [...]”. „Egyéb hasonló jellegű [...] intézménynek” sem minősül, mivel e rendelkezés annak rendszertani elhelyezkedéséből kifolyólag a bonyolult szervezettel rendelkező intézményekre utal. Végül nem tekinthető diagnosztikai központnak sem, mivel a vizsgálatok pusztán elősegítik a diagnózis felállítását.
- 35 Ezen álláspont nem fogadható el. Mivel az orvosi laboratóriumi vizsgálatok azok terápiás céljára tekintettel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontja szerinti „orvosi gyógykezelés” alá tartoznak, az alapügyben tárgyalthoz hasonló laboratóriumot az e rendelkezés szerinti „kórház[ak]hoz” és az „orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok[hoz] [...] hasonló jellegű” intézményeknek kell tekinteni.
- 36 Mindent egybevetve, amint az a jelen ítélet 31. és 32. pontjából kitűnik, ellentétes mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjának az egészségügyi gyógykezelések költségeinek csökkentésére irányuló céljával, mind az adósemlegesség elvével az, ha az orvosi laboratóriumi vizsgálatok azok teljesítési helyétől függően más HÉA-rendszer alá tartoznak, míg azok minősége az érintett szolgáltatók képzettségére tekintettel egyenértékű.
- 37 Ami a Bizottság azon felvetését illeti, miszerint az adómentességre vonatkozó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy nem adómentesek a végső szolgáltató által nyújtott ügyleteket megelőzően teljesített beszerzési ügyletek (a 107/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2655. o.] 20. pontja, a C-240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1951. o.] 40. és 41. pontja, a C-235/00. sz., CSC Financial Services ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10237. o.] 39. és 40. pontja és a C-472/03. sz., Arthur Andersen ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1719. o.] 39. pontja), és ennek folytán kizárólag azon orvosi szolgáltatások tartoznak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alá, amelyeket laboratóriumok a betegekkel fennálló közvetlen szerződéses jogviszony keretében nyújtanak azok számára, azt szintén el kell vetni, mivel ezen

ítélkezési gyakorlat az adómentesség olyan más eseteire vonatkozik, amelyek mind szövegükben, mind céljukban eltérnek ez utóbbi rendelkezéstől (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet 13. pontját).

- 38 Emellett a Bíróság a minták laboratóriumok által végzendő orvosi laboratóriumi vizsgálatok céljából történő átadása kapcsán már kimondta, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának alkalmazása szempontjából közömbös, hogy a mintavételt végző laboratórium egyaránt elvégzi-e annak vizsgálatát, vagy e tevékenységet – a beteggel szembeni felelősségének fenntartása mellett – alvállalkozásba adja más laboratóriumnak, vagy pedig tekintettel az elvégzendő vizsgálat jellegére, kénytelen a mintát szakosított laboratórium részére átadni (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 28. pontja). Ugyanígy, a fent hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben hozott ítélet 67. pontjából kitűnik, hogy a betegségek megelőzésének és szűrésérének elősegítésére, valamint a dolgozók, illetve biztosítottak egészségi állapotának figyelemmel kísérésére irányuló orvosi laboratóriumi vizsgálatok teljesíthetik az adómentességnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott feltételeit, még akkor is, ha azokra harmadik személyek kérésére került sor.
- 39 A fentiekből tehát az következik, hogy az alapügyben tárgyalthoz hasonló laboratórium által végzett, a betegek megelőzési célú megfigyelésére és vizsgálatára irányuló orvosi laboratóriumi vizsgálatok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában az orvosi gyógykezelésekre előírt adómentesség alá tartozhatnak.
- 40 Meg kell tehát vizsgálni, hogy e rendelkezés mely feltételekhez köti ezen adómentesség alkalmazását.

Az adómentesség feltételeiről

- 41 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjából következően annak érdekében, hogy az alapügyben tárgyalthoz hasonló, az e rendelkezés szerinti „egyéb hasonló jellegű [...] intézmények” fogalma alá tartozó magánjogi laboratóriumok adómentességben részesüljenek, „hivatalosan elismertnek” kell lenniük.
- 42 Amint azt a Bíróság már kimondta, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja nem határozza meg a hivatalos elismerés feltételeit és részletes szabályait. Ennélfogva elvben az egyes tagállamokra tartozik, hogy a nemzeti jogukban megalkossák azon szabályokat, amelyek alapján megadható a hivatalos elismerés a kérelmező intézmények számára. A tagállamok e tekintetben mérlegelési joggal rendelkeznek (a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 64. és 81. pontja).
- 43 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja ezenfelül felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a nem közintézményeknek minősülő intézmények tekintetében az (1) bekezdés b) pontjában előírt adómentesség megadását az e rendelkezésben ezt követően meghatározott feltételek teljesítésétől tegyék függővé (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 65. pontját). A tagállamok szabadon és kiegészítő jelleggel meghatározhatják, hogy az önkéntesen választható feltételek közül melyeket alkalmazzák ezen adómentességre (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 38. pontját).
- 44 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szövegéből következően a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy e rendelkezések alapján lehetséges-e az alapügyben felmerülthöz hasonló orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét olyan feltételekhez kötni, amelyek nem irányadók az e vizsgálatokat elrendelő általános orvosok által végzett gyógykezelésekre vonatkozó adómentességre.

- 45 E tekintetben elegendő annyit megjegyezni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének szövegéből világosan kitűnik, hogy az a) pontban említett feltételeket nem az (1) bekezdés c) pontja alapján adómentes gyógykezelésekre, hanem kizárólag az A. rész (1) bekezdésének b) pontja alá tartozó orvosi szolgáltatásokra lehet alkalmazni. Ezenfelül az előző rendelkezés az említett gyógykezelések adómentességét nem az azokat nyújtó szervezet vagy intézmény közintézményi minőségétől vagy a tagállam által történő elismertségétől teszi függővé, hanem attól, hogy azokat az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások keretében látják-e el (a fent hivatkozott Solleveld és van den Hout-van Eijnsbergen egysített ügyekben hozott ítélet 23. pontja).
- 46 E rendelkezésekből tehát az következik, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentessége olyan feltétel teljesítésétől is függővé tehető, amely nem vonatkozik az e vizsgálatokat elrendelő orvosokra.
- 47 A kérdést előterjesztő bíróság által sugalmazottakkal szemben azonban mind a magánjogi intézményeknek a tagállamok által a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának alkalmazása szempontjából történő elismerése tekintetében gyakorolható mérlegelési jogkörből, mind az A. rész (2) bekezdésének a) pontjából, amely nem kötelezi a tagállamokat az ott említett feltételek alkalmazására, hanem azok esetenként történő alkalmazását teszi lehetővé, az következik, hogy a tagállamok elvben az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységekre vonatkozó adómentességre meghatározott feltételektől eltérő feltételektől is függővé tehetik az orvosi laboratóriumi vizsgálatokra mint orvosi gyógykezelésekre vonatkozó adómentesség alkalmazását.
- 48 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik annak megvizsgálása, hogy a közösségi jog elveire, különösen a HÉA területén az adósemlegesség elvében kifejeződő egyenlő bánásmód elvére figyelemmel a tagállamok e feltételek megállapításakor figyelmen kívül hagyták-e a mérlegelési jogkör kereteit (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Dornier-ügyben

hozott ítélet 69. pontját, a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 52. pontját, és a fent hivatkozott Solleveld és van den Hout-van Eijnsbergen egyesített ügyekben hozott ítélet 36. pontját).

- 49 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti szabályozás az alapügyben tárgyalthoz hasonló laboratórium által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy egyfelől e vizsgálatokat orvosi felügyelet mellett nyújtják, másfelől a vizsgálatok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottai vegyék igénybe.
- 50 E tekintetben mindenekelőtt rá kell mutatni arra, hogy az adósemlegesség elve először is megkívánja, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti magánjogi intézmények valamennyi típusára ugyanazon feltételek vonatkozzanak a hasonló szolgáltatások nyújtása érdekében történő elismerésük tekintetében. A jelen esetben a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a nemzeti szabályozás megfelel-e e követelménynek, vagy ezzel ellentétesen bizonyos intézménytípusokra korlátozza-e a szóban forgó feltételek alkalmazását, más intézményeket kizárva azok alkalmazási köréből.
- 51 Továbbá azt illetően, hogy a nemzeti szabályozás e feltételektől teszi függővé az alapügyben felmerült orvosi gyógykezelések adómentességét – aminek megállapítása a nemzeti bíróság feladata – emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy az orvosi felügyeletre vonatkozó feltétel, amennyiben annak célja a paramedicinális hivatások gyakorlóinak kizárólagos felelőssége mellett nyújtott szolgáltatások adómentességének kizárása, meghaladja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja által a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit. Az e rendelkezésben szereplő „orvosi gyógykezelés” fogalom ugyanis nem kizárólag az orvosok, illetve az orvosi felügyelet mellett más egészségügyi

szakmák gyakorlóit által nyújtott szolgáltatásokat foglalja magában, hanem a kórházi környezetben az orvosi végzettséggel nem rendelkező személyek felelőssége mellett nyújtott paramedicinális szolgáltatásokat is (a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 70. pontja).

- 52 Ebből következően valamely tagállam érvényesen nem teheti függővé a magánjogi létesítményeknek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában rögzített adómentesség alkalmazása szempontjából történő elismerését attól a feltételtől, hogy az azok által végzett vizsgálatokat orvosi felügyelet mellett nyújtják (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 71. és 82. pontját).
- 53 A második feltételt illetően szintén az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy annak eldöntésénél, hogy a magánjogi létesítmények elismerhetők-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában rögzített adómentesség alkalmazása szempontjából, a nemzeti hatóságok az érintett adóalany tevékenységeinek közérdekű jellegén túl a közösségi jognak megfelelően és a nemzeti bíróságok felülvizsgálati jogköre mellett figyelembe vehetik többek között azt, hogy az ugyanazon tevékenységet végző adóalanyok részesültek-e hasonló elismerésben, és adott esetben a szóban forgó szolgáltatások költségeit nagyobb részben egészségpénztárak, illetve más társadalombiztosítási szervezetek viselik-e (a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 72. és 73. pontja).
- 54 Az érintett tagállam tehát nem lépte túl a fenti rendelkezésben a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit, amikor a magánjogi laboratóriumoknak a szóban forgó adómentesség alkalmazása szempontjából történő elismerése tekintetében előírta, hogy az érintett laboratóriumok által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottainak kell igénybe venniük.

55 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre az alábbi választ kell adni:

- A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben rögzített adómentesség alá tartozhatnak az alapügyben felmerülthöz hasonló, gyógykezelési intézményen kívüli magánjogi laboratórium által általános orvosok rendelve alapján a betegek megelőzési célú megfigyelése és vizsgálata céljából végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok mint az e rendelkezés szerinti egyéb, hivatalosan elismert magánjogi intézmény által nyújtott orvosi gyógykezelések.

- Ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával és (2) bekezdésének a) pontjával nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely az ilyen orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyek egyfelől nem vonatkoznak az azokat elrendelő általános orvosok által nyújtott gyógykezelések adómentességére, és másfelől eltérnek az első rendelkezésben említett, az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységekre megállapított feltételektől.

- Ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely valamely gyógykezelési intézményen kívüli magánjogi laboratórium által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azokat orvosi felügyelet mellett végezzék. Ezzel szemben nem ellentétes e rendelkezéssel az, ha e szabályozás ezen orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottai vegyék igénybe.

A költségekről

- 56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben rögzített adómentesség alá tartozhatnak az alapügyben felmerülthöz hasonló, gyógykezelési intézményen kívüli magánjogi laboratórium által általános orvosok rendelvénye alapján a betegek megelőzési célú megfigyelése és vizsgálata céljából végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok mint az e rendelkezés szerinti egyéb, hivatalosan elismert magánjogi intézmény által nyújtott orvosi gyógykezelések.

Ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával és (2) bekezdésének a) pontjával nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely az ilyen orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyek egyfelől nem vonatkoznak az azokat elrendelő általános orvosok által nyújtott gyógykezelések adómentességére, és másfelől eltérnek az első rendelkezésben említett, az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységekre megállapított feltételektől.

Ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely valamely gyógykezelési intézményen kívüli magánjogi laboratórium által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azokat orvosi felügyelet mellett végezzék. Ezzel szemben nem ellentétes e rendelkezéssel az, ha e szabályozás ezen orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét attól a feltételtől teszi függővé, hogy azok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottai vegyék igénybe.

Aláírások