

ELEANOR SHARPSTON

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2010. július 29.¹

1. Az alapeljárás a jelen ügyben az emberi szövetek tenyésztésére kialakított technológia HÉA szempontú kezelésével kapcsolatos, amely technológia alkalmazása során a betegből vett ízületi porcanyagból sejteket vonnak ki, amelyeket laboratóriumi körülmények között szaporítanak, majd (kollagén-membránba történő beültetéssel vagy anélkül) előkészítenek a beteg testébe történő visszaültetésre.

A vonatkozó uniós HÉA-szabályozás

3. Az alapeljárás tárgyát 2002-ben nyújtott szolgáltatások képezik, ezért a releváns uniós szabályozásnak a hatodik irányelv² tekintendő.

4. Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, állandó telephelye, lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.³

2. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) arra keres választ, hogy a laboratóriumi szolgáltatások „ingó materiális javakon végzett munkáknak” minősülnek-e az Európai Unió HÉA-szabályozása tekintetében (ebben az esetben ugyanis kérdéses a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye, amennyiben a megrendelő és a szolgáltató eltérő tagállamokban vannak letelepedve), vagy hogy azokat „egészségügyi ellátásnak” kell-e tekinteni (amely esetben viszont mentesek lennének a HÉA alól).

5. A 9. cikk (2) bekezdésének c) pontja azonban úgy rendelkezik, hogy többek között az „ingó materiális javakon végzett munkák” esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési

2 – 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.), amelynek helyébe 2007. január 1-jével a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) lépett, amely ugyanazon rendelkezéseket tartalmazza új szerkezetben és megfogalmazásban.

3 – Lásd a 2006/112 irányelv 45. cikkét.

1 – Eredeti nyelv: angol.

helye „az a hely, ahol a tevékenységet fizikailag végzik”⁴

6. Az irányelv 28b. cikkének F része azonban előírja:

„Eltérve a 9. cikk (2) bekezdésének c) pontjától, azon helyet, ahol az ingó materiális javak értékelését, illetve a rajtuk végzett munkát olyan vásárló veszi igénybe, akit nem azon tagállamban tartanak a hozzáadottértékadó tekintetében nyilván, mint amelyikben e szolgáltatásokat ténylegesen nyújtják, olyan helynek kell tekinteni, mint amely azon tagállam területén található, amelyik kiadta a vásárló azon hozzáadottértékadó-azonosító számát, amely keretében a szolgáltatást neki nyújtották.

Ezen eltérést nem lehet alkalmazni azon esetben, ha a termékeket nem adták fel, illetve szállították el azon tagállamból, ahol a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtották.”⁵

4 – Lásd a 2006/112 irányelv 52. cikkének c) pontját.

5 – Lásd a 2006/112 irányelv 55. cikkét. A 28b. cikk F. részét a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottértékadó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köre és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) vezette be, amelynek tizedik preambulumbekzdése kifejti, hogy e rendelkezés célja az ingó materiális javakon végzett munka területén a Közösségen belüli kereskedelem megkönnyítése.

7. A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése „bizonyos közhasznú tevékenységek” számára biztosított HÉA-mentességeket sorol fel. E rendelkezés többek között a következőket írja elő:

„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 adókielkerüléseket, 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;

[...]”⁶

6 – Lásd a 2006/112 irányelv 131. cikkét, valamint 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontját.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

esetben a végeredményt elküldik a kezelést végző orvosnak vagy klinikának a betegbe történő beültetés céljából.

8. A Bundesfinanzhof kifejti, hogy a Verigen Transplantation Service International AG (a továbbiakban: Verigen) Németországban alapított biotechnológiai társaság, amely a szövettenyésztés területén tevékenykedik. E társaság az emberi szövetek, így különösen a porcshövetek megbetegedéseinek diagnosztizálására és kezelésére szolgáló technológiák kutatásával, fejlesztésével, előállításával és forgalmazásával foglalkozik. A jelen eljárás tárgyát a Verigennek a szervezetben keletkező (autológ) porcsejtek (kondrociták) – azaz a beteg saját ízületi porcsejtjei – szaporításával kapcsolatos ügyletei képezik azon esetekben, amikor a szolgáltatást igénybe vevők (orvosok vagy klinikák) más tagállamban honosak, és a Verigen a számláin feltüntette azok hozzáadottértékadó-azonosító számát.

10. A Verigen e szolgáltatásokat HÉA-mentesként kezelte más tagállamokban honos megrendelők részére történő szolgáltatásnyújtás esetén. Az adóhatóság azonban adókötelesnek tekintette e szolgáltatásokat, és a tárgyév vonatkozásában megállapította a fizetendő adó összegét.

9. Az orvos vagy klinika betegből kivett porcanyag-szövetmintát küld a Verigennek. A szövetet a Verigen oly módon dolgozza fel, hogy a porcsejtek (kondrociták) kioldhatóvá válnak. Az ízületi porcsejteket saját vérszérumuk környezetében inkubátorban történő előkészítést követően rendszerint három-négy héten belül tenyésztés útján szaporítják. A kitenyésztett sejteket vagy beviszik kollagén-membránba egyfajta „porctapasz” létrehozása érdekében, vagy nem. Mindkét

11. Az ezt követő eljárás során a Verigen azal érvelt, hogy a porcsejtek szaporítása nem egészségügyi ellátás. Álláspontja szerint sokkal inkább „rutinszerű labormunkákról” van szó, amelyet biotechnikai vagy orvostechikai asszisztensek végeznek. A szükséges minőségi ellenőrzéseket egy gyógyszerész és egy külső vegyész végzi.

12. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) a Verigen keresetének első fokon helyt adott. Megállapította, hogy a sejtszaporítás „ingó materiális javakon végzett munkának” tekintendő szolgáltatás. A testtől történő elválasztással a transzplantáció céljából kivett szervek is ingó dolgoknak minősülnek. Az

„ingó materiális javak” fogalma alá történő besorolás során nem tehető különbség aszerint, hogy a leválasztott testrészt később saját vagy idegen testbe történő transzplantációra használják-e fel. A Verigen számlái szerint a más tagállamokban honos ügyletek a saját államuk által részükre kiadott HÉA-azonosító számot alkalmazták. Az ügyletek ezért a Finanzgericht álláspontja szerint Németországban nem adókötelesek.

13. Az adóhatóság jogkérdés miatt előterjesztett felülvizsgálati kérelmében arra hivatkozik, hogy a testtől történő rövid idejű elválasztással a sejtek nem válnak ingó javakká, továbbá a sejtszaporítások nem minősülnek „munkának”. A más tagállamokban kiadott HÉA-azonosító számok „alkalmazása” szintén nem áll fenn, mivel ehhez a szolgáltatás teljesítése előtt létrejött kifejezett megállapodásra lett volna szükség.

14. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a szaporított porcsejteknek a kezelő orvos vagy klinika részére történő átadása során nem termékértékesítésről van szó, hanem a sejtek szaporítása szolgáltatásnyújtásnak minősül, mivel a Verigen nem rendelkezik szabadon, tulajdonosként a porcanyaggal, hanem köteles azt a szaporítást követően visszaküldeni. A sejtszaporítás Németországban nem adóköteles, ha a szolgáltatás teljesítésének helye egy másik tagállamban található. Ez az eset azonban csak akkor áll fenn, ha a Verigen szolgáltatásai a hatodik irányelv – helyesen értelmezett – 28b. cikke F. részének

hatálya alá tartoznak. Amennyiben nem ez a 28b. cikk F. részének helyes értelmezése, akkor az ügyletnek adókötelesnek kell lennie Németországban, kivéve, ha az a 13. cikk A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmében vett egészségügyi ellátásnak tekinthető.

15. A Bundesfinanzhof ezért a következőképpen terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Úgy kell e értelmezni a [hatodik irányelv] 28b. cikke F. részének első bekezdését, hogy:

- a) e rendelkezés szerinti »ingó materiális javak[nak]« minősül az az emberből kivett porcanyag [...], amelyet átadnak a vállalkozó részére sejtszaporítás és az ezt követő, az érintett beteg részére implantátumként történő visszaadás céljából,
- b) az ízületi porcsejteknek a porcanyagból történő kioldása és az ezt követő sejtszaporítás e rendelkezés szerint ingó materiális javakon végzett »munkának« minősülnek,
- c) a szolgáltatást az igénybevevő részére már akkor »a hozzáadottértékadó-azonosító száma alatt teljesítették«, amikor ezt a számot szolgáltatást nyújtó számláján

feltüntették, anélkül hogy kifejezett írásbeli megállapodás jött volna létre ennek alkalmazásáról?

Értékelés

- 2) Az előbbi kérdések bármelyikére adandó nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját, hogy az ízületi porcsejtek emberből kivett porcanyagból történő kioldása és az ezt követő sejtszaporítás akkor minősül »egészségügyi ellátás[nak]«, ha a sejtszaporítással nyert sejteket a donorba újra beültetik?”

17. Noha a kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésére csak abban az esetben vár választ, ha az első kérdésre nemleges válasz születik, a kérdések sorrendjét célszerű megfordítani. Amennyiben, ahogy a Bizottság véli, a szóban forgó szolgáltatás a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmében vett egészségügyi ellátásnak tekinthető, az ügyletek adómentesek, tekintet nélkül azok (meghatározott) teljesítési helyére. Ezért először a második kérdéssel foglalkozom.

A második kérdés

16. Írásbeli észrevételeket a német és a spanyol kormány, valamint a Bizottság nyújtott be. A felek tárgyalás tartását nem kérték, ezért arra nem került sor. A Bíróság úgy határozott továbbá, hogy a jelen indítvány ismertetésére később kerüljön sor, hogy az figyelembe vehesse a CopyGene⁷ és a Future Health Technologies ügyekben⁸ hozott ítéleteket, amelyek a második kérdéssel kapcsolatos problémákat érintenek. Ezen ítéleteket 2010. június 10-én hirdették ki.

18. Az orvosi gyógykezelés, illetve az egészségügyi ellátás fogalmával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatot a Bíróság legutóbb a *CopyGene*, illetve a *Future Health Technologies*⁹ ügyben hozott ítéletekben fejtette ki, és az a következők szerint összegezhető:

7 – A C-262/08. sz. ügyben hozott ítélet [EBHT 2010., I-5053. o.].

8 – A C-86/09. sz. ügyben hozott ítélet [EBHT 2010., I-5215. o.].

9 – A fenti 7., illetve 8. lábjegyzetben hivatkozott ítéletek. Lásd különösen a CopyGene-ügyben hozott ítélet 24–30. pontját, valamint a Future Health Technologies ügyben hozott ítélet 28–30., 36., 37. és 40. pontját, továbbá az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd emellett a CopyGene-ügyre vonatkozó indítványom 30. és azt követő pontjait.

19. A hatodik irányelv 13. cikkében foglalt mentességek az Európai Unió jogának autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése. E mentességeknek nem célja, hogy valamennyi közhasznú tevékenységet mentessenek az adó alól, hanem csak azokat, amelyeket felsorolnak, illetve részletesen leírnak. Az ennek érdekében használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabály alól, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem vezethet ahhoz, hogy a mentességeket megfossza azok szándékolt hatásától.

20. Az egészségügyi szolgáltatások kapcsán a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja kórházi környezetben teljesített szolgáltatásokra vonatkozik, míg a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja az ilyen kereten kívül – akár a szolgáltató magánlakásán, akár a beteg lakóhelyén vagy bármely más helyen – nyújtott egészségügyi szolgáltatásokat érinti. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjának, amelyek alkalmazási köre eltérő, célja a szűk értelemben vett egészségügyi szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség teljes körének szabályozása.

21. Következésképpen mind a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés”, mind a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában említett „egészségügyi ellátások” fogalma olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása. Bár mindkét szolgáltatásnak terápiás célokat kell követnie, ebből nem szükségszerűen következik az, hogy valamely szolgáltatás terápiás céljának különösen szűk értelmet kell tulajdonítani. Mindkét mentesség ugyanis az egészségügyi szolgáltatások költségeinek csökkentését célozza.

22. A jelen ügyben mind a Bizottság, mind a német kormány úgy véli, hogy a szóban forgó szolgáltatás terápiás célt szolgál. A spanyol kormány ezzel nem ért egyet azon az egyszerű alapon, hogy az csupán a szövettenyésztés terén rutinszerű laboratóriumi eljárást foglal magában. E tekintetben a Bizottság és a német kormány álláspontját támogatom.

23. Az nem vitatott, és kétség sem férhet hozzá, hogy a leírt eljárás, azaz az autológ kondrocitákból történő mintavétel, azok szaporítása és visszaültetése összességében terápiás célt szolgál. A Verigen által nyújtott sajátos szolgáltatások elismerten csak a teljes eljárás egy részét képezik. Mindazonáltal

alapvető, az eljárással együtt járó és attól elválaszthatatlan szolgáltatásokat jelentenek, amely eljárásnak egyetlen szakasza sem végezhető el hasznosan a többi szakasztól történő elválasztás esetén.

24. A szóban forgó szolgáltatások ezért a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában említett „egészségügyi ellátások” fogalma alá tartoznak. Nem indokolt továbbá e szolgáltatásoknak a mentesség köréből történő kizárása azon az alapon, hogy azokat olyan laboratóriumi személyzet teljesíti, amelynek tagjai nem rendelkeznek orvosi végzettséggel. Amint a Bizottság megjegyzi, a terápiás kezeléseknél általában nem minden egyes részét kell szükségszerűen orvosoknak végezniük.¹⁰ A Bíróság ugyanis korábban már megállapította, hogy az általános orvosok által elrendelt, és valamely külső magánlaboratórium által elvégzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok is az orvosi gyógykezelés, illetve az egészségügyi ellátás körébe tartozhatnak, még akkor is, ha valamely speciális kezelés szükségessége a vizsgálatok elvégzését megelőzően esetlegesen nem igazolt.¹¹

10 – Lásd a C-141/00. sz. Kügler-ügyben hozott ítéletet [EBHT 2002., I-6833. o.], és különösen annak 41. pontját.

11 – Lásd a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben hozott ítéletet [EBHT 2006., I-5123. o.], és különösen annak 39. pontját.

25. Ezenfelül, amint a német kormány megjegyzi, az orvosi gyógykezelésként, illetve egészségügyi ellátásként történő minősítést nem szükséges a szaporított sejteknek az azon betegbe történő visszaültetésétől függővé tenni (mint ahogyan azt a nemzeti bíróság kérdésének megfogalmazása sugallhatja), amelyből azokat eredetileg kivették. Az egyik beteg testéből egy másikéba történő vérátömlesztések és szervátültetések is egyértelműen orvosi gyógykezelésnek, illetve egészségügyi ellátásnak minősülnek.¹²

26. Mindazonáltal a német kormány azt is megjegyzi – noha határozott állásfoglalás nélkül –, hogy a szóban forgó szolgáltatásoknak az orvosi gyógykezelésként történő minősítése ellentétes lehet (a versenytorzulások elkerülésének értelmében vett¹³) adósemlegesség elvével, amennyiben a létrehozott „porctaspasz” funkcionálisan a gyógyszerkészítményekhez hasonlítható, amelyek viszont nem mentesek a HÉA alól, esetükben csak kedvezményes HÉA-mérték alkalmazható.¹⁴

12 – Lásd analógia útján a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 51. pontját, és az ezen ügyre vonatkozó indítványom 46. és azt követő pontjait.

13 – Noha a jelen elemzéshez nem kapcsolódik szorosan, megjegyezhető, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén a többek között a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség megadását bizonyos feltételek teljesítésétől tegyék függővé, így különösen (negyedik francia bekezdés) attól, hogy az adómentesség nem eredményezheti a HÉA fizetésére kötelezett üzleti vállalkozások rovására a verseny torzulását.

14 – A hatodik irányelv 12. cikke (3)bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése összefüggésben ezen irányelv H. mellékletének 3. pontjával (a 2006/112 irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint ezen irányelv III. mellékletének 3. pontja).

27. Ezt az érvelést nem tartom meggyőzőnek.
28. Valamely szolgáltatás orvosi gyógykezelésként vagy egészségügyi ellátásként történő minősítése nem függhet attól, hogy rendelkezésre áll-e gyógyszerészeti alternatíva. Az ilyen kezelések egyes fajtáinak már eddig is volt gyógyszerészeti alternatívája, míg másoknak nincs, de a jövőben majd lehet, a két kategória tehát folyamatos fejlődés tárgyát képezi. Jóllehet bizonyos körülmények között a termékek és szolgáltatások sok fajtája helyettesíthető olyan más termékekkel vagy szolgáltatásokkal, amelyek eltérő HÉA-kategóriába tartoznak. Mindazonáltal (a tagállamoknak a hatodik irányelvben biztosított mérlegelési jogkörbe tartozó, arra vonatkozó jogának sérelme nélkül, hogy egyes mentességeket a versenytorzulás elkerülésére irányuló feltételektől tegyenek függővé – amelyre a jelen ügyben nem hivatkoztak) az, hogy valamely szolgáltatás orvosi gyógykezelésnek vagy egészségügyi ellátásnak minősül-e, vagy sem, csak magának a szolgáltatásnak a sajátosságaitól függhet, nem pedig az alternatívák sajátosságaitól.
29. Emellett hangsúlyozom, hogy messze nem egyértelmű, hogy valamely HÉA-mentes szolgáltatás (amely után HÉÁ-t nem számolnak fel, viszont amely esetében az árat alkotó összetevők vonatkozásában sem vonható le az előzetesen felszámított adó) inkább versenyelőnyt vagy inkább versenyhátrányt jelent-e egy kedvezményes mértékű HÉÁ-val terhelt, és az előzetesen felszámított adó levonására jogosító termékhez képest.
30. Ezért úgy vélem, hogy a fent leírtak szerinti szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése szerinti orvosi gyógykezelés vagy egészségügyi ellátás fogalmi körébe esnek, és ezért az adott esettől függően e bekezdés b), illetve c) pontja értelmében mentesek a HÉA alól. Szükségtelen meghatározni az ilyen szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét, mivel azok a mentesség hatálya alá tartoznak, teljesítési helyüktől függetlenül.
- Az első kérdés*
31. A nemzeti bíróság által feltett második kérdésre vonatkozóan általam javasolt válaszra tekintettel e bíróság első kérdését nem kell megválaszolni. Mindazonáltal a következő rövid megjegyzéseket teszem arra az esetre, ha a Bíróság úgy döntene, hogy megválaszolja e kérdést.

32. A kérdés első része arra vonatkozik, hogy a szóban forgó porcanyag-szövetminta a hatodik irányelv 28b. cikkének F. része értelmében vett „ingó materiális javak” fogalmi körébe tartozik-e. Valamennyi észrevételt benyújtó fél álláspontja szerint igen, és ezzel magam is egyetértek.

33. A porcsejtek kétségtelenül ingó (amint a német kormány megjegyzi, a kérdés csak azért merül fel, mert azokat egy tagállamból egy másikba küldik) és egyben materiális dolgok. Továbbá, noha az emberi sejtek nem a legtipikusabb fajtái a „javaknak”, illetve a „termékeknek”,¹⁵ az azonban nyilvánvaló, hogy könnyen beleérthetők e kategóriába.¹⁶

34. A kérdés második része arra vonatkozik, hogy a Verigen által lefolytatott eljárások e sejteken végzett, ugyanezen rendelkezés értelmében vett „munkának” minősülnek-e. Ebben az esetben is valamennyi észrevételt benyújtó félnek az az álláspontja, hogy igen, és ezzel (amennyiben a második kérdésre nemleges válasz születik) ismét csak egyetértek.

35. A *Linthorst, Pouwels és Scheren ügyben* hozott ítéletben¹⁷ a Bíróság megjegyezte, hogy az „ingó materiális javakon végzett munkák” fordulat köznyelvi értelemben tisztán fizikai jellegű cselekvést idéz, amely jellegénél fogva főszabály szerint nem tudományos vagy szellemi munka, és nem foglalja magában az állatorvosok fő feladatát, amely alapvetően állatok tudományos szabályoknak megfelelő kezeléséből áll – amely jöllehet szükségessé teheti fizikai cselekvés elvégzését az állaton, de nem elegendő ahhoz, hogy azt munkának tekintsük.

36. A nemzeti bíróságnak kell meghatároznia, hogy a Verigen által lefolytatott eljárások „tudományos” vagy „szellemi” munkának tekintendők-e ebben az értelemben. Úgy tűnik számomra, hogy a Bíróság által meghatározni kívánt határvonal az elfogadott tudományos ismeretek vagy készségek pusztán rutinszerű alkalmazása, illetve az e tudományos ismereteken vagy készségeken alapuló innováció – például az adatok értelmezése vagy az eljárások adaptációja során történő – alkalmazása között húzódik. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alapján a szóban forgó szolgáltatások az előbbi kategóriába tartoznak.

15 – A hatodik irányelv magyar nyelvi változata a különböző rendelkezések esetében a „termék” és a „javak” kifejezéseket láthatóan egymás szinonimjaként használja [fordítói megjegyzés: az angol nyelvi változatot követve], míg más nyelvi változatok ugyanazon kifejezést használják a szövegben mindenhol.

16 – Egy háborzongató, tragikus és ellentmondásos példa erre a HeLa-sejtek esete, amelyeket eredetileg egy az Egyesült Államokban 1951-ben elhunyt nőből távolítottak el, és amelyek azonban azóta ún. „halhatatlan sejtvonallá” szaporodtak, amelynek az összsúlya a nő élő testének többszörösét is eléri, és amelyet orvosi kutatások céljára használnak világszerte (lásd: Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York, 2010).

17 – A C-167/95. sz. ügyben hozott ítélet [EBHT 1997., I-1195. o.] 15. és azt követő pontjai.

37. A kérdés harmadik része lényegében arra vonatkozik, hogy a hatodik irányelv 28b. cikkének F. részében „a hozzáadottérték-adó tekintetében nyilvántartott vásárló” fordulat mindazon személyeket jelenti-e, akiknek a HÉA-azonosító számát a számlán feltüntetik, vagy csak azokat, akik írásbeli megállapodást kötöttek e számnak a számlán történő használatáról. E tekintetben a német kormány és a Bizottság álláspontja eltér (a spanyol kormány e tekintetben nem foglalt állást).

38. A német kormány álláspontja lényegében az, hogy az azon HÉA-azonosító számra történő utalás, „amely alatt” a szolgáltatást a vásárló részére nyújtották, hallgatólagos vagy kifejezett kétoldalú megállapodást feltételez arról, hogy az adózás a 28b. cikk F. részében foglaltak szerint történik. E kormány álláspontja szerint ez a megoldás jogbiztonságot eredményezne, ellentétben azzal a helyzettel, amelyben a szolgáltató egyoldalúan feltünteti (vagy nem tünteti fel) a vásárló HÉA-azonosító számát, a számla kibocsátásáig bizonytalanságban hagyva a vásárlót afelől, hogy ki lesz köteles az adófizetésre.

39. A Bizottság rámutat arra, hogy a 28b. cikk F. részében meghatározott rendszer mentesíti a HÉA alól a szolgáltatást abban

a tagállamban, amelyben azt nyújtják, míg a vásárlót kötelezi a (levonható) előzetesen felszámított adó megfizetésére a saját államában – ez az eljárás egyszerűsítését jelenti, amely egyébként a nyolcadik irányelv¹⁸ alapján is megtörtént volna. Ez minden esetben alkalmazandó, amikor a vásárló (például a megrendelést tartalmazó iratban) értesíti a szolgáltatót arról, hogy saját tagállamában HÉA-azonosító számmal rendelkezik. Más feltétele ezen eljárásnak nincs. Amennyiben a rendszer alkalmazása attól függene, hogy a felek arról megállapodást kössenek, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye nem lenne egyéges, ahogyan azt a 95/7 irányelv célul tűzte ki.¹⁹

40. E tekintetben a Bizottság észrevételeivel értek egyet.

18 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

19 – Lásd a fenti 5. lábjegyzetet.

Végekvetkeztetések

41. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre:

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) bekezdése c) pontjának helyes értelmezése alapján az ízületi porcsejtek emberből kivett porcanyag-szövetmintából történő kioldása, és az ezt követő, terápiás célt szolgáló visszaültetése érdekében történő sejtszaporítás „egészségügyi ellátás[nak]” minősül, tekintet nélkül arra, hogy a sejtszaporítással nyert sejteket a donorba ültetik be újra, vagy egy másik emberbe.