



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2014. március 13.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Hatodik héairányelv — Adómentességek — A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja — Termékértékesítés — Citosztatikumok járóbeteg-kezelés keretében történő értékesítése — Különböző adóalanyok által teljesített szolgáltatásnyújtások — A 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja — Egészségügyi ellátások — A kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvos által rendelt gyógyszerek — Szorosan kapcsolódó tevékenységek — Egészségügyi ellátásokhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások — Fizikailag és gazdaságilag nem elválasztható tevékenységek”

A C-366/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2012. augusztus 1-jén érkezett, 2012. május 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Dortmund-West**

és

a **Klinikum Dortmund gGmbH** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (előadó), C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. június 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Klinikum Dortmund gGmbH képviselőjében G. Ritter, Rechtsanwältin,
- a német kormány képviselőjében K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Mölls és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. szeptember 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 345., 19. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Klinikum Dortmund gGmbH (a továbbiakban: KD) és a Finanzamt Dortmund-West (Nyugat-Dortmund adóhatósága, a továbbiakban: Finanzamt) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentességet a KD által üzemeltetett kórházban nyújtott rákellenes kezelések keretében előállított és értékesített citosztatikus gyógyszerek tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:
„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”
- 4 Ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:
„»Szolgáltatásnyújtás«: minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.
[...]
- 5 Az említett irányelv 12. cikkének (3) bekezdése szerint:
„A felszámítandó [héa] általános mértékét minden tagállam az adóalap egy meghatározott százalékában állapítja meg, amelynek mértéke azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra. [...]
[...]
A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.
[...]
- 6 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja ekként rendelkezik:
„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:
[...]

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

[...]”.

- 7 Az említett irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja az alábbiakat mondja ki:

„az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) 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 [héta] megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel”.

- 8 Az említett irányelv azon H. mellékletének 3. kategóriájában, amely az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét tartalmazza, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni, szerepelnek többek között az általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére és gyógykezelésre használt gyógyszerezeti termékek.

A német jog

A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény

- 9 A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, BGB1. 2005 I, 386. o., a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának első mondata úgy rendelkezik, hogy headókötelesek „a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások”.
- 10 Az UStG 3. §-ának (1) bekezdése értelmében valamely vállalkozás termékértékesítése „olyan ügylet, 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)”.
- 11 Az UStG 3. §-ának (9) bekezdése értelmében egyéb szolgáltatásoknak tekintendők „azok az ügyletek, amelyek nem minősülnek értékesítésnek”.
- 12 Az UStG 4. §-ának 14. pontja úgy rendelkezik, hogy mentesek a héa alól:

„az orvosi, fogorvosi, gyógyítói, fizioterápiás (mozgásterápiás), szülési, illetve az Einkommensteuergesetz (jövedelemadóról szóló törvény) 18. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti hasonló orvosi hivatás vagy klinikai kémikus szakma gyakorlása keretében végzett [...] tevékenységek. Azon közösségek szolgáltatásai, amelyek tagjai az első mondatban leírt hivatások körébe tartoznak, szintén mentesek az adó alól tagjaik irányában, amennyiben e szolgáltatásokat közvetlenül az első mondat szerinti adómentes tevékenységekhez használják fel [...]”.

13 Az UStG 4. §-a 16. pontjának b) alpontja szerint az alábbiak is mentesek a hea alól:

„a kórházak üzemeltetéséhez [...] szorosan kapcsolódó tevékenységek, amennyiben [...]

b) a kórházak esetében az előző naptári évben teljesülnek az az adózás rendjéről szóló törvénykönyv 67. §-ának (1) vagy (2) bekezdésében foglalt feltételek [...]”.

14 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvénykönyv; BGBl 2002 I, 3866. o. és BGBl 2003 I, 61. o.) 67. §-a, amelyre az UStG 4. §-a (16) bekezdésének b) pontja hivatkozik, az adókedvezményekben (Steuerbegünstigte Zwecke) részesülő tevékenységekre, azaz olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek közhasznú, karitatív vagy vallási célra irányulnak. Az ilyen célt követő kereskedelmi vállalkozások bizonyos feltételek mellett adókedvezményre (Zweckbetrieb) jogosító, meghatározott célra irányuló gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásoknak minősülhetnek. Az adózás rendjéről szóló törvénykönyv 67. §-a meghatározza azokat a feltételeket, amelyek mellett e rendszer a kórházakra alkalmazható.

15 Az Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (forgalmi adóra vonatkozó 2005. évi iránymutatások; BGBl 2004 I, 3/2004. különszám) 100. szakasza többek között az alábbiak szerint rendelkezik a „kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek” kapcsán:

„1) Az UStG 4. §-ának (16) bekezdésében említett intézmények üzemeltetéséhez szorosan kapcsolódónak kell tekinteni azokat a tevékenységeket, amelyek a szokások alapján a rendes üzemeltetés keretében jellemzők és elengedhetetlenek, rendszeresen és általánosan előfordulnak, és ahhoz közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódnak [...]. E tevékenységek nem szolgálhatnak alapvetően arra, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzenek azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek más vállalkozások adóköteles tevékenységeivel. Következésképpen e szolgáltatások a jövőben nem adómentesek az UStG 4. §-ának (16) bekezdése alapján, mivel az azokkal összehasonlítható szolgáltatás az UStG 4. §-ának (14) bekezdése alapján adóköteles.

[...]

3) Nem tartoznak a szorosan kapcsolódó tevékenységek körébe különösen az alábbiak:

[...]

3. gyógyszerek kórházi gyógyszerár általi értékesítése a kórház üzemeltetőjétől eltérő intézmény számára, [...] valamint gyógyszereknek a kórházzal szerződéses jogviszonyban álló járóbeteg-kezelést nyújtó szolgálatok, poliklinikák, járóbeteg-kezelést végző intézetek, szociálpédiátriai központok részére ellenérték fejében történő értékesítése – amennyiben ezekben az esetekben nem az érintett kórházi gyógyszerárt üzemeltető intézmény adómentes belső ügyleteiről van szó –, továbbá a gyógyszerek kórházi gyógyszerár általi közgyógyszerárak részére történő értékesítése.

4. a járóbeteg-kezelés során közvetlenül használandó gyógyszereknek a járóbeteg-kezelésre engedéllyel rendelkező kórházi szolgálatok általi értékesítése, valamint a gyógyszereknek a kórházi gyógyszerárak által a kórházban nyújtott járóbeteg-kezelés keretében a betegek részére történő értékesítése.

[...]”

A társadalombiztosítási törvénykönyv

- 16 A társadalombiztosítási törvénykönyv V. könyvének (a továbbiakban: SGB V) 116. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„A szakképesítéssel rendelkező kórházi orvosoknak a vagyonkezelő egyetértésével az engedélyező bizottság (96. §) engedélyezheti, hogy a biztosítottak részére az egészségbiztosító által támogatott ellátásokat nyújtsanak [...]”

- 17 Az SGB V 116a. §-a kimondja:

„Az engedélyező bizottság azon ellátási területek megfelelő szakterülete vonatkozásában, amelyekkel kapcsolatban a Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen (az orvosok és egészségbiztosító pénztárak tartományi bizottsága) megállapította, hogy nem megfelelő az ellátás, az engedéllyel rendelkező kórházaknak kérelemre engedélyezheti az egészségbiztosító által támogatott ellátások nyújtását, amennyiben és ameddig ez a nem megfelelő ellátások biztosításához szükséges.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 18 A KD egy korlátolt felelősségű közhasznú társaság, amely vagyonkezelőként kórházat üzemeltet. 2005-ben és 2006-ban a SGB V 116a. §-a szerinti intézményi felhatalmazással rendelkezett, amely alapján a kórházi kezeléseket mellett jogosult volt járóbeteg-kezelések végzésére is. A KD által alkalmazott, e járóbeteg-kezeléseket e kórházban végző orvosok az SGB V 116. §-ának megfelelően odaítélt személyes engedély alapján tevékenykedtek.
- 19 2005-ben és 2006-ban az említett kórház rákos betegeket vett fel, akik kemoterápiás kezelést kaptak. Az e betegeknek beadott citosztatikumokat orvosi rendelvény alapján a kórház gyógyszerárában e betegek számára egyedileg állították elő. Nem vitatott, hogy a citosztatikus gyógyszerek kórházi kezelés keretében, kórházban történő értékesítése héamentes.
- 20 Ugyanezen évek során a KD abból indult ki, hogy a saját kórházi gyógyszerárában előállított citosztatikumok értékesítése is adómentes, amennyiben az általa üzemeltetett kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvosok járóbeteg-kezeléseket nyújtanak. A Finanzamt ellenben úgy vélte, hogy 2005-től, a forgalmi adóra vonatkozó 2005. évi iránymutatások 100. szakasza (3) bekezdésének – a bíróságok számára kötelező erővel nem rendelkező közigazgatási rendelkezés – hatálybalépésétől kezdődően adóköteles a gyógyszerek rákos betegek részére, ellenérték fejében történő értékesítése. A Finanzamt ennek megfelelően megváltoztatta a KD adómegállapításait oly módon, hogy héát vetett ki az említett kórház gyógyszerárában elkészített, fent említett gyógyszerekre, de feljogosította a KD-t az előzetesen felszámított adó levonására.
- 21 A KD által ezen adómegállapítás ellen benyújtott panasz eredménytelen volt. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) azonban helyt adott a keresetének, aminek következtében a Finanzamt felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Finanzgericht ítéletével szemben a Bundesfinanzhof elé.
- 22 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A harmadik kérdéstről

- 23 Harmadik kérdésével, amelyet indokolt elsőként vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy valamely termékértékesítés, így az alapügyben szóban forgó, rákellenes járóbeteg-kezelés keretében a kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvosok által rendelt citosztatikus gyógyszerek értékesítése az orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységként mentes lehet-e a héa alól.
- 24 Az alapügyre tekintettel az előterjesztett kérdés annak meghatározására irányul, hogy a citosztatikus gyógyszereknek a KD által a rákellenes járóbeteg-kezelés keretében történő értékesítése mentes lehet-e az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységként a héa alól abban az esetben, ha e gyógykezelést a KD által üzemeltetett kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvosok nyújtják.
- 25 E tekintetben a Bíróság elé terjesztett iratokból és a felek által a tárgyaláson adott pontosításokból következik, hogy az alapügyben érintett, az említett kórháztól függetlenül, de annak helyiségeiben tevékenykedő orvosok által nyújtott gyógykezelések mentesek a héa alól a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján.
- 26 Előzetesen emlékeztetni kell arra, ahogyan arra a német kormány is hivatkozik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (lásd különösen a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 20. pontját, a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 28. pontját és a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 42. pontját). Az e rendelkezésben használt kifejezéseket azonban az adómentességek céljaival összhangban, valamint a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének követelményeit tiszteletben tartva kell értelmezni (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 42. pontját).
- 27 Ezenkívül a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett 13. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejtteni hatásukat (lásd analógia útján a C-86/09. sz. Future Health Technologies ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5215. o.] 30. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 28 A fentieknek megfelelően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a gyógykezelések költségének csökkentése, és e kezeléseknek az egyének számára való elérhetőbbé tétele közös célja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában szabályozott és az ugyanazon bekezdés c) pontjában szereplő adómentességnek (lásd a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 23. pontját, a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 43. pontját). Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy adósemlegesség elvével különösen ellentétes, ha az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők a héa kivetése szempontjából különböző bánásmódban részesülnek (a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 30. pontja és a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 44. pontja).

- 29 Egyébiránt mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés”, mind az ezen irányelv 13. cikke 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 (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 27. pontját, valamint a C-262/08. sz. CopyGene-ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5053. o.] 28. pontját).
- 30 Ebből következően megilleti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában rögzített adómentesség az egyének egészségének védelme, annak megőrzése vagy helyreállítása céljából nyújtott orvosi szolgáltatásokat (lásd ebben az értelemben a C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13859. o.] 40. és 41. pontját, a C-307/01. sz., D’Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13989. o.] 58. és 59. pontját, valamint a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 29. pontját).
- 31 Ebből következik, hogy noha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontja rendelkezéseinek alkalmazási köre eltérő, e rendelkezések célja a szűk értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó adómentességek teljes körének szabályozása (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 36. pontját, a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 27. pontját).
- 32 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának szövegével ellentétben azonban ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának szövege egyáltalán nem utal az orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységekre, annak ellenére, hogy e rendelkezés közvetlenül követi az említett 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontját. Meg kell tehát állapítani, hogy főszabály szerint e cikk nem az orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységekre vonatkozik, és e fogalom egyáltalán nem releváns a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezése szempontjából.
- 33 A termékértékesítések e rendelkezésen alapuló adómentességének lehetőségét illetően a Bíróság megállapította, hogy a kisebb jelentőségű termékértékesítésektől eltekintve, amelyek elengedhetetlenül szükségesek a gyógykezelés végzésekor, a gyógyszerek és más termékek értékesítése fizikai és gazdasági értelemben elválasztható a szolgáltatásnyújtástól, és ily módon nem lehet adómentes a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján (lásd ebben az értelemben a C-353/85. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1988. február 23-án hozott ítélet [EBHT 1988., 817. o.] 33. pontját).
- 34 A fentiekből következik, hogy – hacsak nem elengedhetetlenül szükséges a gyógykezelés végzésekor – a gyógyszerek és más termékek értékesítése nem élvezheti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában előírt adómentességet
- 35 E tekintetben, ahogyan azt a főtanácsnok indítványának 46. és 47. pontjában megállapította, nem tagadható, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben is fennállnak, egyrészt a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében az orvosi hivatások gyakorlása keretébe tartozó egészségügyi ellátások nyújtása és a citosztatikus gyógyszerek értékesítése egy gyógykezelési folyamatba illeszkedik. A gyógyszerek, így az alapügyben szóban forgó citosztatikumok értékesítése ugyanis elengedhetetlenül szükséges a rákellenes járóbeteg-kezelés keretében nyújtott egészségügyi ellátások során, mivel ennek hiányában az említett gyógykezelés értelmetlen lenne.

- 36 Mindazonáltal e gyógykezelési folyamat ellenére az érdekeltek a tárgyaláson megerősítették, hogy az alapügyben szóban forgó kezelés több olyan tevékenységet és szakaszt foglal magában, amelyek – bár egymáshoz kapcsolódnak – egyénileg elkülönülnek. Ahogyan a főtanácsnok indítványának 48. és 49. pontjában rámutatott, úgy tűnik, hogy a beteg több szolgáltatást vesz igénybe: egyrészt az orvosi gyógykezelést az orvostól és a gyógykezelést végző személyzettől, másrészt pedig a gyógyszereket a KD által üzemeltetett kórház gyógyszerárától, ami megakadályozza azt, hogy azokat fizikai és gazdasági értelemben elválaszthatatlannak lehessen tekinteni.
- 37 A Bíróság részére szolgáltatott adatokból azonban nem derül ki egyértelműen, hogy az alapügyben a gyógyszerek értékesítése fizikailag és gazdaságilag elválaszthatatlannak tekinthető-e az e kezelés keretében nyújtott orvosi gyógykezeléstől. E megállapítás a szóban forgó gyógykezelési folyamat alapos értékelését teszi szükségessé. E szempontból a tényállás értékelésére egyedülként hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság feladata az e tekintetben szükséges ellenőrzések elvégzése.
- 38 A fenti ellenőrzések függvényében a citosztatikus gyógyszerek értékesítése, olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben is fennállnak, nem tekinthető mentesnek a hía alól.
- 39 E megállapítást megerősíti az a körülmény, hogy a gyógyszerészeti termékek mint olyanok szerepelnek a hatodik irányelv H. mellékletében található olyan termékek és szolgáltatások jegyzékében, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni, és ennek következtében főszabály szerint eltérő héarendszer alá tartoznak.
- 40 A KD állításával ellentétben az adósemlegesség elve nem kérdőjelezi meg ezt a megállapítást. Amint azt a főtanácsnok az indítványa 53. pontjában megállapította, ez az elv – egyértelmű rendelkezés hiányában – nem teszi lehetővé az adómentesség hatályának kiterjesztését. Az említett elv ugyanis nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja az adómentesség érvényességét, hanem egy értelmezési elv, amelyet együttesen kell alkalmazni az adómentességek szigorú értelmezésének elvével (lásd a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontját).
- 41 Az előterjesztett harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely termékértékesítés, így az alapügyben szóban forgó, rákellenes járóbeteg-kezelés keretében valamely kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvos által rendelt citosztatikus gyógyszerek értékesítése nem mentesíthető a hía alól a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján, kivéve ha e termékértékesítés fizikailag és gazdaságilag elválaszthatatlan a fő orvosi gyógykezelés nyújtásától, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az első és a második kérdéstről

- 42 Figyelemmel a Bíróság által a harmadik kérdésre adott válaszra, az első két kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

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

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

Valamely termékértékesítés, így az alapügyben szóban forgó, rákellenes járóbeteg-kezelés keretében valamely kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvos által rendelt citosztatikus gyógyszerek értékesítése nem mentesíthető a hozzáadottérték-adó alól a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel módosított, 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 c) pontja alapján, kivéve ha e termékértékesítés fizikailag és gazdaságilag elválaszthatatlan a fő orvosi gyógykezelés nyújtásától, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások