



Határozatok Tára

JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. október 25.¹

C-360/11. sz. ügy

**Európai Bizottság
kontra**

Spanyol Királyság

„Tagállami kötelezettségszegés — 2006/112/EK irányelv — A III. melléklet 3. és 4. pontja — Kedvezményes héamérték — Termékértékesítés, amelyre kedvezményes adómérték alkalmazható — Általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használt gyógyszerészeti termékek — Általában a fogyatékoság enyhítésére, illetve kezelésére szolgáló gyógyászati berendezések, segédeszközök és más felszerelések, amelyek a fogyatékosággal élők személyes és kizárólagos használatára szolgálnak”

I – Bevezetés

1. A hozzáadottérték-adóról (héta) szóló európai uniós (EU) jog szerint a tagállamok kedvezményes héamértéket alkalmazhatnak a gyógyszerészeti termékekre és egyes orvosi berendezésekre. A Bizottság azért terjesztette elő a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen keresetet a Spanyol Királysággal szemben, mert úgy véli, a tagállam szélesebb termékkategóriára alkalmazott kedvezményes héamértéket, mint amelyet a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)² III. mellékletének 3. és 4. pontja meghatároz.

2. A Spanyol Királyság a kereset elutasítását kéri. Álláspontja szerint a héairányelv III. mellékletében szereplő termék- és szolgáltatáskategóriák meghatározása nem elég egyértelmű ahhoz, hogy megalapozzák a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet.

II – Jogi háttér

Az uniós jog

3. A héairányelv 96. cikke előírja, hogy:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

¹ — Eredeti nyelv: angol.

² — HL 2006. L 347., 1. o.

4. A héairányelv „Kedvezményes adómérték” című 2. szakaszában szereplő 98. cikke előírja, hogy:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]”

5. A héairányelv III. mellékletének 3. pontja („3. kategória”) a következő termékek értékesítésére vonatkozik:

„3. általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használt gyógyszerészeti termékek, beleértve a fogamzásgátló és női egészségügyi védekezésre használt termékeket”.

6. A héairányelv III. mellékletének 4. pontja („4. kategória”), a következő termékek értékesítésére és szolgáltatások nyújtására vonatkozik:

„4. általában a fogyatékoság enyhítésére, illetve kezelésére szolgáló gyógyászati berendezések, segédeszközök és más felszerelések, amelyek a fogyatékosággal élők személyes és kizárólagos használatára szolgálnak, beleértve az ilyen termékek javítását is, továbbá a gépkocsiban használatos gyermekülések értékesítése.”

A nemzeti jog

7. A Ley española del IVA (spanyol héatörvény)³ 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 5. és 6. pontja rendelkezik kedvezményes héamérték alkalmazásáról a következő termékek értékesítése esetén:

„5. Gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható állatgyógyászati felhasználású gyógyszerek és gyógyászati anyagok.

6. Olyan berendezések és segédeszközök, beleértve a korrekciós lencsével ellátott szemüvegeket és kontaktlencséket, amelyek objektíven vizsgálva alapvetően vagy főképpen emberek vagy állatok testi fogyatékoságainak ellensúlyozására használhatók fel, beleértve mozgásképességük és kommunikációs képességeik korlátozottságát is.

Olyan gyógyászati berendezések, anyagok, felszerelések és berendezések, amelyek objektíven vizsgálva kizárólag emberi vagy állati betegségek vagy állapotok megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére, enyhítésére vagy gyógyítására használhatók.

E kategória nem terjed ki a kozmetikai termékekre és a személyes higiéniai termékekre, kivéve az egészségügyi betéteket, a tamponokat és a pelenkabetéteket.”

8. A Ley española del IVA 91. cikke második bekezdése (1) albekezdésének 3. pontja rendelkezik kedvezményes héamérték alkalmazásáról a következő termékértékesítések esetén:

„Gyógyászati anyagok előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható emberi használatra szánt gyógyszerek, valamint gyógyszerkészítmények, gyógyszerészeti formulák és közvetítő termékek.”

3 — A 37/1992. sz. törvény.

III – A pert megelőző eljárás

9. 2010. március 22-i levelével a Bizottság arról tájékoztatta a Spanyol Királyságot, hogy álláspontja szerint a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 5. és 6. pontjában, valamint 91. cikke második bekezdése (1) albekezdésének 3. pontjában meghatározott kedvezményes héamérték sérti a Spanyol Királyság héairányelvből eredő kötelezettségeit.

10. A Spanyol Királyság 2010. május 28-án azt válaszolta, hogy álláspontja szerint a kedvezményes héamértékre vonatkozó spanyol rendelkezések összhangban állnak a héairányelvvvel.

11. A Bizottság nem tekintette kielégítőnek a Spanyol Királyság által előterjesztett érveket, és 2010. november 25-én indokolással ellátott véleményyt bocsátott ki, amelyben arra szólította fel a Spanyol Királyságot, hogy meghatározott határidőn belül tegye meg a megfelelő intézkedéseket.

12. Mivel a Spanyol Királyság az indokolással ellátott véleményre adott válaszában fenntartotta álláspontját, amely szerint a kedvezményes héamérték alá eső termékekre vonatkozó spanyol rendelkezéseket az európai uniós joggal összhangban alkalmazzák, a Bizottság úgy döntött, hogy előterjeszti a jelen keresetet.

IV – A Bíróság előtti eljárás

13. 2011. július 8-i keresetlevelével a Bizottság azt kéri a Bíróságtól, hogy állapítsa meg, hogy a Spanyol Királyság nem teljesítette a héairányelv III. mellékletével együttesen értelmezett 98. cikkéből eredő kötelezettségeit, azáltal hogy kedvezményes héamértéket alkalmazott az alábbi termékkategóriák vonatkozásában:

- 1) Gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható gyógyászati anyagok (a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 5. pontja és második bekezdése és (1) albekezdésének 3. pontja).
- 2) Olyan gyógyászati berendezések, anyagok, felszerelések és berendezések, amelyek objektíven vizsgálva kizárólag emberi vagy állati betegségek vagy állapotok megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére, enyhítésére vagy gyógyítására használhatók, de amelyek rendeltetése nem „rendszerint fogyatékoságok enyhítése vagy kezelése fogyatékosággal élők általi személyes és kizárólagos használatuk során” (a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 6. pontja).
- 3) Alapvetően és főképpen állatok testi fogyatékoságainak ellensúlyozására felhasználható készülékek és eszközök (a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 6. pontja).
- 4) Alapvetően és főképpen emberi fogyatékoságok ellensúlyozására használt olyan készülékek és eszközök, amelyek rendeltetése nem „fogyatékosággal élők” (mivel e kifejezés a szokásos, azaz a „beteg” kifejezéstől eltérő, és annál szűkebb értelemben értendő) általi személyes és kizárólagos használatuk (a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdése 6. pontjának első része).

14. A Bizottság továbbá azt kéri, hogy a Bíróság a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

V – Elfogadhatóság

15. A Spanyol Királyság, anélkül hogy hivatalos elfogadhatatlansági kifogást terjesztett volna elő, a bizottsági keresetlevélre adott válaszában rámutatott, hogy a Bizottság keresetlevelében ténylegesen szerepeltetett egy, a kedvezményes héamérték „közvetítő termékekre” való alkalmazására vonatkozó kiegészítő kifogást is, anélkül hogy e kifogásra a pert megelőző eljárásban hivatkozott volna.

16. Mivel nem terjesztettek elő hivatalos elfogadhatatlansági kifogást, úgy kívánom elemezni a Bizottság kifogásait, ahogyan azok a Bírósághoz benyújtott keresetlevélben szerepelnek. Ezenkívül megállapítom, hogy a közvetítő termék fogalmának a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset körében való szerepeltetése, illetve az abból való elhagyása közömbös az eljárás kimenetele szempontjából.

VI – Értékelés

A – Előzetes észrevételek

17. Kiindulásként emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió közös hozzáadottértékadó-rendszerének „a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni”⁴. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a kedvezményes héamértékek bevezetése és fenntartása csak akkor engedhető meg, ha azok nem sértik az adósemlegesség elvét.⁵

18. Előjáróban arra is emlékeztetni kell, hogy a kedvezményes héamértékek rendszere kivételt képez a rendes héamérték alkalmazására vonatkozó általános szabály alól. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint szigorúan kell értelmezni az olyan rendelkezéseket, amelyek kivételt engedélyeznek valamely főszabály alól, és ez vonatkozik a kedvezményes héamértékekre is.⁶

19. Figyelemmel e megfontolásokra, emlékeztetni kell arra, hogy összességében minél több termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esik alacsonyabb héamérték alá, vagy mentes a héa alól, annál fontosabbá válik azon termék- és szolgáltatáscsoportok egyértelmű meghatározása, amelyekre kedvezményes héamértéket vagy mentességet alkalmaznak. A kedvezményes héamérték kizárólag a héairányelv III. mellékletében meghatározott kategóriákba tartozó termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra alkalmazható. Mivel ezek jellegüket tekintve kivételek, hatályukat szigorúan kell értelmezni.

20. A Spanyol Királyság nem vitatja a Bizottság azon állítását, amely szerint a 3. és 4. kategóriát szigorúan kell értelmezni, hanem úgy érvel, hogy mivel az e rendelkezésekben használt kifejezéseknek nincs meghatározásuk az uniós jogban, nem egyértelmű, hogy azok mely termékekre vonatkoznak. Ez a Spanyol Királyság szerint szükségessé tette, hogy azokat a nemzeti egészségügyi szabályozás alapján értelmezzék.

4 — Lásd a héairányelv (7) preambulumbekzdését.

5 — Lásd a C-442/05. sz. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1817. o.) 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

6 — Lásd a 83/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-445. o.) 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, újabban pedig a C-3/09. sz. Erotic Center ügyben 2010. március 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-2361. o.) 15. pontját.

21. Azt is figyelembe kell venni, hogy az uniós jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből az következik, hogy az uniós jog jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó jogi rendelkezést az egész Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni, figyelembe véve a rendelkezés összefüggéseit és a kérdéses szabályozás célját.⁷

22. A 3. és 4. kategóriában használt kifejezések az uniós jog rendelkezéseinek olyan részét képezik, amely nem utal a tagállami jogokra az uniós jog jelentésének és hatályának meghatározása érdekében.⁸ Ugyanakkor figyelembe véve azt, hogy a kedvezményes héamérték rendszerének társadalompolitikai céljai nem érhetők el, ha nem veszik figyelembe az egyes tagállamok sajátos körülményeit, indokolt, sőt ésszerű lehet az, hogy a kedvezményes héamérték nemzeti rendszereiben használt meghatározásokat más nemzeti jogszabályok rendelkezéseivel kapcsolják, feltéve hogy e meghatározások nem terjesztik ki a héairányelv általános rendszer alól kivételt képező rendelkezéseinek hatályát.

23. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a kedvezményes héamértékre vonatkozó szabályozás nem arra irányult, hogy teljesen kizárják a tagállamok mérlegelési jogkörét annak eldöntése során, hogy milyen termékekre és szolgáltatásokra kell alkalmazni a kedvezményes héamértéket. Ez legalábbis részben annak tudható be, hogy a termékek és szolgáltatások uniós szintű részletes listájának felállítása nem lenne célravezető és hatékony.

24. E szándék valójában egyértelműen kitűnik a hatodik héairányelv H. mellékletének hatályát felülvizsgáló jelentésből⁹, amelyben a Bizottság a következők szerint hangsúlyozta a mellékletben felsorolt kategóriák történeti összefüggését:

„Az azzal kapcsolatos végtelen viták helyett, hogy minek kellene szerepelnie az adott kategóriában, és minek nem, a Tanácsnak csak az egyes kategóriák általános meghatározásának átfogó körvonaláiban kellett megállapodnia közösségi szinten (vagyis lényegében azt kellett eldöntenie, hogy mi esik valamely kategória hatályán kívül). Ezen általános meghatározás tiszteletben tartása mellett (vagyis nem tágítva valamely kategória terjedelmét), ezt követően minden tagállam szabadon használhatta a végrehajtási jogszabályban saját meghatározását e kategóriákra, attól függően, hogy milyen konkrét termék- vagy szolgáltatáscsoportra kívánt kedvezményes adómértéket alkalmazni.”¹⁰

25. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy a 3. és 4. kategória uniós szintű hatályát és jelentését szigorúan kell értelmezni, figyelembe véve e rendelkezések szövegét, összefüggését és célját¹¹, nem zárja ki, hogy a tagállamok határozzák meg azon egyes termékeket, amelyek esetében kedvezményes héamértéket alkalmaznak, feltéve hogy a 3. és 4. kategória hatályán belül maradnak.

26. A 3. és 4. kategória hatályát a Bizottság által benyújtott jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset jogalapjai között fogom vizsgálni.

7 — Lásd például a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 — A héairányelv 100. cikke szerint a Tanács – a Bizottság beszámolója alapján – két évente felülvizsgálja a kedvezményes adómértékek alkalmazási területét, és szükség esetén módosítja a III. mellékletben szereplő termékek és szolgáltatások listáját.

9 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (hatodik héairányelv, HL 1977. L 145, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). A hatodik héairányelv H. melléklete átkerült az átdolgozott héairányelv III. mellékletébe, a 3. és 4. pont szövegének módosítása nélkül.

10 — Lásd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 12. cikke (4) bekezdésével és 28. cikke (2) bekezdésének g) pontjával összhangban a Bizottság által a Tanácsnak tett jelentést (COM(94) 584 végleges, 14. o.).

11 — Lásd a NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

B – Első kifogás: gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható gyógyászati anyagok

27. A kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset első jogalapjában a Bizottság úgy véli, hogy a héairányelv kizárja a kedvezményes héamérték alkalmazását a gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható gyógyászati anyagok esetében, ahogyan azt a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 5. pontja és második bekezdése (1) albekezdésének 3. pontja előírja.

28. A Bizottság szerint a 3. kategória azt teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak azon termékekre, amelyek megfelelnek két feltételnek. Először is, ezeknek „gyógyszerészeti termékeknek” kell lenniük, másodsor pedig e termékeket „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” kell használni.

29. A Bizottság előadja, hogy a gyógyászati anyagok nem tartoznak a 3. kategóriába, mivel nem végtermékek, így nem tekinthetők olyanoknak, mint amelyeket „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” használnak. A Bizottság érvelése szerint, ha az uniós jogalkotó szándéka az lett volna, hogy a héairányelv III. mellékletében szereplő kategóriák kiterjedjenek a termékek előállítására felhasznált anyagokra is, akkor ezt ott kifejezetten szerepeltette volna. Például a III. melléklet 1. kategóriájában az „élelmiszerek” mellett szerepelnek az „általában élelmiszer-készítésre szolgáló élő állatok, magvak, növények és összetevők” is.

30. A Spanyol Királyság szerint a gyógyászati anyagok a 3. kategória értelmében vett gyógyszerészeti termékek. A Spanyol Királyság érvelése szerint uniós jogi szintű meghatározás hiányában igazoltan alkalmazta a nemzeti jogban szereplő meghatározást. A gyógyászati anyagnak a spanyol héatörvényben használt fogalma egy azóta hatályon kívül helyezett spanyol törvényből (25/1990. sz. törvény) származik. A spanyol hatóságok szerint e fogalom különbözik a nyersanyagoknak (*materias primas*) a hatályos törvényben (29/2006. sz. törvény) szereplő fogalmától, amelyek értékesítésére nem alkalmazznak kedvezményes héamértéket.

31. Egyetértek a Bizottság által az azon termékek meghatározásának szempontjait illetően adott értelmezéssel, amelyekre a 3. kategória alapján kedvezményezett héamérték alkalmazható. Az első kérdés így az, hogy a gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható gyógyászati anyagok gyógyszerészeti termékek-e.

32. A Bizottság szerint a gyógyszerészeti termék fogalmának az emberi felhasználásra szánt gyógyszerek közösségi kódexéről szóló, 2001. november 6-i 2001/83/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv¹² 1. cikkében szereplő gyógyszer fogalmához kell hasonlónak lennie, ami a következő:

„az emberi betegségek kezelésére vagy megelőzésére szolgáló anyagok vagy azok kombinációi.

Azok az anyagok vagy anyagok kombinációi, amelyek embereken az orvosi diagnózis megállapításának érdekében, illetve valamely élettani funkció fenntartása, helyreállítása, javítása vagy módosítása érdekében alkalmazhatók, szintén gyógyszernek minősülnek.”

33. A legtöbb nyelvi változat eltérő kifejezéseket használ a 3. kategóriában és a 2001/83 irányelv 1. cikkében.¹³ A Bizottság ugyanakkor rámutat, hogy a német változatokban mindkét rendelkezésben az „Arzneimittel” kifejezés szerepel. Ez a „gyógyszerészeti termék” kifejezésnél valójában szűkebb értelmű kifejezés azonban láthatólag kivételt jelent a különböző kifejezések használatát követő általánosabb irányvonalról.

12 — HL 2001. L 311., 67. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 27. kötet, 69. o.

13 — Például angolul „pharmaceutical product” és „medicinal product”, franciául „les produits pharmaceutiques” és „médicament”, olaszul „prodotti farmaceutici” és „medicinale”.

34. Álláspontom szerint egyértelmű, hogy a gyógyszerek gyógyszerészeti termékek, azonban kétkem, hogy helyes lenne azt feltételezni, hogy ennek az ellenkezője is igaz, ahogy azt a Bizottság állítja. A két irányelv eltérő célt követ, és a másik irányelvben szereplő meghatározásra való egyértelmű utalás hiányában tartózkodnék attól, hogy megállapítsam a közöttük fennálló kapcsolatot.

35. Ezenfelül a gyógyszernek a 2001/83 irányelv 1. cikkében szereplő meghatározása a fogalmat az emberek gyógykezelésére korlátozza. A 3. kategóriában szereplő gyógyszerészetitermék-fogalom viszont az állatgyógyászati felhasználásra is kiterjed. Úgy vélem, hogy a 3. kategóriában használt gyógyszerészetitermék-fogalom célja az, hogy szélesebb körre terjedjen ki, mint a gyógyszernek a 2001/83 irányelvben használt fogalma.

36. Álláspontom szerint a termékekre vonatkozó második szempont – miszerint azokat „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” használják – a döntő annak meghatározása szempontjából, hogy a 3. kategória kizárja-e a kedvezményes héamérték alkalmazását az olyan gyógyászati anyagokra, amelyeket szokásosan és megfelelően gyógyszerkészítmények előállítása esetén alkalmaznak.

37. A 3. kategória szövege a gyógyszerészeti termékek fogalmának meghatározását annak használatához köti. Utal arra, hogy a gyógyszerészeti termékek elérték a feldolgozási folyamatukban egy olyan szakaszhoz, amely ponton azok „az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” használhatók. Ez az előrehaladott szakasz tükrözi a kedvezményes héamértékek rendszerének céljait is.

38. A hozzáadottérték-adó célja a személyes fogyasztásra szánt termékek adóztatása, és az ily módon a végfogyasztót terheli.¹⁴ A kedvezményes héamérték rendszerének célja a hía által a végfogyasztókra gyakorolt hatás csökkentése az olyan szükségleti cikkeknek tekintett termékek vonatkozásában, mint a gyógyszerészeti termékek és a fogyatékossgal élöket szolgáló berendezések.¹⁵

39. Számomra egyértelműnek tűnik, hogy a gyógyszerészeti termékek előállításához alkalmazott gyógyászati anyagok önmagukban nem, hanem csak a végtermék összetevőiként értékesíthetők a végfogyasztók részére. Ugyanakkor amennyiben e gyógyászati anyagokat szintén „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” használják, és azokat annak érdekében hozzák forgalomba, hogy a fogyasztók meg tudják vásárolni, akkor nem indokolt, hogy ne lehessen azokra kedvezményes héamértéket alkalmazni.

40. Az is egyértelmű, hogy ha kedvezményes héamértéket alkalmaznak a gyógyszerészeti termékekre, akkor azt gyógyszerészeti vagy adagolási formájukra tekintet nélkül alkalmazzák. Az adósemlégesség azt követeli meg, hogy az egymással versengö hasonló termékekre egységes adómértéket alkalmazzanak a verseny torzulásának elkerölése érdekében. A termékek értékesítésének pusztán fizikai formái – például tabletta vagy folyadék – közötti különbség önmagában nem igazolhatja az eltérö bánásmódot a hía tekintetében.

41. Számomra tehát egyértelműnek tűnik, hogy a kedvezményes héamértéknek a gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható gyógyászati anyagokra történö alkalmazása nem tekinthetö összhangban állónak a héairányelvvel, kivéve ha azokat „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” használják, és annak érdekében hozzák forgalomba, hogy azokat a fogyasztók meg tudják vásárolni.

42. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bírösg adjon helyt a Bizottság első kifogásának.

14 — Lásd például a C-520/10. sz. Lebara-ügyben 2012. május 3-án hozott ítélet 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

15 — Lásd például a C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-3369. o.) 32. pontját.

C – Második kifogás: olyan gyógyászati berendezések, anyagok, felszerelések és berendezések, amelyek kizárólag emberi vagy állati betegségek vagy állapotok megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére, enyhítésére vagy gyógyítására használhatók

43. A kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset második jogalapjában a Bizottság úgy véli, hogy a héairányelvvel nincs összhangban a kedvezményes héamértéknek olyan gyógyászati berendezésekre, anyagokra, felszerelésekre és berendezésekre történő alkalmazása, amelyek objektíven vizsgálva kizárólag emberi vagy állati betegségek vagy állapotok megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére, enyhítésére vagy gyógyítására használhatók, de amelyek rendeltetése nem „rendszerint fogyatékoságok enyhítése vagy kezelése fogyatékosággal élők általi személyes és kizárólagos használatuk során”, ahogy azt a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdésének 6. pontja előírja, mivel az ilyen termékek nem tartoznak a 3. és 4. kategória hatálya alá.

44. Ami a 4. kategóriát illeti, a Bizottság érvelése kettős. Először is, az állatgyógyászati célra használt gyógyászati felszerelések nem tartoznak a 4. kategória hatálya alá, amely kizárólag emberi felhasználású gyógyászati berendezésekre, segédeszközökre és más felszerelésekre vonatkozik. Másodszor pedig a 4. kategória kizárólagos és személyes használatra vonatkozik, ezáltal kizárja az általános használatot.

45. A Spanyol Királyság előadja, hogy a gyógyszerészeti termék 3. kategóriában használt fogalma kiterjed a gyógyászati berendezésekre is, mivel az EUMSZ 168. cikk a népegészségügy védelme keretében ugyanazon célkitűzésben szerepelteti a gyógyszereket és a gyógyászati célú eszközöket, utalva arra, hogy az egyik számára biztosított védelem a másikat is megilleti.¹⁶ A Spanyol Királyság álláspontja szerint ez az értelmezés nem teszi értelmetlenné a 4. kategóriát, mivel az a gyógyászati berendezéseknek a 3. kategória szerinti gyógyszerészeti termék fogalma alá nem tartozó, egészen különös használatára vonatkozik. A gyógyászati berendezéseknek a 3. kategóriába való sorolása, amely nem e különös használatot, hanem „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban” történő használatot célozza, tehát álláspontja szerint a fentieknek nem ellentmondó következtetés.

46. A gyógyszerészeti termékeknek a Spanyol Királyság által elfogadott széles értelmezése alapján alkalmazott a spanyol adóhatóság (Dirección General de Tributos, a továbbiakban: DGT) 8%-os mértékű héát például a vérnyomásmérő készülékekre, a hőmérőkre, az akupunktúrás tűkre és anyagokra, valamint az egészségügyi felhasználású kesztyűkre, maszkokra, köpenyekre és sapkákra.

47. Elsőként egyet kell értenem a Bizottsággal abban, hogy az EUMSZ 168. cikk ebben az összefüggésben nem releváns, mivel e rendelkezés kizárólag a gyógyszerek és gyógyászati célú eszközök minőségére és biztonságára utal.

48. Ami a Spanyol Királyság azon érvét illeti, amely szerint a gyógyszerészeti termék fogalma kiterjed a 4. kategóriában hivatkozottakon kívüli gyógyászati berendezésekre, álláspontom szerint a 3. és 4. kategória szövege magától értetődő. Ha a gyógyszerészeti termék fogalmát valóban ki kívánták volna terjesztetni a 4. kategóriában hivatkozottakon kívüli gyógyászati berendezésekre, egyszerűbb lett volna egyetlen kategóriát kialakítani, amely lefed minden „gyógyszerészeti terméket”, beleértve a 4. kategóriában szereplő különös használatot is, nem pedig két külön, pontosabban meghatározott kategóriát.

16 — Az EUMSZ 168. cikk (4) bekezdésének c) pontja a 168. cikkben szereplő célkitűzések elérésének feltételeiként sorolja fel „a gyógyszerek és a gyógyászati célú eszközök magas szintű minőségi és biztonsági előírásainak megállapítására vonatkozó intézkedéseket”.

49. A héairányelv legtöbb nyelvi változata a latin *pharmaceuticus* szóból eredő kifejezést használ a 3. kategória „gyógyszer” fogalmának jelölésére. Ennélfogva az e kategóriába tartozó termékek meghatározásánál a releváns tényező a termékek kémiai vagy biokémiai¹⁷ összetétele, nem kizárólag az, hogy azokat betegségek megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére vagy enyhítésére használják.

50. A 4. kategória szövege a következő kritériumokat állítja fel azon gyógyászati felszerelés kapcsán, amelyre kedvezményes héamérték alkalmazható: az ilyen termékeknek „a fogyatékossgal élők személyes és kizárólagos használatára” kell szolgálniuk. E szöveggel kapcsolatban két észrevétel tehető: először is, a 4. kategória kizárólag emberi felhasználású gyógyászati berendezésekre vonatkozik, és nem utal állatgyógyászati használatra. Másodszor, a kedvezményes héamérték gyógyászati berendezésekre való alkalmazása a „személyes és kizárólagos használatra” korlátozódik, kizárva az általános használatot.

51. Feltételezhető, hogy ha a jogalkotó szerepeltetni kívánta volna az állatgyógyászati célú gyógyászati berendezéseket, mint a 3. kategóriába tartozó gyógyszerészeti termékek esetében, azok kifejezetten szerepelnének a 4. kategóriában. Ennélfogva egyértelmű, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása az olyan gyógyászati berendezésekre, anyagokra, felszerelésekre és berendezésekre, amelyeket állati betegségek diagnosztizálására és kezelésére használnak, nincs összhangban a héairányelvvel.

52. A 4. kategória szövegéből ugyanilyen egyértelműnek tűnik, hogy az kizárja az egészségügyben – például orvosok vagy nővérek által, kórházakban vagy klinikákon – a betegségek megelőzésére vagy diagnosztizálására használt gyógyászati berendezések, segédeszközök és más felszerelések általános használatát. A gyógyszerészeti termékek minden általános használata – még ha a kifejezést a Spanyol Királyság javaslatának megfelelően szélesen is értelmezzük – ki van zárva a kedvezményes héamérték alkalmazási köréből. A berendezés személyes használatára vonatkozó követelmény kapcsán a különböző nyelvi változatokban nem észlelhető eltérés.¹⁸

53. Ahogy fent megjegyeztem, a kedvezményes héamértékek által képzett kivétel célja társadalompolitikai, és az a szükségleti cikkeknek tekintett termékek tekintetében a magánszemélyekre háruló héateher enyhítését célozza. E céllal nincs összhangban, ha kedvezményes héamértéket alkalmaznak olyan termékekre, amelyeket szakemberek alkalmaznak az egészségügyi ellátás nyújtása során, mely utóbbi nyújtása egyébiránt a héairányelv 132. cikke alapján mentesíthető a héa alól.

54. Következésképpen úgy vélem, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása olyan gyógyászati berendezésekre, anyagokra, felszerelésekre és berendezésekre, amelyek objektíven vizsgálva kizárólag emberi vagy állati betegségek vagy állapotok megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére, enyhítésére vagy gyógyítására használhatók, de amelyek rendeltetése nem „rendszerint fogyatékossgal élők általi személyes és kizárólagos használatuk során”, nem tartozik a 3. és 4. kategória hatálya alá.

55. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt a Bizottság második kifogásának.

17 — Emlékeztetek arra, hogy az olyan betegségek helyettesítő kezelésénél, mint a pajzsmirigy-elégtelenség vagy az inzulinfüggő diabétesz, állati eredetű hormonokat használtak, mielőtt a biotechnológia fejlődése lehetővé tette volna az emberi hormonok mesterséges előállítását.

18 — Például a III. melléklet 4. pontjának spanyol nyelvi változata az „uso personal y exclusivo” kifejezést használja.

D – Harmadik kifogás: alapvetően és főképpen állatok testi fogyatékoságainak ellensúlyozására felhasználható készülékek és eszközök

56. A Bizottság kötelezettségsgzés megállapítása iránti keresetének harmadik jogalapja a kedvezményes héamértéknek alapvetően és főképpen állatok testi fogyatékoságainak ellensúlyozására felhasználható készülékekre és eszközökre történő alkalmazására vonatkozik. Ez a Bizottság szerint nem áll összhangban a 4. kategóriával, mivel a rendelkezés nem utal állatokra. A Bizottság érvelése szerint emellett a spanyol rendelkezésre a 3. kategória sem terjed ki, mivel az ilyen termékek nem gyógyszerészeti termékek.

57. A Spanyol Királyság érvelése szerint a gyógyászati és állatgyógyászati berendezések a 3. kategória által célzott értelemben vett gyógyszerészeti termékek.

58. A 4. kategória szövege, amely kiterjed a gyógyászati berendezésekre, segédeszközökre és más felszerelésekre, semmilyen módon nem utal e berendezések állatgyógyászati használatára. Mivel a 3. kategóriában kifejezetten szerepel az állatgyógyászati használat, megállapítható, hogy amennyiben az uniós jogalkotó szerepeltetni kívánta volna az állati fogyatékoságok enyhítésére vagy kezelésére szolgáló berendezéseket, akkor a 4. kategóriát e szándékkal összhangban fogalmazta volna meg.

59. Figyelembe véve továbbá, hogy az állatgyógyászatot a héaszabályozás más területein is megkülönböztették az emberi gyógyásztól¹⁹, meg kell állapítanom, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása olyan berendezésekre és segédeszközökre, amelyeket alapvetően és főképpen állatok testi fogyatékoságainak kezelésére használnak, nem felel meg a héairányelvnek.

60. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt a Bizottság harmadik kifogásának.

E – Negyedik kifogás: alapvetően és főképpen emberi fogyatékoságok ellensúlyozására használt olyan készülékek és eszközök, amelyek rendeltetése nem „fogyatékosággal élők” általi személyes és kizárólagos használatuk

61. A negyedik jogalappal a Bizottság úgy véli, hogy a kedvezményes héamértéknek *alapvetően és főképpen* emberi fogyatékoságok enyhítésére használt olyan készülékekre és eszközökre történő alkalmazása, amelyek rendeltetése nem „fogyatékosággal élők” általi személyes és kizárólagos használatuk, nincs összhangban a héairányelvvel, mivel a 4. kategória nem terjed ki az általános használatra szánt gyógyászati berendezésekre. A Bizottság emellett azt állítja, hogy a „fogyatékosággal élők” fogalmának spanyol értelmezése túl széles, és a gyakorlatban rokon értelmű a „beteg” jelentésével.

62. A Spanyol Királyság érvelése szerint a „fogyatékosággal élő” fogalmának uniós jogi meghatározása hiányában azt az Egészségügyi Világszervezet (WHO) terminológiájával összhangban határozta meg. Ez a Spanyol Királyság szerint az adózás területén is olyan értelmezést eredményez, amely szerint a „fogyatékosággal élő” minden olyan személyre utal, aki betegség miatt munkaképtelenné vált.

63. A 4. kategória szövegéből egyértelmű, hogy a kedvezményes héamértékek rendszere az olyan gyógyászati felszerelést célozza, amely a fogyatékosággal élők kizárólagos használatára szolgál, és e használatnak személyesnek, vagyis nem a fentiek szerinti általános használatnak kell lennie. Ebből két kérdés következik: egyrészt, hogy hogyan kell értelmezni a „fogyatékosággal élő” kifejezést az Európai Unió héaszabályozásában, másrészt pedig, hogy a „kizárólagos használat” kiterjed-e a spanyol héatörvény 91. cikke első bekezdése (1) albekezdése 6. pontjának első részében szereplő használatra.

19 — A 122/87. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. május 24-én hozott ítéletében (EBHT 1988., 2685. o.) a Bíróság megállapította, hogy az állatorvosok által nyújtott szolgáltatások nem mentesíthetők a héa alól, bár az orvosi ellátás nyújtása az orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása során mentességet élvezett.

64. Ami a 4. kategóriában használt fogyatékossgal élő kifejezés értelmezését illeti, úgy vélem, hogy a kifejezés héával összefüggő kifejezett meghatározása hiányában az alábbi meghatározásra is hivatkozni lehet, amely abban a fogyatékossgal élők jogairól szóló ENSZ-egyezményben szerepel, amelynek az Európai Unió is részese²⁰: „fogyatékossgal élő személy minden olyan személy, aki hosszan tartó fizikai, értelmi, szellemi vagy érzékszervi károsodással él, amely számos egyéb akadállyal együtt korlátozhatja az adott személy teljes, hatékony és másokkal egyenlő társadalmi szerepvállalását”²¹.

65. Ahogy ebből kitűnik, a fogyatékossgal élő meghatározásának egyik lényeges része egy olyan károsodás, amely hosszan tartóan korlátozza az egyén rendes társadalmi tevékenységét. Álláspontom szerint a károsodás oka nem releváns, mivel a 4. kategóriában használt „fogyatékossgal élő” kifejezés kellően széles körű ahhoz, hogy kiterjedjen a súlyos vagy krónikus betegségekből eredő fogyatékossgokra is, anélkül hogy hasonló értelmű lenne, mint a „beteg”²².

66. A 4. kategória hatályát emellett korlátozza az az előírás, hogy kedvezményes héamérték csak azokra a gyógyászati berendezésekre, segédeszközökre és más felszerelésekre vonatkozik, amelyek a fogyatékossgal élők személyes és kizárólagos használatára szolgálnak. Ez kizárja az olyan termékek általános használatát, amelyek bár a fogyatékossg enyhítésére, illetve kezelésére szolgálnak, azonban azokat a fogyatékossgal élőket gondozó kórházakban, egészségügyi központokban, klinikákon vagy más intézményekben használják. Ez kizárja továbbá azokat a termékeket, amelyekre a fogyatékossgal élőknek ugyan szükségük van, de más felhasználásuk is létezik.

67. Bizonyos termékek mind a fogyatékossgal élő személyek használatára, mind más célokra szolgálhatnak. A Bíróság úgy vélte, hogy a termékértékesítés célja ténylegesen jelezheti, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazható-e vagy sem.²³ Ugyanakkor a jelen eljárás összefüggésében a gyakorlatban lehetetlen lenne biztosítani azt, hogy csak a fogyatékossgal élők élvezhessék a kedvezményes héamértéket, akiket a kedvezményes héamérték rendszere által elérhető előnyök egyértelműen céloznak.

68. A héabizottság iránymutatásaiban megállapította, hogy „a tagállamok kedvezményes héamértéket alkalmazhatnak a kifejezetten a fogyatékossgal élő személyek számára tervezett olyan termékekre (gyógyászati berendezések, segédeszközök és más hasonló felszerelések), amelyeket rendszeren kizárólag (állandóan vagy időlegesen) fogyatékossgal élő személyek vásárolnak meg, vagy használnak panaszuk enyhítésére vagy kezelésére. A rendszerint egyéb célokra használt termékek (például a vezeték nélküli telefon) ki vannak zárva e rendelkezés hatálya alól, ahogy az általános használatra, nem pedig a kifejezetten fogyatékossgal élő emberek számára szánt gyógyászati berendezések és segédeszközök is (például a röntgenberendezés)”²⁴.

20 — A fogyatékossgal élő személyek jogairól szóló ENSZ-egyezménynek az Európai Közösség által történő megkötéséről szóló, 2009. november 26-i 2010/48/EK tanácsi határozat (HL 2010. L 23., 35. o.).

21 — A fogyatékossgal élő személyek jogairól szóló ENSZ-egyezmény (*United Nations Treaty Series*, 2515. kötet, 3. o.).

22 — Lásd még analógia útján a C-13/05. sz. Chacón Navas-ügyben 2006. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-6467. o.) 44. pontját, amelyben a Bíróság megállapítja, hogy a foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló, 2000. november 27-i 2000/78/EK tanácsi irányelv (HL L 303., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 4. kötet, 79. o.) összefüggésében a „fogyatékossg” és a „betegség” fogalma nem tekinthető azonosnak.

23 — Lásd a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-831. o.) 57. pontját, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a lovak élelmiszer-készítés végett történő levágása érdekében végzett értékesítése esetén alkalmazható kedvezményes héamérték annak ellenére, hogy az általában a lovak értékesítésére nem alkalmazható.

24 — Lásd a héabizottság iránymutatásait: az 1998. február 16–18-i 54. találkozáson elfogadott iránymutatások (VAT Committee guidelines, guidelines resulting from the 54th meeting of 16–18 February 1998) elérhető http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

69. A Bizottság nemrégiben arra tett javaslatot, hogy a 4. kategóriába vegyék fel az olyan, kifejezetten a fogyatékossgal élők számára tervezett vagy átalakított felszereléseket vagy eszközöket (például Braille-billentyűzetek, speciálisan átalakított autók stb.), amelyekre nem alkalmazható kedvezményes héamérték, jóllehet ugyanazokat a szükségleteket elégítik ki²⁵, e módosításokat azonban nem vezették be a héairányelvet módosító 2009/47/EK irányelvbe²⁶.

70. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a kedvezményes héamértéken kívül egyéb módszerek is rendelkezésére állnak a fogyatékossgal élő, az egyéb célra is használható felszerelésekre rászoruló személyek adóterhelését enyhíteni kívánó tagállamok számára.

71. Következésképpen úgy vélem, hogy a 4. kategória hatálya kizárja a kedvezményes héamértéknek az alapvetően és főképpen a fogyatékossgal élők által használt termékekre történő alkalmazását.

72. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt a Bizottság negyedik kifogásának.

VII – Véggkövetkeztetések

73. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság:

(1) állapítsa meg, hogy azáltal, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazott a következő termékkategóriákra, a Spanyol Királyság nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletével együttesen értelmezett 98. cikkében szereplő kötelezettségeit:

- gyógyszerkészítmények előállításához szokásosan és megfelelően alkalmazható gyógyászati anyagok;
- olyan gyógyászati berendezések, anyagok, felszerelések és berendezések, amelyek objektíven vizsgálva kizárólag emberi vagy állati betegségek vagy állapotok megelőzésére, diagnosztizálására, kezelésére, enyhítésére vagy gyógyítására használhatók, de amelyek rendeltetése nem „rendszerint fogyatékossgok enyhítése vagy kezelése fogyatékkal élők általi személyes és kizárólagos használatuk során”;
- alapvetően és főképpen állatok testi fogyatékossgainak ellensúlyozására felhasználható készülékek és eszközök;
- alapvetően és főképpen emberi fogyatékossgok ellensúlyozására használt olyan készülékek és eszközök, amelyek rendeltetése nem fogyatékkal élők általi személyes és kizárólagos használatuk.

(2) a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

25 — COM(2008) 428 végleges.

26 — HL 2009. L 116., 18. o.