



Határozatok Tára

ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2013. szeptember 26.¹

C-366/12. sz. ügy

**Finanzamt Dortmund-West
kontra
Klinikum Dortmund gGmbH**

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa — Citosztatikumok értékesítése járóbeteg-kezelés céljából — A kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek adómentessége — A »szorosan kapcsolódó tevékenységeknek« szolgáltatásoknak kell-e lenniük — A kórházi és orvosi gyógykezelést végző személynek kell-e azokat végeznie — Mentésíthetők-e abban az esetben, ha szorosan kapcsolódnak az olyan orvosi gyógykezeléshez, amelyet nem kórház vagy hasonló intézmény végez”

1. Az Európai Unió (EU) joga mentesíti a héa alól egyrészt „a kórházi és orvosi gyógykezelés[t], valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek[et], amelyeket közintézmények” vagy összehasonlítható feltételek mellett „kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek”, másrészt „azon egészségügyi ellátások[at], amelyeket [...] orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtenek ki”.

2. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a német Bundesfinanzhof (szövetségi legfelsőbb adóügyi bíróság) azt kívánja megtudni, hogy hogyan alkalmazandók e mentességek, ha a kemoterápiás gyógyszereket a kórházi gyógyszerárban készítik el és a kórház helyiségeiben folytatott járóbeteg-kezelés során alkalmazzák olyan orvosok, akik azonban önállóan tevékenykednek.

A vonatkozó uniós jog

3. Az alapügybeli eset a 2005-ös és 2006-os adóévet érinti, amikor a hatodik irányelv² volt a hatályos uniós jogszabály.

4. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás” tartozott a héa alá. Az 5. cikk (1) bekezdése alapján termékértékesítésnek minősült „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”, a 6. cikk (1) bekezdése szerint pedig szolgáltatásnyújtás volt „minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül[t] termékértékesítésnek”³.

1 — Eredeti nyelv: angol.

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.). Hatályon kívül helyezte és a helyére lépett a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.), amely átdolgozta a hatodik irányelv szerkezetét és szövegezését, anélkül hogy elviekben érdemi változásokat eredményezett volna (lásd a (3) preambulumbekendést).

3 — Lásd a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját, 14. cikkének (1) bekezdését és 24. cikkének (1) bekezdését.

5. A hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdése megkövetelte, hogy a tagállamok a héa általános mértékét legalább 15%-ban határozzák meg. Alkalmazhattak egy vagy két kedvezményes, legalább 5%-os adómértéket is a H. mellékletben felsorolt termék- és szolgáltatáskategóriák esetében.⁴

6. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja alapján a tagállamoknak („az általuk meghatározott feltételek mellett [...] annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket”) mentesíteniük kellett az adó alól a következőket:

„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 és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtene ki”⁵.

7. Azonban ugyanezen irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezett:

„az (1) bekezdés b) [...] pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

- nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,
- alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel”⁶.

8. A H. melléklet a kedvezményes héamérték alá vonható termékeket és szolgáltatásokat sorolta fel. A jegyzék 3. pontja magában foglalta az „Általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre [...] használt gyógyszerészeti [...] termékeket”⁷.

A vonatkozó német jog

9. A 2005. évi Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának első mondata értelmében a forgalmi adó (vagyis a héa) hatálya alá tartoznak „a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és szolgáltatások”. A 3. § (1) bekezdése a vállalkozás termékértékesítését olyan ügyletként határozza meg, „amelyen keresztül a vállalkozás vagy egy általa megbízott harmadik fél az átvevőt vagy az ezen utóbbi által megbízott harmadik felet képessé teszi arra, hogy a dologgal sajátjaként rendelkezzen (a dolog feletti rendelkezési jog átruházása)”, a 3. § (9) bekezdése pedig olyan ügyletként határozza meg a szolgáltatásokat, amelyek „nem minősülnek értékesítésnek”.

4 — Lásd a 2006/112 irányelv 96–99. cikkét.

5 — Lásd a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontját. Az angol változat a „medical care [orvosi gyógykezelés]” kifejezést használja mindkét rendelkezésben, míg néhány más nyelvi változat eltérő kifejezéseket használ. A Bíróság azonban kimondta, hogy mindkét rendelkezésben azonos a kifejezések jelentése: lásd a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12911. o.) 46–50. pontját.

6 — Lásd a 2006/112 irányelv 134. cikkét.

7 — Lásd a 2006/112 irányelv III. mellékletének 3. pontját.

10. Az UStG 4. §-a sorolja fel a héa alóli mentességeket. A jogvita tárgyát képező években a 14. pont mentesítette „az orvosi, fogorvosi, gyógyítói, fizioterápiás (mozgásterápiás), szülészeti, illetve a [...] más hasonló orvosi hivatás gyakorlása keretében végzett [...] tevékenységek[et]”, miközben a 16. pont bizonyos feltételek mellett mentesítette „a kórházak üzemeltetéséhez [...] szorosan kapcsolódó tevékenységek[et]”.

11. A jogvita tárgyát képező években a Sozialgesetzbuch (német szociális törvénykönyv) V. könyvének (a továbbiakban: SGB V) 116. §-a előírta, hogy a szakképesítéssel rendelkező (az egészségbiztosítóval nem szerződött) kórházi orvosok számára a kórházfenntartó egyetértésével engedélyezhették, hogy az egészségbiztosító által támogatott ellátásokat nyújtsanak; a 116a. § szerint pedig azon ellátási szakterületek vonatkozásában, amelyekkel kapcsolatban megállapítást nyert, hogy nem megfelelő az ellátás, az engedéllyel rendelkező kórházakat felhatalmazhatták arra, hogy az egészségbiztosító által támogatott ellátások nyújtását ilyen orvosok alkalmazása révén biztosítsák, amennyiben és ameddig ez a megfelelő ellátáshoz szükséges volt.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12. A Klinikum Dortmund gGmbH (a továbbiakban: Klinikum Dortmund) korlátolt felelősségű közhasznú társaság, amely kórházat üzemeltet. A jogvita tárgyát képező években az SGB V 116. §-a alapján intézményi felhatalmazással rendelkezett, amely alapján a kórház a fekvőbeteg-ellátás mellett jogosult volt járóbeteg-kezelések végzésére is. A járóbeteg-kezeléseket szintén a Klinikum Dortmund alkalmazásában álló kórházi orvosok végezték, akik ennek kapcsán az SGB V 116. §-a szerinti egyedi engedély alapján tevékenykedtek.

13. A Klinikum Dortmund kemoterápiás ellátást nyújtott rákos betegek részére. Az alkalmazott gyógyszereket (citosztatikumokat) az egyes betegek számára kiadott orvosi rendelvény alapján a kórházi gyógyszerárban állították elő. A kórház helyiségeiben, fekvőbeteg-ellátás céljából kórházi és orvosi gyógykezelésre használt citosztatikumok esetében nem vitatott, hogy ezek értékesítése ténylegesen mentes volt a héa alól.

14. A Klinikum Dortmund által előállított citosztatikumokat a járóbeteg-ellátásban is felhasználták a kórházban önállóan tevékenykedő orvosok által nyújtott orvosi gyógykezelésre, és ezek tekintetében is feltételezték a héamentességet, azonban az adóhatóság egy (a bíróságok számára nem kötelező) közigazgatási utasítás alapján arra az álláspontra helyezkedett, hogy a járóbeteg-ellátás keretében 2005-től kezdődően adóköteles a gyógyszerek rákos betegek részére ellenérték fejében történő értékesítése. Az adóhatóság ennek megfelelően módosította a Klinikum Dortmund tekintetében a héamegállapítást, és héát vetett ki az értékesítési ügyletekre, de megengedte a beszerzési ügyleteket terhelő adó levonását. (Úgy tűnik, nem vitatott, hogy amennyiben ugyanezen gyógyszereket ugyanezen önállóan tevékenykedő orvosok alkalmazták volna, de magánrendelőikben, és nem az SGB V 116. § szerinti egyedi engedély alapján, a gyógyszerek értékesítése nem lett volna héamentes.)

15. A Klinikum Dortmund kereseti kérelmének helyt adott az elsőfokú bíróság, az adóhatóság pedig felülvizsgálati eljárást indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt, amely előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette elő:

- „1. A szorosan kapcsolódó tevékenységnek a [hatodik irányelv] 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtást kell-e megvalósítania?
2. Amennyiben az első kérdésre nemleges válasz adandó: csak abban az esetben áll-e fenn kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenység, ha ezt a tevékenységet ugyanaz az adóalany végzi, aki a kórházi és orvosi gyógykezelést is nyújtja?

3. Amennyiben a második kérdésre nemleges válasz adandó: akkor is szorosan kapcsolódó tevékenységről van-e szó, ha a gyógykezelés nem a [hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja, hanem e rendelkezés c) pontja alapján mentesül az adó alól?”

16. Írásbeli észrevételeket nyújtott be a Klinikum Dortmund, a német kormány, valamint az Európai Bizottság. A 2013. június 13-i tárgyaláson ugyanezek a felek szóbeli előterjesztéseket is tettek, valamint választ adtak a Bíróság által írásban feltett kérdésekre.

Értékelés

Az első kérdés

17. Valamennyi észrevételt előterjesztő fél úgy véli, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában foglalt „szorosan kapcsolódó tevékenységek” kifejezés magában foglalja mind a termékértékesítést, mind a szolgáltatásnyújtást. Egyetértek ezzel.

18. Elismerem, hogy nyelvi okokból felmerülhet némi kétely. Néhány nyelvi változat⁸ olyan kifejezést használ, amely a „tevékenységek” kifejezésnek felel meg, és úgy érthető, mintha inkább a szolgáltatásnyújtásra, mintsem a termékértékesítésre vonatkozna, miközben a nyelvi változatok többsége⁹ az „ügyletek” kifejezésnek megfelelő szót használ, amely inkább tűnhet úgy, hogy lefedi az értékesítések mindkét típusát. Ha azonban „tevékenységeket” kell mentesíteni a héa alól, ebből az következik, hogy a kifejezés valami olyasmire vonatkozik, amelynek egyébként is alkalmasnak kell lennie arra, hogy a héa hatálya alá tartozzon. Továbbá a jogszabály rendszerében csak ügyletek (amelyek vagy termékértékesítések, vagy szolgáltatások, de vagy az egyik, vagy a másik) tartozhatnak a héa hatálya alá.

19. A hatodik irányelvre vonatkozó eredeti bizottsági javaslat minden nyelvi változatban „a kórházi és orvosi szolgáltatások, valamint az ehhez kapcsolódó termékértékesítés[re]”¹⁰ hivatkozott. Semmi nem utal arra, hogy a Tanács által elfogadott végleges változatba bekerült szövegmódosítás célja a termékértékesítések kizárása lett volna. Ha ez lett volna a cél, akkor bizonyára még nyilvánvalóbb lenne. Ezzel szemben inkább úgy tűnik, hogy a cél az volt, hogy a termékértékesítések mellett a szolgáltatásokat is bevonják.

20. Igaz, hogy legalábbis a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának spanyol változata olyan megfogalmazást tartalmaz, amely inkább megszorítónak tűnik: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. E változat szigorú értelmezése¹¹ arra engedhetne következtetni, hogy csak szolgáltatásnyújtásról van szó.

21. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve e tekintetben nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. A nyelvi változatok közötti eltérés esetén a rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi.¹² A jelen szempontból a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése „bizonyos

8 — Az angolon kívül lásd például a magyar, a máltai és a svéd változatokat.

9 — Beleértve mind az öt – a dán, a holland, a francia, a német és az olasz – nyelvi változatot, az angol kivételével, amelyen a hatodik irányelvet eredetileg elfogadták.

10 — HL 1973. C 80., 1. o., a 14. cikk (1) bekezdésének b) pontja.

11 — Szó szerint „kórházi és orvosi szolgáltatások nyújtása, valamint ehhez közvetlenül kapcsolódó egyéb [azaz egyéb szolgáltatások nyújtása]”.

12 — Lásd például a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-831. o.) 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd a C-296/95. sz., EMU Tabac és társai ügyben 1998. április 2-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1605. o.) 36. pontját is.

közhasznú tevékenységek” mentességét szabályozza. Ha közérdek a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó szolgáltatások mentesítése, akkor az is közérdek, hogy olyan termékek értékesítését mentesítsék, amelyek ugyanilyen szorosan kapcsolódnak. Ezért számomra úgy tűnik, hogy e rendelkezés spanyol változata nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben.

22. A kérdést előterjesztő bíróság aggályai különösen Bíróság két ítéletéből – az Ygeia egyesített ügyekben¹³ és a CopyGene-ügyben¹⁴ hozott ítéletből – erednek, amelyek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „szorosan kapcsolódó tevékenységekre” oly módon hivatkoztak, amely arra utalt, hogy ezeknek szolgáltatásoknak kell lenniük.

23. Amint azonban a Bíróság elé terjesztett beadványokban is hangsúlyozták, azok az ítéletek olyan tényállásokra vonatkoztak, amelyekben csak szolgáltatások szerepeltek, és ez a magyarázata az ott használt megfogalmazási módnak. Ezenkívül a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítéletben¹⁵ a Bíróság egyértelműen kifejtette, hogy a termékértékesítések a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti mentesség körébe tartoznak, még akkor is, ha a mentesség nem igazolható a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján.

24. Ezért az a véleményem, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „szorosan kapcsolódó tevékenységek” kifejezés magában foglalja mind a termékértékesítéseket, mind pedig a szolgáltatásokat.

A második kérdés

25. A Klinikum Dortmund és a Bizottság szerint ahhoz, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján igénybe lehessen venni a „szorosan kapcsolódó tevékenységek” utáni mentességet, az értékesítést nem feltétlenül annak a személynek kell végeznie, aki a „kórházi és orvosi gyógykezelést” végzi.

26. A német kormány ezzel ellentétes álláspontot képvisel. A rendelkezés megfogalmazására (kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek, amelyeket egyes meghatározott szolgáltatók „végeznek”), valamint a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatára hivatkozva, miszerint a héamentességeket szigorúan kell értelmezni, úgy érvel, hogy mind a gyógykezelést, mind a kapcsolódó tevékenységeket ugyanazon személynek kell végeznie.

27. Nem értek egyet az utóbbi állásponttal. A szóban forgó megfogalmazás pusztán azt követeli meg, hogy mindkét értékesítést olyan szolgáltatók végezzék, amelyek egy bizonyos fogalom meghatározás körébe tartoznak.¹⁶ E rendelkezés nem mondja ki, hogy a szolgáltatónak azonosnak kell lennie mindkét esetben. A Bíróság ítélkezési gyakorlata sem csak azt mondja ki, hogy a mentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni. Azt is hozzáteszi, hogy az értelmezésnek összhangban kell állnia a mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit; a szigorú értelmezés nem azt jelenti, hogy a használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy azok megfosszák az adómentességeket célzott hatásuktól.¹⁷ Továbbá, amint a Bíróság a Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletében¹⁸ kimondta, a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek adómentességének célja annak biztosítása, hogy e gyógykezelések megnövekedett költségei miatt ezen ellátások ne

13 — A C-394/04. és C-395/04. sz., Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-10373. o.) 25. pontja.

14 — A C-262/08. sz. CopyGene-ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5053. o.) 40. pontja.

15 — A C-353/85. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1988. február 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., I-817. o.) 33–35. pontja.

16 — Lásd táblázatba foglalt elemzésemet a 14. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyre vonatkozó indítványom 27. pontjában.

17 — Lásd legújabb példaként a C-174/11. sz. Zimmermann-ügyben 2012. november 15-én hozott ítélet 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

18 — A C-76/99. sz. ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) 23. pontja.

váljanak elérhetetlenné abban az esetben, ha az ezen vagy az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások héakötelesek lennének. E céllal lenne ellentétes a mentesség megtagadása pusztán amiatt, hogy a gyógykezelést és a kapcsolódó tevékenységeket nem ugyanazon személy végzi. Végül ugyanebben az ítéletben a Bíróság azt, hogy az egyik laboratórium egy vérmintát adott át egy másik laboratóriumnak, úgy tekintette, hogy „szorosan kapcsolódik” az utóbbi által végzett elemzéshez, és ugyanolyan héajogi megítélést igényel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján. Így egyértelmű, hogy a Bíróság nem követeli meg, hogy a gyógykezelést és az ahhoz kapcsolódó tevékenységeket ugyanaz a személy végezze annak érdekében, hogy az utóbbi adómentességben részesüljön.

28. A német kormány azt is előadja, hogy csak a „közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények” által végzett tevékenységek részesülhetnek mentességben, és hogy az alapeljárásban szereplő orvosok nem tartoznak e fogalommeghatározás körébe.

29. Amint a Bizottság helyesen utalt rá, ez a problematika tulajdonképpen a következő kérdéshez tartozik.

A harmadik kérdés

30. A nemzeti bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti mentességben részesülhetnek-e a „szorosan kapcsolódó tevékenységek”, ha az a gyógykezelés, amelyhez szorosan kapcsolódnak, nem ugyanezen rendelkezés, hanem a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján adómentes. A Klinikum Dortmund úgy véli, hogy mentesülhetnek, a német kormány és a Bizottság pedig úgy véli, hogy nem.

31. A szóban forgó tevékenység a gyógyszerek Klinikum Dortmund általi elkészítése, a gyógykezelést viszont, amelyhez e tevékenység kapcsolódik, önállóan tevékenykedő orvosok végzik. Úgy tűnik, hogy a nemzeti eljárásban és valamennyi Bíróság elé terjesztett beadványban elfogadott, hogy az adott gyógykezelés, amelyet ilyen orvosok végeznek, nem a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja, hanem a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján mentesül a hía alól, amivel egyetértek.

32. Amint a Bizottság hangsúlyozza, e rendelkezések az orvosi gyógykezelés végzésének különböző mentességi eseteit szabályozzák. Nem a szolgáltatás jellege, hanem a szolgáltatásnyújtás körülményei alapján tesznek közöttük különbséget.

33. Igaz, hogy a Bíróság ennek kapcsán több ízben kimondta, hogy e kétféle adómentesség alkalmazási körének elhatárolásánál figyelembe veendő ismérv nem annyira a szolgáltatás jellegéhez, mint inkább a szolgáltatás teljesítési helyéhez kötődik.¹⁹ Úgy vélem azonban, hogy ezt nem lehet akként értelmezni, hogy az orvosi gyógykezelés mindenképpen a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozik, feltéve hogy azt az e rendelkezésben meghatározott valamely intézet vagy intézmény *helyiségeiben* végzik, ha e gyógykezelést nem is *ezen* intézet vagy intézmény *végzi*. Ebben az összefüggésben az „amelyeket [...] végeznek” kifejezés világos és egyértelmű.

19 — Lásd például a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-5123. o.) 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

34. Az is igaz, hogy 13. cikk A. része (1) bekezdése g) pontjának²⁰ eltérő körülményei kapcsán a Bíróság kimondta, hogy az „intézmény” és a „szervezet” kifejezések nem zárják ki a természetes személyeket.²¹ Ugyanakkor a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja intézményekre, kórházakra, rendelőintézetekre, egészségügyi központokra hivatkozik, míg a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja olyan hivatások gyakorlására utal, amelyeket főszabály szerint csak természetes személyek folytathatnak. Ez különbözik a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontja szerinti helyzettől, amelyet nem követ a 13. cikk A. része (1) bekezdése c) pontjának megfelelő rendelkezés. Ez a különbség úgy tűnik, hogy akadályát képezi annak, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontját olyan széles körűen értelmezzük, mint a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) pontját. Még ha feltételezzük is, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy az egészségügyi szolgáltatást végző magánszemélyeket olyan „hivatalosan elismert intézményeknek” tekintsék, amelyek a „közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett” nyújtják a szolgáltatásokat, sem az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben, sem az észrevételekben nem vetették fel, hogy a szóban forgó orvosokat ilyen intézményként ismerték el. Valójában az derült ki a tárgyaláson elhangzottakból, hogy az SGB V 116. §-a alapján kiadott engedély csak az egészségbiztosítási rendszer általi finanszírozhatóságot érintette, és nem vonatkozott egyéb tekintetben az orvosok jogállására.

35. Ezért a továbbiakban abból indulok ki, hogy a jelen ügybeli orvosok által végzett gyógykezelés – akik annak ellenére, hogy a gyógykezelést a kórház helyiségeiben nyújtják, a kórháztól függetlenül tevékenykednek – adómentes a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján.

36. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának szövegéből egyértelmű, hogy amennyiben a kórházi és orvosi gyógykezelés adómentes e rendelkezés alapján, akkor az e gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek is ugyanezen mentességben részesülnek. Ebből *a contrario* azt a következtetést lehet levonni, hogy ha az orvosi gyógykezelés a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján adómentes, amely pont nem említi a szorosan kapcsolódó tevékenységeket, a mentesség nem terjed túl magán a gyógykezelés végzésén.

37. E tekintetben a Bíróság a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítéletében²² kifejtette, hogy „a kisebb jelentőségű termékértékesítésektől eltekintve, amelyek elengedhetetlenül szükségesek a gyógykezelés végzésekor, az olyan gyógyszerek és más termékek értékesítése, mint például az orvos vagy más felhatalmazott személy által felírt látásjavító szemüveg, fizikai és gazdasági értelemben elválasztható a szolgáltatásnyújtástól”.

38. Az az ügy elsősorban a felírt szemüvegek értékesítésére vonatkozott, és a Bíróság ugyanígy ítélte meg a felírt gyógyszerek értékesítését. Az adott körülmények között a diagnózis elkészítése (esetleges kisebb és elengedhetetlenül szükséges termékértékesítéssel együtt, mint például szemcsepp alkalmazása a pupilla tágítása céljából) és a receptfelírás egyetlen szolgáltatást képez, amely a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában foglalt mentesség körébe tartozik. Ugyanez vonatkozna valószínűleg minden olyan árucikk – mint például kenőcsök vagy kötszerek – értékesítésére, amelyek elengedhetetlenek a rendelés alatt az orvos által végzett kezeléshez. Viszont az orvos által felírt bármely árucikk látszerész vagy gyógyszerész általi értékesítése olyan önálló értékesítés, amely nem tartozik e mentesség körébe.

39. Ha a jelen ügyben szereplő körülmények között elkészített gyógyszerek tekintetében fennállna az adómentesség, számomra úgy tűnik, hogy ebben az esetben ki kellene azt terjeszteni valamennyi, recept alapján elkészített gyógyszerre, mivel a gyógyszerészek által elkészítendő gyógyszerek orvosok általi felírását főszabály szerint mindig olyannak kell tekinteni, amely szorosan kapcsolódik az orvosok

20 — Amely a „szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit” mentesíti.

21 — A 17. lábjegyzetben hivatkozott Zimmermann-ügyben hozott ítélet 57. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

22 — A 15. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 33. pontja.

által végzett orvosi gyógykezeléshez. Ez azonban nem állna összhangban a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélettel. Egyértelmű továbbá, hogy a „gyógykezelésre [...] használt” gyógyszerészeti termékek (amely jelző inkább az orvos által felírt, mintsem a vény nélkül értékesíthető gyógyszerekre illik) főszabály szerint a héa hatálya alá tartoznak, különben nem sorolná fel őket a hatodik irányelv H. melléklete.

40. Ezért alapvetően úgy vélem, hogy a harmadik kérdést lényegében akként kell megválaszolni, hogy az orvosi gyógykezelés végzése során írt recepten alapuló gyógyszer-értékesítés nem részesülhet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti mentességben, ha az a gyógykezelés, amelyhez ez az értékesítés szorosan kapcsolódik, nem ugyanezen rendelkezés, hanem a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján adómentes.

41. Ebből azonban nem feltétlenül következik az, hogy az alapügy sajátos körülményei között a gyógyszerek értékesítése nem mentesülhet a 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján. Az értékesítést esetleg nem „szorosan kapcsolódó tevékenységnek”, hanem olyan értékesítésnek lehetne tekinteni, „amely elengedhetetlenül szükséges a gyógykezelés végzésekor”, és „fizikai és gazdasági értelemben [nem választható el] a szolgáltatásnyújtástól”, hogy azokat a szavakat használjuk, amelyeket a Bíróság a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítéletében.²³

42. Az egyik ilyen lehetőség az lehetne, hogy a gyógyszerek értékesítése és alkalmazása, ismét a Bíróság szavaival kifejezve, „annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne”.²⁴ Vagy esetleg járulékosnak kellene tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, „ha az nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra irányul, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni”; ez vonatkozhat az „orvosi gyógykezelésekre irányuló azon szolgáltatások[ra] [...], amelyek a szolgáltatásnyújtás folyamatában elengedhetetlenek a szolgáltatások által elérni kívánt gyógyászati célok megvalósításához”²⁵.

43. Egy másik lehetőség az lehetne, hogy az értékesítést ugyanilyen héajogi megítélés alá vonják, tekintet nélkül arra, hogy a gyógyszereket a fekvőbeteg vagy a járóbeteg-kezelés során alkalmazzák, a héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének tiszteletben tartása érdekében, amely elvvel ellentétes az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az, ha az egymással versengő, hasonló szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik.²⁶

44. E lehetőségek bármely mérlegelése több információt igényel a héajogi megítélés körülményei tekintetében, mint amelyet az előzetes döntéshozatalra utaló végzés tartalmaz. E tekintetben természetesen minden szükséges ténymegállapítást az illetékes nemzeti bíróságnak kell megtennie, bár a Bíróság arra kérte a feleket a tárgyaláson, hogy foglaljanak állást néhány kérdés relevanciájával kapcsolatban, beleértve azt, hogy mi pontosan a végzett orvosi gyógykezelés, ki a szolgáltató, végezhető-e a gyógykezelés a szóban forgó gyógyszerek értékesítése nélkül, ki az a személy, akire a gyógyszerek feletti tulajdonjogot átruházták (más szavakkal kifejezve: ki az értékesítés kedvezményezettje).

45. A felek válaszaiból azt vettem ki, hogy a szóban forgó gyógykezelés tekintetében nem vitatott, hogy több, egymáshoz kapcsolódó tevékenységet foglal magában. Az orvos diagnosztizálja a beteg pontos állapotát és meghatározza ezen egyedi állapot kezelésére alkalmas citosztatikum készítményt; a beteggel együtt megállapítja a gyógykezelés menetét; az orvos felírja a citosztatikumot, a gyógyszerár pedig elkészíti; ellenőrzik a készítményt és esetleg kiegészítő gyógyszereket is hozzáadnak, hogy

23 — Lásd a fenti 37. pontot és a 22. lábjegyzetet.

24 — Lásd legújabb példaként a C-18/12. sz. Žamberk-ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

25 — Lásd például a 14. lábjegyzetben hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

26 — Lásd például a 19. lábjegyzetben hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 24. és 32. pontját.

enyhítsék a mellékhatásokat; ezután e készítményt a gyógykezelést végző személyzet az orvos felügyelete mellett vagy annak közreműködésével beadja, és az orvost tájékoztatják minden olyan rendellenességről, amely a beavatkozását igényelheti; bármikor szükségessé válhat, hogy az orvos módosítsa az alkalmazott gyógyszerek adagolását vagy összetételét, illetve változtasson a gyógykezelés menetén.

46. E leírás alapján egyértelmű, hogy olyan gyógykezelési folyamatról van szó, amely magában foglalja „azon egészségügyi ellátások[at], amelyeket [...] orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki”, valamint a gyógyszerek értékesítését is. Az is világos, hogy a gyógyszerek értékesítése nélkül önmagában az orvosi gyógykezelés értelmetlen lenne; ezért ez az értékesítés „elengedhetetlenül szükséges a gyógykezelés végzésekor”.

47. Úgy vélem azonban, hogy nehezen fogadható el egyúttal az is, hogy a gyógyszer-értékesítés „fizikai és gazdasági értelemben [nem választható el] az [orvosi gyógykezeléstől]”, vagy hogy „annyira szorosan kapcsolódik [az orvosi gyógykezeléshez], hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne”.

48. E tekintetben meg kell fontolni, hogy ki kinek értékesíti a gyógyszereket. Ez a kérdés a tárgyaláson hangzott el, és annak elismerése ellenére, hogy a fizetést szinte minden esetben magán vagy állami egészségbiztosítási szerv teljesítette, úgy tűnik, hogy egyetértés alakult ki annak kapcsán, hogy „[a gyógyszerek] feletti tulajdonjogot” a beteg szerezte meg. Sem az orvos, sem az egészségbiztosítási szerv nem szabhatja meg a betegnek, hogy járuljon vagy ne járuljon hozzá a gyógyszerek alkalmazásához. Ezért nem lehet úgy tekinteni, hogy az orvos a gyógykezelés részeként vagy alkotóelemeként adja tovább a betegnek a gyógyszereket. Így célszerűnek tűnik ez alapján abból kiindulni, hogy a beteg több szolgáltatást vesz igénybe: az orvosi gyógykezelést az orvostól és a gyógykezelést végző személyzettől; illetve a gyógyszereket a kórház gyógyszer-tárából.

49. Ha a különböző ügyleteket különböző személyek végzik, elkerülhetetlennek tűnik az a megállapítás, hogy ezek az ügyletek nem alkothatnak „objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet [...], amelynek elemekre bontása erőltetett lenne”, illetve hogy „fizikai és gazdasági értelemben elválasztható[k]”. Ezek az ügyletek „szorosan kapcsolódó” ügyletek lehetnek (és valóban úgy tűnik, hogy azok is), és az ilyen szoros kapcsolat alapján a gyógyszerértékesítés mentesülhet az adó alól, ha a kapcsolódó orvosi gyógykezelés a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján adómentes, nem mentesülhet azonban, ha az utóbbi a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján mentesül. E tekintetben az, hogy a gyógyszereket értékesítő személy különbözik az orvosi gyógykezelést végző személytől, megítélésem szerint mindenképpen kizárja azt, hogy e két ügyletet együttesen egyetlen ügyletnek lehessen tekinteni, függetlenül attól, hogy egyik ügyletnek sincs a másik nélkül értelme – szemben például a Deutsche Bank ügyben hozott ítéletben²⁷ vizsgált tényállással, ahol két hasonlóan kapcsolódó szolgáltatást végzett ugyanazon adóalany.

50. Hasonló érvelés alapján arra a következtetésre jutok, hogy a gyógyszerek értékesítését nem lehet „járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha az nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra irányul, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni”. Amennyiben az orvos a Bíróság kérdéseire adott válaszban leírt diagnosztizálási, receptfelírási és felügyeleti szolgáltatásokat nyújtja, erőltetett lenne azt állítani, hogy az alkalmazott gyógyszerek – más személy általi – értékesítésére azért került sor, hogy e szolgáltatásokat „a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni”. A gyógyszerek értékesítése logikus módon szorosan kapcsolódik az orvos szolgáltatásaihoz, de világosan különbözik tőle, és nem

27 — A C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 20–29. pontja; lásd az ezen ügyre vonatkozó indítványom 26–32. pontját is.

arra szolgál, hogy azt a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni. Persze akár úgy is fel lehetne fogni a gyógyszerek értékesítését, mint amely a beteg szempontjából a legfontosabb, a diagnosztizálás, a receptfelírás és a gyógyszeralkalmazás felügyelete pedig arra szolgál, hogy az előbbi ügyletet a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni.

51. Már csak azt kell átgondolni, hogy más eredményre vezet-e az adósemlegesség elve.

52. Egyetértek a Bizottsággal abban, hogy erre nemleges a válasz.

53. Ez az elv erre irányuló kifejezett rendelkezés hiányában nem terjesztheti ki az adómentesség hatályát. Ez nem az elsődleges jog szabálya, hanem értelmezési elv, amelyet a mentességek szigorú értelmezésére vonatkozó elvvel párhuzamosan kell alkalmazni.²⁸

54. E tekintetben a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja világosan megkülönbözteti azt a gyógykezelést, amelyet közintézmények, vagy ezekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett, hasonló jellegű, hivatalosan elismert intézmények végeznek, és azt az egészségügyi ellátást, amelyet – más személyek, más szociális feltételek mellett – orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki.

55. Amennyiben az eltérő kezelést a hatodik irányelvben ilyen egyértelműen szabályozzák, azt nem lehet olyan értelmezési elv alapján felülbírálni, amelynek nincs elsőbbsége a jogszabály szövegével szemben.

56. Mindazonáltal a tagállamoknak továbbra is lehetőségük lenne a versenytorzulás veszélyének elhárítására azáltal, hogy élnek azzal a lehetőséggel, hogy feltételeket határoznak meg „annak érdekében, hogy [...] megakadályozzák [...] az esetleges visszaéléseket” a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése tekintetében, vagy a 13. cikk A. része (2) bekezdésének b) pontja alapján megtagadják az adómentesség biztosítását az olyan ügyletek esetében, amelyek különben a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján mentesülnének, amennyiben alapvetően arra szolgálnak, hogy „kiegészítő bevételeket szerezzen[ek] azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel”. Ugyanakkor az ilyen intézkedés arra irányulna, hogy az adómentességet azon ügyletekre korlátozza, amelyek szorosan kapcsolódnak a kórházi és orvosi gyógykezeléshez a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében, és azt nem terjesztené ki azokra az ügyletekre, amelyek szorosan kapcsolódnak azon gyógykezeléshez, amelyet a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki. Más szavakkal kifejezve: inkább adót vetne ki ott, ahol eddig nem tette, mintsem kiterjesztené azon tárgyak körét, amelyek mentesek a héa alól.

57. Elismerem, hogy az általam levont következtetés, miszerint a gyógyszerek értékesítése héaköteles vagy héamentes is lehet attól függően, hogy a gyógyszereket milyen körülmények között alkalmazzák, ésszerűtlennek tűnhet. Azt állítani azonban, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjához hasonlóan a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja esetében is az volt a szándék, hogy a gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységeket is felölelje, azt jelentené, hogy az utóbbi rendelkezésbe olyan szavakat is beleértünk, amelyek nincsenek benne. Végeredményben ez minden bizonnyal joghézag is lehet. Ha pedig erről van szó, akkor ez a jogalkotásra tartozik. Számomra mégis úgy tűnik, hogy egyértelműen erre irányuló jogalkotói szándék hiányában nem lenne helyes kiterjeszteni a Bíróságnak a Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletében²⁹ foglalt indokolást minden olyan esetre, amelyben a héakötelezettség a költségek növekedését idézheti elő.

28 — Lásd a 27. lábjegyzetben hivatkozott Deutsche Bank ügyben hozott ítélet 45. pontját.

29 — A fenti 27. pontban és a 18. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

Véggövetkeztetések

58. Valamennyi fenti megfontolás alapján azon a véleményen vagyok, hogy a Bíróságnak a következőképpen kell megválaszolnia a Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdéseket:

1. 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) pontjában szereplő „szorosan kapcsolódó tevékenységek” kifejezés magában foglalja mind a termékértékesítéseket, mind pedig a szolgáltatásokat.
2. Ahhoz, hogy a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenység a 77/388 irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján mentesüljön az adó alól, e tevékenységet nem feltétlenül annak a személynek kell végeznie, aki a szóban forgó gyógykezelést végzi.
3. Azok a termékértékesítések vagy szolgáltatások, amelyek
 - i. szorosan kapcsolódnak azon gyógykezeléshez, amelyet a 77/388 irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtenek ki,
 - ii. fizikai és gazdasági értelemben elválaszthatók az ilyen gyógykezeléstől, és
 - iii. nem kapcsolódnak szorosan ugyanezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti kórházi és orvosi gyógykezeléshez,e két rendelkezés közül egyik szerint sem mentesülnek az adó alól.