



# Határozatok Tára

GERARD HOGAN  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2021. szeptember 23.<sup>1</sup>

**C-228/20. sz. ügy**

**I GmbH  
kontra  
Finanzamt H**

(a Niedersächsisches Finanzgericht [alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Egyes közhasznú orvosi tevékenységek adómentessége – A »hivatalosan elismert intézmények« fogalma – A »[közintézményekéhez] szociális tekintetben hasonló feltételek« fogalma”

## I. Bevezetés

1. Milyen feltételek mellett részesülhet egy magánkézben lévő kórház az orvosi gyógykezelések és ellátások tekintetében a közkórházaknak biztosított héamentességben? Amint látni fogjuk, erre a kérdésre nem könnyű válaszolni, lényegében azonban ezzel foglalkozik a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o., a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozik. E rendelkezés ír elő adómentességet az egészségügyi intézmények meghatározott típusai által végzett bizonyos egészségügyi ellátási tevékenységek tekintetében.

2. A héairányelv 132. cikkében előírt adómentességek ugyanis szakpolitikai megfontolásokon alapulnak, amelyek nem feltétlenül állnak egymással tökéletes összhangban. Amint arra D. Berlin rámutatott, a héaharmonizáció során elért haladást gyakran olyan nagyon is gyakorlati megfontolások szabályozták, amelyeket számos esetben a nemzeti politikai realitások és regionális sajátosságok befolyásoltak.<sup>2</sup>

3. A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország) nyújtotta be egy GmbH formájában létrehozott gazdasági társaság, I és a Finanzamt H (H adóhatósága, Németország) között I által a 2009–2012. adóévben nyújtott kórházi szolgáltatások héamentessége tárgyában folyamatban

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: angol.

<sup>2</sup> Lásd: Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brüsszel, 2020., 538. o.

lévő jogvita keretében. A kérdést előterjesztő bíróság, miután megállapította, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás és a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege között bizonyos feszültség áll fenn, úgy határozott, hogy e rendelkezés értelmezését kéri a Bíróságtól.

4. Először is kénytelen vagyok megjegyezni, hogy a Bíróság e témakörre vonatkozó ítélkezési gyakorlatának egyes részei talán nem minden esetben koherensek. Amint azt szintén látni fogjuk, a nehézség egy része abból ered, hogy egyes, a 132. cikk (1) bekezdésének b) pontjában szereplő fogalmaknak maguknak is kissé homályos a meghatározása, és azok nehezen alkalmazhatók. A jelen ügy tehát alkalmat kínál a Bíróság számára arra, hogy e rendelkezés átfogó és rendszerszerű elemzése révén pontosítsa a vonatkozó ítélkezési gyakorlatot. Mindazonáltal ezen elemzés elvégzése előtt először ismertetni szükséges a releváns jogi háttér.

## II. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

5. A héairányelv „Adómentesség” címet viselő IX. címének „Általános rendelkezések” című 1. fejezetében kizárólag a 131. cikk található. E cikk az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb [uniós] rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

6. A héairányelv IX. címének „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetében található 132. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló 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 gyakorlói nyújtanak;

[...]”

7. Ezen irányelv 133. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

- a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni;
- b) az intézmények vezetését és igazgatását, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, akiknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez;
- c) az intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a HÉA hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál;
- d) az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások kárára.

[...]

### **B. A német jog**

8. Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 4. §-a 14. pontja b) alpontjának 2009. január 1-jén hatályos változata a következőképpen rendelkezik:

„Az UStG 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá tartozó alábbi ügyletek mentesek az adó alól:

[...]

14. [...]

- b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, ideértve a diagnosztikát, az orvosi vizsgálatokat, a megelőzést, a rehabilitációt, a szülések levezetését és a terminális gondozást, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények végeznek. Az első mondat szerinti ellátások akkor is adómentesek, ha azokat

- aa) a Fünftes Buch Sozialgesetzbuch [a szociális biztonságról szóló törvénykönyv V. könyve; a továbbiakban: SGB V] 108. §-a értelmében engedéllyel rendelkező kórházak;

[...]

- cc) azon intézmények, amelyek esetében a Siebtes Buch Sozialgesetzbuch [a szociális biztonságról szóló törvénykönyv VII. könyve] 34. §-a alapján az ellátásban részt vettek

[...] [nyújtották].”

9. Az SGB V „Engedéllyel rendelkező kórházak” című 108. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Az egészségbiztosítási pénztárak kórházi gyógykezelést kizárólag a következő kórházak (engedéllyel rendelkező kórházak) révén nyújthatnak:

1. Felsőoktatási oktatókórházként elismert kórházak [...],
2. valamely tartomány kórházi tervébe felvett kórházak (kórházi tervbe felvett kórház), vagy
3. kórházak, amelyek egészségügyi ellátási szerződést kötöttek az egészségbiztosítási pénztárak tartományi szövetségeivel [Landesverbände der Krankenkassen] és a kiegészítő pénztárak szövetségeivel [Verbände der Ersatzkassen].”

10. Úgy tűnik, hogy a német jogban az egészségbiztosítási pénztár és a kiegészítő pénztár közötti különbség történelmi okokból a szervezeti felépítésükben keresendő. Ez a jelen ügyben nem tűnik relevánsnak.

11. Az SGB V „Ellátási szerződések kórházakkal való megkötése” című 109. §-a a következőket írja elő:

„[...]”

(2) Az SGB V 108. §-ának 3. pontja alapján nem áll fenn ellátási szerződés megkötésére vonatkozó jogosultság [...]

(3) Nem köthető az SGB V 108. §-ának 3. pontja értelmében vett ellátási szerződés, ha a kórház:

1. nem garantálja a hatékony és gazdaságos kórházi gyógykezelést,
2. [bizonyos minőségi követelményeknek nem felel meg], vagy
3. a biztosítottak megfelelő kórházi gyógykezelése nem szükséges.

[...]”

12. A Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz, kórházfinanszírozási törvény, a továbbiakban: KHG, BGBl. I 1991., 886. o.) „Alapelv” című 1. §-ának a kérdést előterjesztő bíróság által az alapeljárásra alkalmazandóként bemutatott változata – amint e bíróságnak kell megerősítenie – a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jelen törvény célja a kórházak működésének gazdasági szempontból történő biztosítása annak érdekében, hogy hatékony, magas színvonalú és saját felelősségére gazdálkodó kórházak révén garantálja a lakosság betegellátási igényeinek és szükségleteinek megfelelő, magas színvonalú ellátását, valamint hozzájáruljon a szociálisan fenntartható térítési díjakhoz.”

13. A kórházfinanszírozási törvény 6. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tartományok az 1. §-ban meghatározott célok elérése érdekében kórházi terveket és beruházási programokat dolgoznak ki; az ezzel járó költségeket, különösen azok térítési díjakra gyakorolt hatásait, figyelembe kell venni.

[...]

(4) A részletes szabályokat a tartományi törvények határozzák meg.”

14. Írásbeli észrevételeiben a német kormány jelezte, hogy a Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) elfogadott egy 2009. január 1-jétől alkalmazandó kötelező közigazgatási körlevelet. E körlevél szerint még azok a magánkórházak is igényt tarthatnak az adómentességre, amelyek nem minősülnek az SGB V 108. §-a értelmében vett engedéllyel rendelkező kórháznak, ha az általuk kínált szolgáltatások megfelelnek a közintézmények által működtetett kórházak vagy az SGB V 108. §-a alapján engedéllyel rendelkező kórházak által nyújtott szolgáltatásoknak, és a költségeket nagyrészt egészségbiztosítási pénztárak vagy egyéb szociális biztonsági intézmények viselik. Ez az eset áll fenn, ha az előző pénzügyi évben az ellátási vagy kiszámlázott napok legalább 40%-a az év során olyan betegekre jut, akik esetében a kórházi szolgáltatásokért kiszámlázott összeg nem haladta meg a szociális biztonsági szervek által megtérítendő összeget.<sup>3</sup>

15. Végül a Gewerbeordnung (az ipartörvény, a továbbiakban: GewO) „Magánkórházak” című 30. §-a a következőket írja elő:

„(1) A magánkórházak és magán szülészeti klinikák, valamint a magán pszichiátriai intézetek vállalkozói kötelesek beszerezni a hatáskörrel rendelkező hatóság engedélyét. Az engedély megadását csak akkor lehet megtagadni, ha

1. a rendelkezésre álló adatok a vállalkozónak a létesítmény vagy klinika vezetésével és igazgatásával kapcsolatos megbízhatóságának hiányára utalnak,
  - 1a. a rendelkezésre álló adatok alapján a betegek megfelelő orvosi ellátása és ápolása nem biztosított,
2. A vállalkozó által benyújtandó leírások és tervek alapján a létesítmény vagy klinika szerkezeti berendezései és egyéb műszaki berendezései nem felelnek meg az egészségügyi követelményeknek,
3. a létesítményt vagy klinikát egy más személyek által is használt épület egy részében tervezik elhelyezni, és a létesítmény vagy klinika működtetése jelentős hátrányt vagy veszélyt jelenthet az épületet használók számára, vagy
4. a létesítmény vagy klinika fertőző vagy mentális betegségben szenvedő személyek fogadására szolgál, és az elhelyezkedése jelentős hátrányt vagy veszélyt jelenthet a szomszédos ingatlanok tulajdonosai vagy lakói számára.

<sup>3</sup> E feltétellel 2019-ben egészítették ki az UStG 4. §-a 14. pontja b) alpontjának aa) pontját.

(2) A koncessziós szerződés odaítélését megelőzően az (1) bekezdés 3. és 4. pontjában említett kérdések ügyében konzultálni kell a helyi rendőrséggel és az önkormányzati hatóságokkal.”

### III. Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

16. Az alapeljárás felperese egy a német jog alapján GmbH formájában létrehozott gazdasági társaság, amelynek célja a társasági szerződése alapján egy idegsebészeti szakklinika tervezése, létrehozása és működtetése. Az említett kórház tevékenységét a GewO 30. §-ának értelmében az állam engedélyezte.

17. A felperes a kezelésért előleget fizető magánbetegeket, magán-egészségbiztosítással rendelkező személyeket, támogatásra jogosultakat, az úgynevezett „konzulátusi” betegeket, akik esetében valamely külföldi állam nagykövetsége költségtérítést biztosít, a szövetségi hadsereg tagjait, a szakmai biztosítási pénztárak betegeit és a kötelező egészségbiztosítási rendszer betegeit látja el.

18. A felperes a kórházi és orvosi kezeléseket, valamint az azokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységeket kezdetben rögzített napi térítési díjak alapján számolta el, ami az SGB V 108. §-a értelmében vett kórházak esetében megszokott volt. A választható orvosi szolgáltatásokat a Gebührenordnung für Ärzte (az orvosi beavatkozások díjszabásáról szóló rendelet) alapján külön számolták el. Ezenfelül, amennyiben a betegeket egy- vagy kétágyas szobákban helyezték el, a felperes pótlékot számított fel. A felperes idővel fokozatosan esetalapú finanszírozásra (úgynevezett diagnosis-related group [DRG]-rendszer) állította át az elszámolási rendszerét.<sup>4</sup> A felperes a kérdést előterjesztő bíróság előtt úgy nyilatkozott, hogy 2011-ben a kezelési napoknak csupán 15–20%-át számolta el a DRG-rendszer szerint.

19. A felperes 2012. június 28-án egy kötelező balesetbiztosítási szervvel az UStG 4. §-a 14. pontjának b) alpontja második mondatának cc) pontja értelmében vett keretmegállapodást kötött. E keretmegállapodás 2012. július 1-jén lépett hatályba.

20. A 2009–2012-es évekre vonatkozó héabevallásaiban a felperes a rögzített térítési díjak alapján elszámolt kórházi szolgáltatásait, valamint a betegét kórházban látogató és ott kezelő orvosoknak kiszámlázott használati díjakat héamentesként kezelte. Az érintett adóhivatal azonban az adóellenőrzés keretében úgy ítélte meg, hogy a felperes 2012. július 1-jét megelőzően végzett tevékenységeinek túlnyomó többsége nem héamentes, mivel nem minősül engedéllyel rendelkező kórháznak az SGB V 108. §-a értelmében. Ezt az álláspontot az ellenőrzés eredményével szembeni kifogásra vonatkozó határozatban és az e határozat tárgyában folyt peres eljárásban is megerősítették.

21. A felperes ezt követően keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben fenntartotta, hogy a vitatott tevékenységek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében adómentesek, mivel azokat olyan engedéllyel rendelkező kórház végezte, amely a közintézményekre vonatkozó azonos feltételek mellett nyújt szolgáltatásokat. Ennek bizonyítása érdekében a felperes arra hivatkozott, hogy a tevékenysége a közérdeket szolgálja, mivel egyrészt közintézményekével vagy a tartományi kórházi tervbe felvett intézményekével összehasonlítható

<sup>4</sup> Az úgynevezett diagnosis-related group [diagnózis-esetscsoport, DRG] rendszer a kórházi esetek különböző csoportokba történő besorolásának rendszere.

szolgáltatási spektrumot kínál, másrészt a világelső idegsebészeti szakklinikák közé tartozik, harmadrészt mindenkinek szolgáltatást nyújt, függetlenül attól, hogy állami, illetve magánbiztosítással rendelkezik, vagy nem biztosított.

22. A kérdést előterjesztő bíróság a maga részéről megállapítja, hogy a felperes a kérdéses időszakok tekintetében sem az UStG 4. §-ának 14. pontja b) alpontja második mondatának aa) pontja, sem az UStG 4. §-ának 14. pontja b) alpontja második mondatának cc) pontja szerinti mentességi feltételeket nem teljesíti. Először is, az alapeljárás felperese által a baleseti pénztárral kötött keretmegállapodás csak 2012. július 1-jén lépett hatályba, másodszer, a felperes nem teljesíti az SGB V 108. §-ában előírt azon feltételeket, amelyek feljogosítanak arra, hogy az engedéllyel rendelkező kórházakat megillető bánásmódban részesüljön. A kérdést előterjesztő bíróságnak ugyanakkor kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy e feltételek összeegyeztethetők-e a héairányelv 132. §-a (1) bekezdésének b) pontjával.

23. E tekintetben a nemzeti bíróság osztja a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ötödik és tizenegyedik tanácsának azon álláspontját, amely szerint e követelmények túlmutatnak a héairányelv 132. §-a (1) bekezdésének b) pontjában előírt követelményeken. A nemzeti bíróság ugyanis az SGB V 108. §-ában arra vonatkozóan előírt feltételekre figyelemmel, hogy valamely kórház az e rendelkezés értelmében vett engedéllyel rendelkező kórháznak minősülhessen, azon az állásponton van, hogy annak megkövetelése a magánkórházaktól, hogy az adómentességre való jogosultságukhoz teljesíteniük kell e feltételeket, az adómentességben megnyilvánuló előnyt azokra a kórházakra korlátozná, amelyeket már felvettek egy kórházi tervbe, vagy amelyek már szerződést kötöttek az egészségbiztosítási pénztárak valamely szövetségével vagy a kiegészítő pénztárak valamely szövetségével. Ez azért van így, mivel az egyéb magánkórházaknak kevés esélyük van arra, hogy bekerüljenek egy kórház tervbe vagy ilyen szerződést kössenek, amennyiben a szövetségi tartományon belül valamely meghatározott szakterületen már elegendő kórházi ágy áll rendelkezésre. Ennek az a következménye, hogy a hasonló orvosi szolgáltatások eltérő bánásmódban részesülnek, attól függően, hogy a szolgáltatásokat nyújtó kórház korábban vagy később kérelmezte a felvételét a kórházi tervbe vagy kezdeményezte egészségügyi ellátási szerződés kötését az egészségbiztosítási pénztárak tartományi szövetségeivel vagy a kiegészítő pénztárak szövetségeivel, ami nem egyeztethető össze az adósemlegesség elvével.

24. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ha az UStG 4. §-a 14. pontjának b) alpontja összeegyeztethetetlennek minősül a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, felmerül a kérdés, hogy a felperes hivatkozhat-e közvetlenül ezen irányelv előbb említett rendelkezésére. Ehhez az szükséges, hogy a felperes által nyújtott kórházi szolgáltatásokat és az azokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységeket a közintézményekre vonatkozó szociális feltételekkel összehasonlítható feltételek szerint nyújtották.

25. A nemzeti bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) tizenegyedik tanácsa arra a megállapításra jutott, hogy a német jogalkotó csak annyiban sértette meg a héairányelv 132. cikkét, amennyiben e rendelkezés a héamentesség megítélését attól a feltételtől teszi függővé, hogy a kérdéses szolgáltatásokat az SGB V 108. §-a értelmében vett engedéllyel rendelkező kórház nyújtsa. Nem ellentétes azonban a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglaltakkal az, ha a nemzeti jogszabályok az adómentességet a kórház személyi, területi és felszereltségi szempontból fennálló teljesítőképességétől, valamint az ügyvezetés hatékonyságától teszik függővé, amint erről az UStG 4. §-ának 14. pontja b) alpontja második mondatának aa) pontja, az SGB V 108. §-ának 2. és 3. pontja, a KHG 1. és 6. §-a, illetve az SGB V 109. §-a rendelkezik is.

26. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak ezzel az elemzéssel kapcsolatban. Álláspontja szerint annak eldöntése érdekében, hogy a szolgáltatásokat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében „szociális tekintetben hasonló feltételek” mellett nyújtották-e, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) tizenegyedik tanácsa által javasoltaktól eltérő kritériumok alkalmazandók, nevezetesen, hogy a betegek többségének költségeit szociális biztonsági szervek állják-e.

27. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1. Összeegyeztethető-e az [UStG] 4. §-a (14) bekezdésének b) pontja a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, amennyiben a közintézménynek nem minősülő kórházaknak biztosított adómentesség attól függ, hogy a kórházak az [SGB V. könyve] 108. §-a alapján kaptak-e engedélyt?
2. Az 1. kérdésre adott nemleges válasz esetében: milyen feltételek mellett minősül a magánjogi kórházak által nyújtott kórházi gyógykezelés a közintézmények által nyújtott kórházi gyógykezeléssel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében »szociális tekintetben hasonlóknak«?»

#### IV. Értékelés

##### A. Előzetes megjegyzések

28. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság és a felek egyaránt hivatkoztak az adósemlegesség elvére, kézenfekvőnek tűnik e kifejezés magyarázatával indítani. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának gyors áttekintése ugyanis azt mutatja, hogy az „adósemlegesség elve” kifejezés legalább három különböző kontextusban használatos.<sup>5</sup>

29. *Először is*, e kifejezést gyakran használják annak leírására, hogy az a személy, akinek héát kellett fizetnie az áruk, illetve szolgáltatások beszerzése után, levonhatja ezt az adót, ha ezek az áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenység céljára szolgálnak.<sup>6</sup> E kifejezésnek egyértelműen ez az elsődleges jelentése.

30. *Másodszor*, az adósemlegesség elvét egyes esetekben úgy tekintik, hogy az a héa területén az egyenlő bánásmód elvét tükrözi.<sup>7</sup> Erre az elvre, amikor azt ebben az értelemben használják, természetesen hivatkozni lehet a héairányelv valamely rendelkezése érvényességének megítélésében.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Lásd az első két jelentés tekintetében: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. és 48. pont). Egyes ítéletekben a Bíróság az ítélkezési gyakorlatának ismertetésekor keveri ezeket a különféle jelentéseket, ami azt a benyomást keltheti, hogy az adósemlegesség elvének terjedelmével kapcsolatban egyfajta bizonytalanság uralkodik. Lásd például: 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet (C-174/08, EU:C:2009:669, 40–44. pont).

<sup>6</sup> Lásd e tekintetben: 2001. február 22-i Abbey National ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 24. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 38. pont), a közelmúltból pedig 2017. április 26-i Farkas ítélet (C-564/15, EU:C:2017:302, 43. pont) vagy 2018. április 26-i Zabrus Siret ítélet (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34. pont).

<sup>7</sup> 2014. március 13-i Jetair és BTWE Travel4you ítélet (C-599/12, EU:C:2014:144, 53. pont); 2020. december 17-i WEG Tevesstraße ítélet (C-449/19, EU:C:2020:1038, 48. pont).

<sup>8</sup> Lásd például: 2017. március 7-i RPO-ítélet (C-390/15, EU:C:2017:174, 38. pont).



31. *Harmadszor*, a Bíróság ezzel a kifejezéssel néha a héa versenysemlegességének elvére kíván utalni.<sup>9</sup> Ez lényegében azt jelenti, hogy az egymással versenyző hasonló termékeket vagy szolgáltatásokat azonos bánásmódban kell részesíteni.<sup>10</sup> Ez az elv azonban valamelyest különbözik az egyenlő bánásmód elvétől, mivel nem minősül az elsődleges jog olyan átfogó szabályának, amely meghatározza valamely megállapított adómentesség érvényességét.<sup>11</sup> Az adósemlegesség elve ebben a (harmadik) értelmében használva inkább értelmező elvnek tekintendő, amely akkor kerül előtérbe, ha más értelmezési módszerek nem vezetnek egyértelmű eredményre.<sup>12</sup>

32. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság és a felek az adósemlegességre e kifejezés harmadik értelmében hivatkoznak, vagyis a héairányelv célkitűzésére utalnak: az adónak versenyjogi szempontból, amennyire lehetséges, semlegesnek kell lennie. Amint azt látni fogjuk azonban, az egyenlő bánásmód elve mint általános jogelv a héairányelv említett rendelkezéseinek értelmezése szempontjából is jelentőséggel bír.

## **B. Az első kérdés**

33. Első kérdésével a nemzeti bíróság azt kívánja megtudni, hogy összeegyeztethető-e az UStG 4. §-a 14. pontja b) pontjának a kérdéses adómegállapítási időszakokra vonatkozó változata a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjával.

34. E tekintetben érdemes azonban emlékeztetni arra, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás keretében a Bíróság nem határozhat a nemzeti rendelkezések uniós jognak való megfeleléséről, illetve azzal való összeegyeztethetőségéről, a hatáskörébe ugyanis az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének értelmében csak a Szerződések értelmezése, valamint az európai uniós intézmények, szervek vagy hivatalok jogi aktusainak érvényessége és értelmezése tartozik.<sup>13</sup>

35. Következésképpen, figyelemmel a német kormány által az észrevételeiben a nemzeti jogszabályaihoz fűzött magyarázatokra, meglátásom szerint az első kérdést úgy kell tekinteni, hogy az lényegében arra vonatkozik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a felsőoktatási oktatókórháznak nem minősülő magánkórháznak csak akkor biztosít héamentességet, ha az adott kórház esetében a kötelező balesetbiztosítási szervek az ellátásban részt vettek, vagy azt valamely tartomány kórházi tervébe felvették (kórházi tervbe felvett kórház), vagy ellátási szerződést kötött az egészségbiztosítási pénztárak tartományi

<sup>9</sup> Az adósemlegesség fogalmát a liberális gazdasági irányzat iskoláitól kölcsönözték, amelyek különösen elkötelezettek voltak aziránt, hogy az adók tekintetében szigorú hozam célkitűzéseket alkalmazzanak. A gyakorlatban azonban egyetlen adórendszer sem tekinthető gazdaságilag semlegesnek, hiszen az adóalapról és az adókulcsról hozott döntések szükségszerűen befolyásolják a gazdasági szereplők magatartását. Ennek megfelelően az arra vonatkozó elképzelést, hogy az adók általában véve legyenek semlegesek, többé-kevésbé el is vetették, mivel az adózás mint gazdasági és társadalmi beavatkozásra szolgáló eszköz szerepét fokozatosan megerősítették. Lásd: Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Párizs, 2021., 4–7. o.

<sup>10</sup> Lásd például e tekintetben: 2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet (C-309/06, EU:C:2008:211, 49. pont).

<sup>11</sup> Lásd például: 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont).

<sup>12</sup> Amint azt a Bíróság a 2017. március 7-i RPO-ítéletében (C-390/15, EU:C:2017:174, 54. pont) elismerte, valamely adójogi jellegű intézkedés elfogadása politikai, gazdasági és társadalmi döntéseket, és az eltérő érdekek fontossági sorrendjének meghatározását, illetve összetett mérlegelést igényel az uniós jogalkotó részéről, amelynek érdekében széles mérlegelési jogkört kell számára elismerni. Ugyanez nemzeti szinten is igaz, ha az irányelv a tagállamok mérlegelésére bízta, hogy az irányelvben előírt feltételek alkalmazása helyett azokat inkább pontosítja. Lásd: a Golfclub Schloss Iging ügyre vonatkozó indítványom (C-488/18, EU:C:2019:942, 55–60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

<sup>13</sup> Lásd például: 2008. július 17-i ASM Brescia ítélet (C-347/06, EU:C:2008:416, 28. pont).

szövetségeivel és a kiegészítő pénztárak szövetségeivel, vagy az előző pénzügyi év során a kórházi szolgáltatások legalább 40%-a tekintetében a szociális biztonsági szervek által megtérítendő összegnél alacsonyabb összeget számolt el.

36. Ebben az összefüggésben természetesen az a kiindulási pont, hogy a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében foglalt különböző mentességeket szigorúan kell értelmezni.<sup>14</sup> Ez azt jelenti, hogy az értelmezésük nem járhat a célkitűzéseik eléréséhez szükségeseken túlmutató hatásokkal. E célkitűzések általánosságban véve arra irányulnak, hogy egyes közhasznú tevékenységeket mentesítsenek a héa alól annak érdekében, hogy megkönnyítsék az egyes szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével.<sup>15</sup> A szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azonban azt, hogy az adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok akadályozzák e célkitűzések elérését és ezáltal ne tudják kifejteni a szándékozott hatásukat.<sup>16</sup>

37. Ebben az összefüggésben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy „kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló 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”. Ezt kiegészíti a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja, amely előírja, hogy szintén mentesítik a tagállamok „azon egészségügyi ellátások[at], amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí nyújtanak”.

38. Mivel e két rendelkezés lényegét tekintve egyszerűen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv<sup>17</sup> 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában foglalt korábbi rendelkezések egységes szerkezetbe foglalt szövege, az értelmezésüknek is azonos módon kell történnie. Ennek megfelelően a Bíróságnak a 77/388 irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjára vonatkozó ítélkezési gyakorlatát főszabály szerint szintén irányadónak kell tekinteni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjára.<sup>18</sup>

39. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a jelenleg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában előírt adómentességgel együttesen a gyógykezelések költségének csökkentésére szolgál<sup>19</sup> azon feltételek meghatározása révén, amelyek mellett mentességben részesülhetnek az olyan szolgáltatások, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása.<sup>20</sup>

<sup>14</sup> Lásd például: 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 18. pont).

<sup>15</sup> Lásd e tekintetben: 2016. október 5-i TMD-ítélet (C-412/15, EU:C:2016:738, 30. pont).

<sup>16</sup> Lásd például: 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 28. pont).

<sup>17</sup> HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

<sup>18</sup> Lásd például: 2019. szeptember 18-i Peters ítélet (C-700/17, EU:C:2019:753, 18. pont).

<sup>19</sup> Lásd például: 2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 28. pont).

<sup>20</sup> Lásd e tekintetben: 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 27. pont); 2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 29. pont).

40. Habár e két rendelkezés azonos céllal bír, hatályuk eltérő. Míg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja *gyógykezelési intézményben* nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja az ilyen létesítményen kívül – akár a szolgáltató magánlakásán, akár a beteg lakóhelyén vagy bármely más helyen – nyújtott egészségügyi szolgáltatásokat érinti.<sup>21</sup>

41. Közelebbről, ami a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentességet illeti, arra három, a következőkkel kapcsolatos követelmény<sup>22</sup> vonatkozik:

- a nyújtott szolgáltatás jellege,
- a szolgáltatást nyújtó létesítmény működési formája, valamint
- a szolgáltatásnyújtás módja.<sup>23</sup>

42. Az *első követelményt* illetően a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövegéből következik, hogy a kérdéses szolgáltatásoknak az alábbi három kategória egyikébe kell tartozniuk a mentességben való részesüléshez:

- a beteg kórházi ápolásával kapcsolatosak, azaz az érintett személy kórházi felvételével és ott tartózkodásával, vagy<sup>24</sup>
- céljuk az egyének egészségének védelme, annak megőrzése vagy helyreállítása, vagy<sup>25</sup>
- az első két kategóriába tartozó tevékenységekhez szorosan kapcsolódó ügyletekkel kapcsolatosak.<sup>26</sup>

43. Ami a jelen ügyet illeti, e követelmény ténylegesen nem merült fel. *A másik két követelmény az, amely a terjedelmét és az alkalmazási módját illetően is sajátos nehézségeket okoz. A következőkben e követelmények egymást követő vizsgálatát javaslom.*

<sup>21</sup> Lásd e tekintetben: 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 19. pont); 2019. szeptember 18-i Peters ítélet (C-700/17, EU:C:2019:753, 20. és 21. pont). Ugyanakkor a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja szemben ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjával nem vonatkozik az utóbbi rendelkezésben hivatkozott orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységekre. Lásd: 2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 32. pont).

<sup>22</sup> Mindkét rendelkezés közös jellemzője, hogy az adómentes tevékenységek kedvezményezettje tekintetében nem ír elő követelményeket.

<sup>23</sup> Lásd e tekintetben: Sharpston főtanácsnok CopyGene ügyre vonatkozó indítványa (C-262/08, EU:C:2009:541, 27. pont).

<sup>24</sup> Amint azt a Bíróság a 2005. december 1-jei Ygeia ítélet (C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734) 29. pontjában megállapította: „azon szolgáltatásnyújtások, amelyek [...] alkalmasak arra, hogy javítsák a kórházban gyógykezelt személyek kényelmét és közérzetét, főszabály szerint nem tartozhatnak az [...] adómentesség körébe [kivéve] ha e tevékenységek elengedhetetlenek az azon kórházi és orvosi gyógykezelésre irányuló szolgáltatások által követett gyógyászati célok eléréséhez, amelyek keretében e tevékenységeket végzik”.

<sup>25</sup> Azon orvosi szolgáltatások jellegére vonatkozóan, amelyek adómentesek lehetnek, lásd például: 2006. június 8-i L.u.p. ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380, 29. pont); 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 28. pont, 40–52. pont); 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 37. pont); 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 28. és 29. pont); 2021. március 4-i Frenetikexito ítélet (C-581/19, EU:C:2021:167, 25. és 26. pont).

<sup>26</sup> Lásd e tekintetben: 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 28–31. pont). A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szorosan kapcsolódó tevékenységek fogalmát illetően lásd például: 2003. november 6-i Dornier ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595, 33–35. pont); 2005. december 1-jei Ygeia ítélet (C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734, 23–29. pont); 2010. március 25-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-79/09, nem tették közzé, EU:C:2010:171, 51. pont); 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 49. pont).

## 1. A kérdéses szolgáltatásokat nyújtó intézmény működési formája

44. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények által nyújtott szolgáltatások csak akkor mentesítendőek a héa alól, ha ezen intézmények „kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények”. Először is emlékeztetni lehet arra, hogy a Bíróság megerősítette, hogy az e rendelkezésben használt „intézmény” fogalma többek között magában foglalja, hogy az érintett intézmény „elkülönült jogalany” kell hogy legyen.<sup>27</sup> Továbbá, mivel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya eltér ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének – a kórházi környezet keretein kívül nyújtott személyes ellátásokra vonatkozó – c) pontjának hatályától, e konkrét mentesség csak a kórházi struktúrában működő elkülönült jogalanyokra terjed ki, vagyis azokra, amelyekben összevonják a különféle erőforrásokat, így különösen a humán, műszaki és pénzügyi erőforrásokat, valamint az infrastruktúrát.<sup>28</sup>

45. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja *elsőként az e jogalanyok által az e mentességre való jogosultsághoz végzendő tevékenységek tekintetében* rögzíti, hogy e tevékenységeket kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű intézmények kell hogy végezzék.<sup>29</sup>

46. Mivel ezen intézményi kategóriákat nem határozzák meg a héairányelvben, az értelmüket az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentés szerint kell meghatározni.<sup>30</sup>

47. Itt az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentésből egyértelműen kitűnik, hogy a „kórházak”, az „orvosi gyógykezelési központok” és a „diagnosztikai központok” kifejezések olyan jogalanyokra vonatkoznak, amelyek fő tevékenysége a betegeknek vagy traumát átélteknek történő olyan ellátás nyújtása, amely túl összetett ahhoz, hogy arra otthon vagy orvosi rendelőben sor kerülhessen, az egyének egészségének védelme, megőrzése vagy helyreállítása céljából történő egészségügyi szolgáltatások nyújtása, valamint a betegben valamely fertőző betegség vagy működési zavar jelenlétének feltárására irányuló vizsgálat lefolytatása.<sup>31</sup>

<sup>27</sup> Lásd: 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 35. pont). Például a Bíróság kimondta, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végző magánlaboratóriumot a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti „kórház[ak]hoz” és az „orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok[hoz] [...] hasonló jellegű” intézményeknek kell tekinteni, mivel az e jogalanyok által végzett vizsgálatok azok terápiás céljára tekintettel az említett rendelkezésben előírt „orvosi gyógykezelés” fogalma alá tartoznak. Lásd: 2006. június 8-i L.u.p. ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380, 35. pont); 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 60. pont). Ugyanakkor valamely, önálló vállalkozóként emberi eredetű szervek és minták különböző kórházak és laboratóriumok számára végzett szállítási tevékenységét folytató jogalany nem ugyanazt a meghatározott szerepet tölti be, mint a kórházak vagy az orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok, amely szerep abból a szempontból releváns, hogy egy ilyen jogalanyt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „hasonló jellegű intézménynek” minősítsenek. 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 36. pont).

<sup>28</sup> Az erőforrások ilyen összevonása a kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok közös jellemzője. Szintén ez különböztet meg egy egészségügyi központot egy orvosi vagy paramedicinális rendelőtől, amelyek szolgáltatásai szintén mentesülhetnek a héa alól, de csak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján.

<sup>29</sup> A Bíróság az 1988. február 23-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítéletben (353/85, EU:C:1988:82, 32. pont), a 2003. november 6-i Dornier ítéletben (C-45/01, EU:C:2003:595, 47. pont) és a 2010. június 10-i CopyGene ítéletben (C-262/08, EU:C:2010:328, 58. pont) kezdetben bármiféle indokolás nélkül azt állapította meg, hogy a jelenleg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség a „szociális célú intézmények” által nyújtott szolgáltatásokra is vonatkozik, függetlenül attól, hogy e célok sem az említett rendelkezés szövegéből, sem annak kizárólag egészségügyi ellátásokkal kapcsolatos célkitűzéséből nem olvashatók ki. Tény, hogy e rendelkezés meghatároz egy „szociális összehasonlíthatóságra” vonatkozó követelményt, ez azonban a kérdéses szolgáltatások nyújtásának módjával, nem pedig a szolgáltatást nyújtó intézmény alapszabályban rögzített céljával függ össze. Megjegyzem ugyanakkor, hogy a Bíróság az újabb ítélkezési gyakorlatában felhagyott azzal, hogy elvárásként az érintett intézmény szociális célú fő tevékenységére utaljon.

<sup>30</sup> Lásd például: 2016. október 5-i TMD-ítélet (C-412/15, EU:C:2016:738, 26. pont) és a Grup Servicii Petroliere ügyre vonatkozó indítványom (C-291/18, EU:C:2019:302, 40–51. pont).

<sup>31</sup> Lásd ebben az értelemben: 2006. június 8-i L.u.p. ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380, 35. pont).

48. Ami a „hasonló jellegű” intézmények fogalmát illeti, azt nyilvánvalóan úgy kell értelmezni, hogy az egy olyan egészségügyi ellátási struktúrára utal, amelyben különböző erőforrásokat vonnak össze a kórházak vagy az orvosi gyógykezelési, illetve a diagnosztikai központok által végzettekhez hasonló tevékenységek folytatása érdekében.

49. Másodsor, ami az *intézmények jogállását* illeti, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja azt írja elő, hogy a közintézménynek nem minősülő intézményeknek „hivatalosan elismertnek” kell lenniük az e rendelkezésben meghatározott mentességben való részesülés érdekében. E tekintetben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának angol nyelvű szövegváltozatából meglehetősen egyértelmű, hogy e követelmény abban az esetben vonatkozik a kórházakra, az orvosi gyógykezelési központokra, a diagnosztikai központokra és egyéb hasonló jellegű intézményekre, ha azok nem minősülnek közintézménynek.<sup>32</sup> E változat ugyanis úgy rendelkezik, hogy a mentesség az „egyéb hasonló jellegű *hivatalosan elismert* intézményekre” vonatkozik, amely arra utal, hogy e feltétel a hivatkozási pontként szolgáló intézményre is alkalmazandó.

50. Kétségtelen, hogy az olyan latin nyelveken, mint a spanyol, a francia, az olasz, a portugál és a román nyelv, a „hivatalosan elismert” kifejezés az egyéb intézmény említését követően jelenik meg (például franciául „et d’autres établissements de même nature *dûment reconnus*”), ami arra engedhet következtetni, hogy e feltétel csak az „egyéb hasonló jellegű intézményekre” vonatkozik. Mindazonáltal, mivel az említett intézmények listájának végén ezekre az egyéb hasonló jellegű intézményekre utalnak, e felsorolást nyilvánvalóan úgy kell érteni, mint amely csupán szemlélteti azon intézménytípusokat, amelyek szolgáltatásai nagy valószínűséggel mentesítendőek az adó alól. Ebben az összefüggésben a „hivatalosan elismert” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az az e rendelkezésben említett egészségügyi intézmények mindenféle típusára vonatkozik.

51. E követelmény hatályának meghatározása keretében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra *kifejezett* utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezést az egész Európai Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni.<sup>33</sup> Mivel a héairányelv 132. cikke nem tartalmaz ilyen utalást, ebből arra lehet következtetni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentességek egyes alkalmazási feltételeinek meghatározására használt kifejezéseket az uniós jog önálló fogalmainak kell tekinteni, és ennél fogva azok jelentését és hatályát az egész Unióban egységesen kell értelmezni.

52. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában használt „hivatalosan elismert intézmény” fogalmának önálló jellegét azonban nem szabad összekeverni azzal a ténnyel, hogy e fogalom, ahogyan azt az uniós jog szerint értelmezni kell, az alkalmazása tekintetében egy sajátos ténybeli körülményre utal, nevezetesen a szóban forgó intézménynek a nemzeti jogszabályok szerinti helyzetére.

53. Ebben az összefüggésben a Bíróság pontosította, hogy a „hivatalosan elismert” státusz nem feltételez hivatalos elismerési eljárást, ugyanakkor nem zárja ki annak lehetőségét sem, hogy a tagállam ilyen eljárást írjon elő. Ennél fogva az egyes tagállamokra tartozik, hogy a nemzeti

<sup>32</sup> Lásd e tekintetben az „egyéb hasonló jellegű [...] intézmények” fogalmának vonatkozásában: 2006. június 8-i L.u.p. ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380, 41. pont).

<sup>33</sup> Lásd analógia útján: 2015. október 29-i Saudačor ítélet (C-174/14, EU:C:2015:733, 52–54. pont).

jogukban megalkossák azokat a szabályokat, amelyek alapján megadható az ilyen hivatalos elismerés a kérelmező intézmény számára. A tagállamok e tekintetben bizonyos fokú mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek.<sup>34</sup>

54. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban a tagállamokat megillető mérlegelési mozgásteret az uniós jog által előírt korlátok között kell gyakorolni. Az ilyen mérlegelési mozgáster fennállása különösen nem kérdőjelezheti meg valamely orvosi intézménynek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „hivatalos elismerése” fogalmának kereteit.<sup>35</sup> Egyébiránt, amikor valamely tagállam gyakorolja a mérlegelési mozgásterét, ügyelnie kell arra, hogy azt ne olyan módon tegye, amely az uniós jog valamely célkitűzését veszélyeztetné.<sup>36</sup>

55. Ilyen körülmények között úgy vélem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés megválaszolása érdekében meg kell határozni a tagállam ítélkezési gyakorlatban hivatkozott mérlegelési mozgásterének jellegét és terjedelmét. Ehhez a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját nem csak e rendelkezés szövege alapján, hanem összefüggéseire és az említett cikk, még általánosabban pedig azon szabályozás célkitűzéseire is figyelemmel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi.<sup>37</sup>

56. E tekintetben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának *szövegét* illetően meg kell állapítani, hogy a „hivatalosan” kifejezés a „megfelelően” kifejezés szinonimája, az „elismert” kifejezés pedig valamely megállapított vagy ismert dologra utal. E rendelkezés keretében e melléknevek kórházakra, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központokra és egyéb hasonló jellegű intézményekre vonatkoznak. Így e rendelkezés szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy a tagállamokra ruházott mérlegelési mozgáster azokra a *feltételekre* vonatkozik, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy valamely intézmény kórháznak, orvosi gyógykezelési központnak vagy diagnosztikai központnak, illetve egyéb hasonló jellegű intézménynek minősüljön.<sup>38</sup>

57. Amint arra a Bizottság észrevételeiben lényegében rámutatott, e feltételt úgy kell érteni, mint amely kizárólag azon egészségügyi intézményeket szándékozik kizárni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség hatálya alól, amelyek tevékenységeit a jogszabályok vagy a hatáskörrel rendelkező szakmai szervezetek nem engedélyezik. Minden tevékenység ugyanis, még ha jogellenes is, adóköteles, és mindazonáltal részesülhet az egyébként alkalmazandó mentességben. Ha tehát a „hivatalosan elismert” követelményt ezen irányelv nem írná elő, az olyan helyzethez vezetne, amikor valamely nem engedélyezett egészségügyi intézmény részesülhet, vagy legalábbis részesülhetne adómentességben.<sup>39</sup> Mindez csupán azt jelenti, hogy kizárólag az orvosi intézményként hivatalosan elismert intézmény jogosult az adómentességre.

<sup>34</sup> 2006. június 8-i L.u.p. ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380, 42. pont); 2003. november 6-i Dornier ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595, 64. és 81. pont); 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 61–63. pont).

<sup>35</sup> Lásd analógia útján: a 2017. február 14-i 3/15. sz. (A megjelent művekhez való hozzáférésről szóló marrákesi egyezmény) vélemény (EU:C:2017:114, 122. pont).

<sup>36</sup> Lásd analógia útján: a 2017. február 14-i 3/15. sz. (A megjelent művekhez való hozzáférésről szóló marrákesi egyezmény) vélemény (EU:C:2017:114, 124. pont).

<sup>37</sup> Lásd például: 2020. május 14-i Orde van Vlaamse Balies and Ordre des barreaux francophones et germanophone ítélet (C-667/18, EU:C:2020:372, 25. pont).

<sup>38</sup> Lásd e tekintetben: 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 74. pont); 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 34. pont). Úgy tűnik, hogy a Bíróság mindkét ügyben abból a tényből, hogy a kórháznak közigazgatásilag engedélyezték a tevékenységei gyakorlását, azt a következtetést vonja le, hogy e kórházat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében hivatalosan elismerték.

<sup>39</sup> Lásd például: 1998. június 11-i Fischer ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 21. pont); 2005. február 17-i Linneweber és Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 29. pont).

58. E következtetést egyaránt megerősíti az a szöveggörnyezet, amelyben a „hivatalosan elismert” kifejezést használják, valamint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja által követett cél.

59. A *szöveggörnyezetet* illetően több tényező is alátámasztja ezt a következtetést, nevezetesen a harmonizáció uniós jog által elért szintje, a héairányelv általános rendszere, valamint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szerkezete.

60. Ami először is az uniós jog által elért harmonizáció szintjét illeti, megállapítható, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján mentesítendő tevékenységek, mint a betegápolás és az orvosi gyógykezelések, általában az egyes tagállamokban a gyakorlásukra vonatkozó különös feltételeknek vannak alávetve. Mindazonáltal, habár a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség csak a kórházakra, az orvosi gyógykezelési központokra, a diagnosztikai központokra és egyéb hasonló jellegű intézményekre alkalmazandó, sem konkrétan a héairányelv, sem általában véve az uniós jog nem harmonizálja e tevékenységek gyakorlásának feltételeit. Ebben az összefüggésben az érintett intézmény hivatalos elismerésének szükségességére való hivatkozás csupán a harmonizáció e hiányának figyelembevételére szolgál, miközben megköveteli, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat az érintett tagállamok szempontjából jogszerűen végezzék.

61. Másodszor, ami a héairányelv általános rendszerét illeti, mivel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja és 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja ugyanazt a célt követi, és ennél fogva kiegészítik egymást,<sup>40</sup> e rendelkezések alkalmazási feltételeit lehetőség szerint hasonló módon kell értelmezni. E ponton érdemes megjegyezni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a szóban forgó egészségügyi ellátások olyanok legyenek, amelyeket „az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóit nyújtanak”.<sup>41</sup> Ennek megfelelően a „hivatalosan elismert” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az a jogi személyekkel összefüggésben az érintett tagállamban a szóban forgó tevékenységek gyakorlásának feltételeire is vonatkozik.<sup>42</sup>

62. Harmadszor, ami a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szerkezetét illeti, megállapítható, hogy e rendelkezés három előzetes feltételt ír elő a mentességhez, amelyek mindegyike a mentesítendő szolgáltatások egy-egy külön szempontjára vonatkozik, vagyis azok jellegére, az azokat nyújtó intézmények típusára és azok teljesítésének körülményeire. Különösen ez utóbbi feltételből következik, hogy a szóban forgó tevékenységek gyakorlásának feltételeit illetően a tagállamok kizárólag a szociális jellegű feltételeket vehetik figyelembe. Következésképpen, ha a tagállamok az e rendelkezésben előírt feltétel keretében ahhoz, hogy a

<sup>40</sup> Lásd e tekintetben: 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 38. pont).

<sup>41</sup> A Bíróság ebből a feltételből különösen azt a következtetést vonta le, hogy a tagállamok e tekintetben fennálló mérlegelési mozgásterét korlátozza annak biztosításának szükségessége, hogy az említett rendelkezésben előírt adómentesség csak a kielégítő minőségű szolgáltatásokra vonatkozzon. Lásd: 2019. szeptember 18-i Peters ítélet (C-700/17, EU:C:2019:753, 34. pont) és 2020. március 5-i X (A telefonos konzultációk héamentessége) ítélet (C-48/19, EU:C:2020:169, 42. pont).

<sup>42</sup> A héairányelv 133. cikke (1) bekezdése c) pontjának eleve célja, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség megadását attól a feltételtől tegyék függővé, hogy a közintézménynek nem minősülő intézményeknek „hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a HÉA hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál”. Mivel az uniós jogalkotó gondot fordított arra, hogy a szóban forgó tevékenységek gyakorlásának módjára vonatkozóan önálló rendelkezést állapítson meg, és annak vizsgálatát szándékosan az alkalmazott szociális feltételekre korlátozta, e tényezőt nem lehet egy külön értékelési szempont keretében anélkül figyelembe venni, hogy azzal ne fosztanánk meg az első kritériumot a „hatékony érvényesülésétől”.

szóban forgó intézmény „hivatalosan elismert” legyen, bármilyen, a nyújtott szolgáltatás jellegére vagy a szolgáltatásnyújtás feltételeire vonatkozó követelményt előírhatnának, e másik két feltétel nagyrészt meg lenne fosztva a hatékony érvényesülésétől.

63. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja által követett *célt* illetően a Bíróság már korábban hangsúlyozta, hogy e rendelkezés különösen az egészségügyi ellátások költségeinek csökkentésére irányul.<sup>43</sup> E célra tekintettel azt a feltételt, amely szerint a magánjogi intézményeket kórházként, orvosi gyógykezelési központként, diagnosztikai központként vagy hasonló jellegű intézményként „el kell ismerni”, nem kell túl megszorítóan értelmezni, hanem azt úgy kell tekinteni, hogy az kizárólag a nemzeti szabályozásban az orvosi képezésekre és a nyújtott orvosi ellátás magas minőségének biztosítására előírt követelményekre és normákra vonatkozik.<sup>44</sup>

64. Végül meg kell jegyezni, hogy az e rendelkezés szövegén, összefüggésein és az általa követett célokön kívül figyelembe kell venni azt az értelmezési elvet is, amely szerint valamely rendelkezés – amennyire lehetséges – úgy kell értelmezni, hogy ne váljék kérdésessé annak érvényessége.<sup>45</sup>

65. Az uniós jogalkotó hatásköre gyakorlásának érvényességét meghatározó szabályok között szerepel az egyenlő bánásmód elve. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ez az elv megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék eltérő módon, és hogy a különböző helyzeteket ne kezeljék azonos módon, kivéve ha az ilyen bánásmód objektíven igazolható. E célból az eltérő helyzeteket megkülönböztető tényezőket, valamint azt a kérdést, hogy e helyzetek hasonlóak-e, a szóban forgó rendelkezések tárgyának és céljának fényében kell meghatározni és értékelni, e tekintetben figyelembe kell venni a szóban forgó szabályozási terület elveit és céljait.<sup>46</sup>

66. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját illetően meg kell állapítani, hogy az e rendelkezés által követett célkitűzésre tekintettel, amely az egészségügyi szolgáltatások költségének csökkentésére irányul, a köz- és a magánintézményeket általánosságban véve nagyrészt azonos helyzetben lévőnek tekintik. Ha tehát a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt adómentesség csak a közkórházakra vonatkozna, ez a magánkórházak adójogi bánásmódját illetően az egyenlőtlen bánásmód egyik formájának minősülne.

67. Az uniós jogalkotó tehát a magánintézmények számára is lehetővé tette, hogy adómentességben részesüljenek. E lehetőséget azonban meghatározott feltételekre korlátozta, és így a köz- és a magánkórházak között fenntartott bizonyos fokú eltérő bánásmódot, mivel csak ez utóbbiak kötelesek bizonyítani, hogy megfelelnek az e rendelkezésben előírt különös feltételeknek. Igaz, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az ilyen eltérő bánásmód bizonyos körülmények között objektíven igazolható.<sup>47</sup> Itt azonban ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt azon feltételt, amely megköveteli, hogy az érintett intézmény „hivatalosan elismert” legyen, úgy kell érteni, mint amely felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy kizárólag a magánjogi jogalanyokkal szemben olyan különös követelményeket írjanak elő, amelyek eltérnek az ezen intézmények számára előírt azon feltételektől, hogy szakmai, illetve egyéb hasonló szervezetek engedélyezzék számukra a tevékenységüknek a közintézményekéhez szociális tekintetben hasonló feltételek mellett történő gyakorlását, nehéz lenne megállapítani, hogy milyen indokra lehetne hivatkozni az ilyen eltérő bánásmód igazolására.

<sup>43</sup> Lásd például: 2005. december 1-jei Ygeia ítélet (C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734, 23. pont).

<sup>44</sup> Lásd e tekintetben például: 2020. október 8-i Finanzamt D ítélet (C-657/19, EU:C:2020:811, 36. és 37. pont); 2020. március 5-i X (A telefonos konzultációk héamentessége) ítélet (C-48/19, EU:C:2020:169, 41. és 42. pont).

<sup>45</sup> Lásd: 2009. november 19-i Sturgeon és társai ítélet (C-402/07 és C-432/07, EU:C:2009:716, 47. pont).

<sup>46</sup> Lásd: 2017. március 7-i RPO-ítélet (C-390/15, EU:C:2017:174, 41. és 42. pont).

<sup>47</sup> Lásd: 2017. március 7-i RPO-ítélet (C-390/15, EU:C:2017:174, 52. és 53. pont).



68. Ezzel szemben teljes mértékben indokolt az a követelmény, amely szerint a magánszervezeteknek bizonyítaniuk kell, hogy jogosultak az orvosi tevékenységük gyakorlására, mivel jellegüknél fogva a magánszervezetek nem az államhoz tartoznak, és így nem tartoznak *közvetlenül* az állam ellenőrzése alá, így a tagállamok jogszerűen előírhatnak olyan elismerési mechanizmusokat, amelyek biztosítják, hogy e szervezetek megfeleljenek a megfelelő szakmai normáknak.

69. Ezt követően rátérek az adósemlegesség elvének a versenysemlegesség értelmében vett jelentésére, amelyet illetően már hangsúlyoztam, hogy ez utóbbi inkább a héajog egyik céljának minősül, nem pedig egy olyan valódi átfogó kötelező elvnek, amelyet a héairányelv sosem kérdőjelezhet meg. Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy ezen elv megköveteli, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentességet a lehető legteljesebb mértékben úgy értelmezzék, hogy az azonos ügyleteket végző valamennyi gazdasági szereplőt egyenlő bánásmódban részesítsék a héa beszedését illetően. A Bíróság szerint különösen ez az elv sérülne, ha a jelenleg a 132. cikk (1) bekezdésének c) pontjában említett orvosi gyógykezelési adómentesség attól a jogi formától függne, amelyben az adóalany a tevékenységét végzi.<sup>48</sup>

70. Kétségtelen, hogy – mint az egyenlő bánásmód esetében is – a közkórházak és a magánkórházak közötti bizonyos fokú különbségtétel igazolható a verseny tisztességének biztosítása érdekében. Ugyanakkor a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja által követett célra tekintettel nem tűnik relevánsnak a héa szempontjából a gazdasági szereplők közötti, például a személyzet, a helyiségek, a berendezések vagy ügyvezetésük gazdasági hatékonysága alapján megítélt teljesítményük alapján történő különbségtétel, amint azt láthatóan bizonyos német bíróságok gondolják. Megjegyezhető, hogy általánosságban véve nem az volt az uniós jogalkotó szándéka, hogy a magángyógyászatba beruházó személyeket adózási szempontból hátrányos helyzetbe hozza, hanem az inkább annak biztosítására irányult, hogy a magán- és a közintézmények közötti verseny tisztességes maradjon.

71. Ebből következően véleményem szerint mind a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege, összefüggései és az általa követett célok, mind annak szükségessége, hogy valamennyi rendelkezést úgy értelmezzenek, hogy az ne vonja kétségbe annak érvényességét, azt bizonyítja, hogy a tagállamok azon mérlegelési mozgástere, amely alapján meghatározhatják annak feltételeit, hogy valamely magánjogi intézmény mikor tekintendő „hivatalosan elismertnek”, *kizárólag* azokra a feltételekre terjed ki, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy valamely intézmény az említett adómentesség hatálya alá tartozó egészségügyi és orvosi szolgáltatásoknak az erőforrások összevonásán alapuló szervezeti struktúrában történő nyújtására hivatalosan elismert legyen. Így lényegében a „hivatalosan elismert” követelmény csak a szakmai normákra vonatkozik.

72. E következtetés levonásakor nem hagyom figyelmen kívül azt a körülményt, hogy a Bíróság a 2006. június 8-i L.u.p. ítéletében (C-106/05, EU:C:2006:380, 53. pont) a Dornier ítéletre<sup>49</sup> utalva megállapította, hogy a nemzeti hatóságok az érintett adóalany tevékenységeinek közérdekű jellegén túl az uniós jognak megfelelően és a nemzeti bíróságok felülvizsgálati jogköre mellett figyelembe vehetik többek között azt, hogy az ugyanazon tevékenységet végző adóalanyok részesültek-e hasonló elismerésben, és adott esetben a szóban forgó szolgáltatások költségeit nagyobb részben egészségpénztárak, illetve más társadalombiztosítási szervezetek viselik-e.

<sup>48</sup> Lásd például: 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. pont).

<sup>49</sup> 2003. november 6-i Dornier ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595).

73. Ezen ítélet következő pontjában (54. pont) a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy „[a]z érintett tagállam [...] nem lépte túl a fenti rendelkezésben a részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit, amikor [a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának] alkalmazása szempontjából történő elismerése tekintetében előírta, hogy az érintett laboratóriumok által végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok legalább 40%-át valamely társadalombiztosítási szervezet biztosítottainak kell igénybe venniük”.

74. Nem lehet azonban eltekinteni attól, hogy ez az elemzés alapvetően különbözik a Dornier ítéletben szereplő indokolástól, amelyre a Bíróság állítólá alapoz. Amint azt a Bíróság a L.u.p. ítélet 53. pontjában megállapította, a Dornier ügyben hozott ítélet csak arról rendelkezett, hogy a nemzeti hatóságok annak meghatározása érdekében, hogy valamely magánjogi intézmény hivatalosan elismertnek tekinthető-e, *figyelembe vehetik* azt, hogy adott esetben a teljesített szolgáltatások költségeit nagyobb részben egészségpénztárak, illetve más társadalombiztosítási szervezetek viselik-e.<sup>50</sup> A Dornier ítéletben nem merült fel annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy követelményként *írják elő* az érintett intézmények számára, hogy a teljesített szolgáltatásaik bizonyos százalékának költségeit az egészségbiztosítási pénztárak viseljék, ahhoz, hogy e szolgáltatások a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontja szerinti „hivatalos elismerés” követelményei alapján mentesüljenek az adó alól. Éppen ellenkezőleg, amint azt a Bíróság a Dornier ítélet 75. pontjában megállapította, ha valamely intézmény az ugyanolyan kezeléseket végző más gazdasági szereplőkkel összehasonlítható szolgáltatásokat nyújt, „azon egyedüli körülmény, hogy e szolgáltatások költségét a társadalombiztosítási intézmények nem fedezik teljes egészében, nem igazolja a szolgáltatásnyújtók között a héaalanyiság tekintetében alkalmazott eltérő bánásmódot”.

75. Mindez azt mutatja, hogy a Dornier ítéletben a Bíróság egyszerűen azt kívánta hangsúlyozni, hogy a hivatalos elismerés e feltétele bizonyos feltételek mellett teljesítettnek *tekinthető*.<sup>51</sup> Ha az orvosi gyógykezeléseket és szolgáltatásokat az egészségbiztosítási rendszerek fedezik, észszerűen feltételezhetjük, hogy azon intézmény, amely ezeket a szolgáltatásokat teljesítette, hatósági engedéllyel rendelkezik a tevékenységének gyakorlására.<sup>52</sup> Ennek a fordítottja ugyanakkor nem igaz. Önmagában annak ténye, hogy a klinika vagy a kórház elsődlegesen, vagy akár kizárólagosan magánbetegekre támaszkodik, egyáltalán nem jelenti azt, hogy az említett intézményt a nemzeti hatóságok hivatalosan ne ismernék el. Kétségtelen, hogy az egészségbiztosítási rendszerek alkalmazása különböző tényezőktől függhet.

76. Mindenesetre a Bíróság a L.u.p. ítéletben (annak 36. pontjában) megállapította, hogy ellentétes az adósemlegesség elvével, ha a szóban forgó szolgáltatások „azok teljesítési helyétől függően más héarendszer alá tartoznak, míg azok *minősége az érintett szolgáltatók képzettségére*

<sup>50</sup> Lásd a Dornier ítélet 72. és 73. pontját. A 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328) 65. pontját is ekképpen értelmezem. Kétségtelen, hogy ezen ítélet 75. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az, hogy valamely intézmény számára a hatáskörrel rendelkező egészségügyi hatóságok engedélyezték köldökzsinórvérből származó összejek kezelését, önmagában és automatikusan nem vezethet a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti elismeréshez. Mindazonáltal az összejek kezelése, még ha a sejteket emberi felhasználásra szánják is, az orvosi vagy diagnosztikai kezeléstől eltérő célokat is szolgálhat, mint például a kutatás. Így, amint azt a Bíróság megállapította, egy ilyen körülmény „azt látszik sugallni, hogy [az intézmény] a kórházi és orvosi gyógykezeléshez kapcsolódó tevékenységeket végez. Az ilyen engedély tehát amellett szóló körülmény lehet, hogy e [jogalany] adott esetben a [héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja] értelmében »hivatalosan elismert«, anélkül azonban, hogy önmagában és automatikusan annak elismeréséhez vezetne, hogy ezen intézményt az érintett tagállamban kórházként, orvosi gyógykezelési központként, diagnosztikai központként vagy hasonló jellegű intézményként hivatalosan elismerték.

<sup>51</sup> Lásd e tekintetben: 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 71. pont): „[az a körülmény, hogy a nemzeti hatóságok jogosultak figyelembe venni, hogy valamely intézmény tevékenysége semmilyen támogatásban nem részesült az állami szociális biztonsági rendszerből és nem tartozik annak hatálya alá], nem jelenti azt, hogy [az] adómentességet szisztematikusan figyelmen kívül kell hagyni abban az esetben, ha a szolgáltatásnyújtásokat a társadalombiztosítási intézmények nem térítik meg”.

<sup>52</sup> Ahhoz, hogy e tényező formális logikai szempontból bizonyító erejű legyen, közvetetten az arra vonatkozó feltételnek is teljesülnie kell, hogy az intézmény hivatalosan elismert jellege feltétele legyen annak, hogy a nyújtott szolgáltatásokat fedezzék az egészségbiztosítási rendszerek.

*tekintettel egyenértékű”*<sup>53</sup>. Ebből szükségszerűen következik, hogy a tagállamok két azonos szolgáltatást *a héairányelv 132. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerinti hivatalos elismerési feltételt érintően* nem részesíthetnek attól függően eltérő bánásmódban, hogy az érintett intézmény által teljesített szolgáltatások mekkora hányadát fedezik az egészségbiztosítási rendszerek, mivel e feltétel nem függ össze a nyújtott orvosi ellátás minőségével.<sup>54</sup>

77. Amennyiben tehát a Bíróság a L.u.p. ítélet 54. pontjában láthatóan arra utal, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja által a tagállamok számára biztosított mérlegelési mozgástér lehetővé teszi számukra elismerési feltételként annak megkövetelését, hogy az érintett orvosi központ meghatározott százalékban az egészségbiztosítási rendszer hatálya alá tartozó betegeket kezeljen, e javaslata – minden tisztelet mellett – téves, és azt sem maga a jogszabálysöveg, sem e tekintetben a korábbi ítélkezési gyakorlat nem támasztja alá. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt hivatalos elismerés követelménye arra szorítkozik, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára annak biztosítását, hogy az egészségügyi intézmények megfeleljenek a megfelelő egészségügyi ellátási szabályoknak: e rendelkezést nem lehet úgy értelmezni, mint amely bizonyos értelemben felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a közegészségügyi rendszerbe úgy hívják be a magánszolgáltatókat, hogy az utóbbiakat a húa szempontjából hátrányos bánásmódban részesítik. Amint azt az imént jeleztem, mivel úgy tűnik, hogy a Bíróság másként vélekedik a L.u.p. ítélet 54. pontjában, úgy vélem – továbbra is tisztelettel –, hogy tévedésről van szó, és azt már nem kell követni és alkalmazni.

78. Ebben az összefüggésben azt javaslom a Bíróságnak, hogy világosan jelölje meg, hogy a „hivatalosan elismert” szavak azokra a feltételekre vonatkoznak, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy az adott intézmény szakmai normák alapján engedélyt kapjon az érintett tagállamban egy kórház, orvosi gyógykezelési központ, diagnosztikai központ vagy hasonló jellegű intézmény tevékenységének gyakorlásához. Az e területre vonatkozó harmonizáció hiányában a tagállamok nyilvánvalóan jelentős nemzeti önállósággal rendelkeznek. Amennyiben a nemzeti szabályozás előírja, hogy kizárólag az ilyen tevékenységek végzésére megfelelő engedéllyel rendelkező egészségügyi intézmény által nyújtott szolgáltatásokat fedezheti társadalombiztosítási rendszer, valamely intézmény hivatkozhat arra, hogy a szolgáltatásait lényegében visszatérítik annak bizonyítása érdekében, hogy őt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében hivatalosan elismertnek kell tekinteni.

## 2. *A szóban forgó szolgáltatások nyújtásának módja: „a szociális tekintetben hasonló” követelmény*

79. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja előírja, hogy ahhoz, hogy a kórházi ellátás, az orvosi gyógykezelés vagy bármely ahhoz szorosan kapcsolódó tevékenység héamentességben részesülhessen, azt az e rendelkezésben említett kategóriák valamelyikébe tartozó intézménynek kell végeznie. Ha azonban az intézmény magánjogi szervezet, az érintett szolgáltatásokat a közintézmények által nyújtott szolgáltatásokkal „szociális tekintetben hasonló feltételek” mellett kell nyújtania.<sup>55</sup>

<sup>53</sup> Kiemelés tőlem.

<sup>54</sup> Megjegyzem, hogy a Bíróság több alkalommal is módosította a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatát. Egy korábbi megoldást megváltoztató ítéletre lásd példaként: 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 15. pont), egy előző ítéletet – egy korábbi ítélet megkülönböztetése céljából – nem szó szerint újraértelmező ítéletre példaként pedig lásd: 2019. szeptember 18-i Peters ítélet (C-700/17, EU:C:2019:753, 35. pont).

<sup>55</sup> Meg kell állapítani, hogy ez a feltétel nem szerepelt a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó eredeti bizottsági javaslatban (C 80/1). Lásd: Sharpston főtanácsnok CopyGene ügyre vonatkozó indítványa (C-262/08, EU:C:2009:541, 82. pont).

80. Először is hangsúlyozni kell, hogy mivel a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a jogbiztonság elvét a héairányelv végrehajtása során,<sup>56</sup> a nemzeti jogszabályokban pontosítaniuk kell azokat a „szociális tekintetben hasonló feltételeket”, amelyeknek az e tekintetben héamentességben részesülni kívánó magán egészségügyi intézményeknek meg kell felelniük. Nem elegendő, ha e feltételeket az érintett adóhatóság a héamentesség iránti kérelem benyújtásának időpontjában határozza meg. Valamely magán egészségügyi intézmény ugyanis csak általánosan alkalmazandó és közzétett jogszabályok útján ismerheti meg azokat a szociális feltételeket, amelyeket teljesítenie kell ahhoz, hogy ténylegesen mentességben részesülhessen.

81. Ezenkívül e tekintetben elegendő, ha a magánkórház vagy bármely hasonló orvosi intézmény önként betartja a tagállam által a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség igénybevétele érdekében előírt jogi követelményeket. Minden más következtetés azzal a következménnyel járna, hogy valamely tagállam teljes mértékben kizárhatná az egészségügyi magánintézményeket az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alól pusztán azért, hogy úgy dönt, az ilyen magánjogi szervezetekre nem vonatkoznak a jogszabályban a közintézményekkel szemben előírtakhoz szociális tekintetben hasonló kötelezettségek.

82. Amennyiben valamely magánintézmény úgy ítéli meg, hogy a vonatkozó jogszabályokban előírt feltételek nem azonosak vagy nem hasonlíthatók össze a közkórházakra előírt szociális feltételekkel, ezen intézménynek lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy vitassa e kritériumok érvényességét. Különösen, amennyiben bebizonyosodna, hogy a nemzeti szabályozás bizonyos kritériumokat tartalmazott, amelyek nem azonosak a közintézményekre rótt valamely kötelezettséggel, a nemzeti bíróságoknak kifejezetten vizsgálniuk kell, hogy a tagállamok által e tekintetben előadott indokolás kielégítő-e. Ez feltételezi, hogy kapcsolat áll fenn e feltételek mindegyike és a közkórház, orvosi központ vagy hasonló orvosi intézmény számára előírt összehasonlítható szociális feltétel között.

83. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv nem pontosítja, hogy mit kell érteni az orvosi ellátást nyújtó közkórházakra alkalmazandó „szociális tekintetben hasonló feltételek” alatt.<sup>57</sup> A „hivatalosan elismert” feltételhez hasonlóan ez nem azt jelenti, hogy ezt a fogalmat a nemzeti jogra való hivatkozással kell értelmezni, hanem azt, hogy e fogalom meghatározása keretében a tagállamok mérlegelési jogkörrel rendelkeznek azon szociális feltételek meghatározását illetően, amelyeket az orvosi szolgáltatásokat nyújtó közintézményeknek tiszteletben kell tartaniuk. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja ezenkívül megköveteli, hogy e feltételeket a magánintézményeknek is tiszteletben kell tartaniuk ahhoz, hogy szolgáltatásaik adómentességet élvezhessenek.

84. Kétségtelen, hogy a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a „szociális feltételek” fogalma magában foglalhat olyan tárgyköröket, mint az orvosi szolgáltatások árának meghatározása<sup>58</sup> vagy a szolgáltatások valamely tagállam társadalombiztosítási intézményei általi finanszírozásának

<sup>56</sup> 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 49. pont).

<sup>57</sup> E tekintetben a Bíróság a 2020. március 5-i Idealmed III ítélet (C-211/18, EU:C:2020:168) 24. pontjában rámutatott arra, hogy „e rendelkezés nem határozza meg pontosan az érintett egészségügyi szolgáltatások azon szempontjait, amelyeket e feltételek alkalmazhatóságának értékelése céljából össze kell hasonlítani”. Ezt azonban nem lehet túl megszorítóan értelmezni. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövegéből ugyanis kitűnik, hogy „szociálisan összehasonlíthatónak” azoknak a feltételeknek kell lenniük, amelyek mellett az adómentességben részesíthető szolgáltatásokat nyújtják, nem pedig – amint arra e rendelkezés utalhat – e szolgáltatások tartalmának.

<sup>58</sup> 2020. március 5-i Idealmed III ítélet (C-211/18, EU:C:2020:168, 28. pont).

módozatai.<sup>59</sup> A Bíróság ugyanakkor egyszer sem tett kísérletet arra, hogy általánosabb és szisztematikusabb módon tisztázza e feltétel tartalmát. Úgy tűnik, hogy a jelen ügy megfelelő lehetőséget nyújt ennek tisztázására.

85. E tekintetben, amint arra már rámutattam, nem vitatott, hogy valamely rendelkezés értelmét és hatályát általában elsősorban a szóban forgó rendelkezés szövege, összefüggései és céljai alapján kell meghatározni. Míg e rendelkezés *összefüggéseiről* nincs igazán mit mondani, annak *célja* és *szövege* hozzájárul e fogalom hatályának tisztázásához.

86. Ami a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt harmadik feltétel által kitűzött *célokat* illeti, egyértelműnek tűnik, hogy az ilyen cél annak megakadályozására irányul, hogy a magánintézmények ne nyújthassanak héamentes szolgáltatásokat anélkül, hogy viselniük kellene a közjogi megfelelőiket terhelő azonos szociális kötelezettségeket. Ez talán csak egy másik módja a közkórházakra és egyéb orvosi intézményekre előírt szociális jellegű közszolgáltatási kötelezettségekre való hivatkozásnak.<sup>60</sup> Ez a feltétel tehát különösen a magánintézmények és a közintézmények közötti hátrányos megkülönböztetés tilalmának és az adósemlegességnek az elvét konkretizálja, annál is inkább, mivel egyrészt az utóbbiak által végzett kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek mindig adómentesek, másrészt pedig az előbbiekre nem feltétlenül ugyanazok a szociális közszolgáltatási kötelezettségek vonatkoznak.

87. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának *szövegét illetően* magából e rendelkezés konkrét megfogalmazásából következik, hogy össze kell hasonlítani egyrészt a közkórházakat, másrészt pedig a magánkórházakat.

88. Mivel e feltétel célja a közintézmény és a magánintézmény közötti tisztességes verseny biztosítása, e feltétel *kétoldalú*. Megakadályozza a magánintézményeket abban, hogy héamentes szolgáltatásokat nyújtsanak, ha nem teljesítik ugyanazokat a közszolgáltatási kötelezettségeket, amelyek a közintézményekre vonatkoznak. Megfordítva, mivel a közintézmények által nyújtott szolgáltatások minden esetben mentesek a héa alól, ez lehetővé teszi az azonos kötelezettségek alá tartozó (vagy azokat önként vállaló) magánjogi jogalanyok számára, hogy e héamentességben ők is részesüljenek.

89. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövegéből következik, hogy ezt az összehasonlítást valamely orvosi intézmény konkrét tevékenységeire tekintettel kell elvégezni. Ez pedig azt jelenti, hogy egy magán egészségügyi intézménynek lehetősége kell, hogy legyen azt

<sup>59</sup> 2020. március 5-i Idealmed III ítélet (C-211/18, EU:C:2020:168, 31. pont). E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy e módozatok „relevánsak”, azt azonban nem pontosította, hogy milyen feltételek mellett, illetve hogy ez milyen következményekkel jár a vizsgálatra nézve.

<sup>60</sup> E kötelezettségek tehát hallgatólagosan azzal függenek össze, hogy a szóban forgó szolgáltatások az EUMSZ 106. cikkben említett általános gazdasági érdekű szolgáltatás körébe tartoznak. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése rendelkezéseinek célja ugyanis egyes tevékenységek mentesítése azon az alapon, hogy azok közérdekűek. Lásd e tekintetben: 2020. március 5-i Idealmed III ítélet (C-211/18, EU:C:2020:168, 26. pont), azzal összefüggésben pedig, hogy valamely kórház, orvosi gyógykezelési központ vagy diagnosztikai központ által nyújtott szolgáltatás az általános gazdasági érdekű szolgáltatás körébe tartozik: 2001. október 25-i Ambulanz Glöckner ítélet (C-475/99, EU:C:2001:577, 55. pont); 2001. július 12-i Vanbraekel és társai ítélet (C-368/98, EU:C:2001:400, 48. pont).

választani, hogy egyes tevékenységei tekintetében ne teljesítse az alkalmazandó, szociális tekintetben hasonló feltételeket, és következésképpen ne részesüljön héamentességben az ilyen tevékenységek tekintetében.<sup>61</sup>

### 3. A „hasonló”, „szociális” és „feltételek” kifejezések értelmezése

90. A valamely tagállam által a héamentességben részesülni kívánó magánszervezetekkel szemben előírt szociális feltételek uniós joggal való összeegyeztethetőségének értékelésére irányuló, a nemzeti bíróságok által elvégzendő összehasonlítás terjedelmének meghatározása érdekében a következő lépésként pontosítani kell a „feltétel” főnév, valamint a „szociális” és a „hasonló” melléknév hatályát.

91. Először is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem egyszerűen a közintézmények által nyújtott szolgáltatásokkal szemben előírt valamennyi kötelezettségre, hanem kizárólag a szociális jellegű kötelezettségekre vonatkozik. Tehát csak ezeket a kötelezettségeket kell relevánsnak tekinteni az elvégzendő összehasonlítás szempontjából. Amint arra már rámutattam, e fogalom ugyanakkor szélesebb körű, mint például az ilyen intézmények által kivetett díjak jellege.

92. A magam részéről úgy vélem, hogy a „szociális feltételek” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az a törvény által az állami fenntartású kórházakra előírt, a betegekkel szemben fennálló kötelezettségekre vonatkozik. Ezzel szemben nem terjed ki a közjogi szervezetet a személyzetük, az elhelyezkedésük, a felszerelésük, illetve a költséghatékonyságuk kezelése vonatkozásában terhelő kötelezettségekre.<sup>62</sup>

93. Másrészt a „szociális feltételek” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az azokra a feltételekre utal, amelyeket az érintett tagállam *jogsabályai a közkórházak jogi kötelezettségeiként az állami páciensek kezelését illetően előírnak*.<sup>63</sup> Ennek megfelelően az ilyen jogi kötelezettségek tagállamonként változnak és változhatnak, feltételezhető azonban, hogy elsősorban olyan kérdésekre vonatkoznak, mint a kórházi ellátások bizonyos típusaihoz való jog, valamint az olyan kérdésekre vonatkozó jogszabályi rendelkezések, mint egyes meghatározott szolgáltatások díjazása. De a szociális feltételekre vonatkozó követelmény más területekre is kiterjedhet: példaként szolgálhat a közkórházat terhelő olyan jogi követelmény, amely alapján a sürgősségi szolgálatokat hétvégén is köteles nyitva tartani. Egyébiránt figyelembe véve a héairányelv

<sup>61</sup> Márpedig, mivel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja valamennyi szociális feltételre utal annak meghatározása érdekében, hogy összeegyeztethető-e e rendelkezéssel a tagállam által előírt, ahhoz szükséges követelmény, hogy valamely tevékenység adómentes legyen, nem csupán a valamely közjogi szervezet által nyújtott hasonló szolgáltatásokra *konkrétan* alkalmazandó kötelezettségeket kell figyelembe venni, hanem az ilyen jellegű tevékenységeket végző közintézményeket általában terhelő kötelezettségeket is, amennyiben e kötelezettségek szociális jellegűek. Ha – egy aktuális példával élve – minden, meghatározott tevékenységeket végző közkórházat a törvény arra kötelez, hogy a Covid19-ben szenvedő betegek számára bizonyos számú ágyat tartson fenn, függetlenül az érintett kórházi részlegtől, ugyanezt a szociális jellegű kötelezettséget minden olyan magánkórháznak is tiszteletben kell tartania, aki e tevékenység tekintetében adómentességben szeretne részesülni. Kétségtelen, hogy ebben a példában, ha a Covid19-cel kapcsolatos kötelezettség nem terjedne ki például a neurológiai közkórházakra vagy az általános kórház neurológiai részlegére, az a körülmény, hogy a magán neurológiai kórházak vagy az általános magánkórház neurológiai részlege nem különített el bizonyos ágyszámot az ilyen betegek számára, a héairányelv 132. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerinti héamentesség szempontjából nem hozható fel vele szemben az e kórház vagy e részleg által végzett tevékenységek utáni héamentesség megtagadása érdekében.

<sup>62</sup> Úgy vélem, hogy ennek hallgatólagosan az a célja, hogy ne érje hátrány azokat a magánjogi szervezeteket, amelyek többek között eltérő működési módokat vagy orvosi protokollokat fogadtak el, és hogy ezáltal elősegítse a tisztességes versenyt, vagyis a lényegre való összpontosítást.

<sup>63</sup> A magánkórház ugyanis csak e feltételek alapján ellenőrizheti, hogy a rá vonatkozóan előírt feltételek valóban összehasonlíthatók-e a közkórházakkal szemben előírt feltételekkel. Ha ezzel szemben e kifejezést úgy kellene értelmezni, hogy az egyszerűen azokra a ténybeli feltételekre vonatkozik, amelyek mellett a közintézmények a tevékenységüket végzik, vagy az általuk követett különböző gyakorlatokra utal, a magánszervezetek által teljesítendő feltételek összeegyeztethetőségét nagyon nehéz lenne értékelni, mivel ahhoz a szóban forgó tagállamban esetlegesen több ezer kórház helyzetét meg kellene vizsgálni.

132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt azon követelményt, hogy a magánintézményeknek „hivatalosan elismertnek” kell lenniük, az itt említett szociális feltételek *per definitionem* különböznek azoktól, amelyeket a nemzeti jog a kórház, az gyógykezelési vagy diagnosztikai központ vagy a hasonló intézmények elismerése tekintetében előír.

94. Harmadszor, a „hasznós” kifejezés azt az érzetet kelti, hogy a közkórházakat terhelő szociális kötelezettségeket e kórházak magánjogi megfelelőinek nem kell betű szerint teljesíteniük. Előfordulhatnak bizonyos olyan típusú szociális kötelezettségek is, amelyeket jellegüknél fogva kizárólag közkórházak teljesíthetnek.

95. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a tagállamok szabadon dönthetnének arról, hogy a magánintézményeknek milyen szociális feltételeket kell tiszteletben tartaniuk. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjával ellentétben ugyanis ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem említi „meghatározott” szociális feltételeket, mint tette volna az uniós jogalkotó, ha széles mérlegelési jogkört kívánt volna biztosítani a tagállamoknak e területen.<sup>64</sup> Éppen ellenkezőleg: az alkalmazott megfogalmazás („a tagállamok mentesítik [...]”) arra utal, hogy a tagállamok e tekintetben korlátozott mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek.<sup>65</sup>

96. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának ebben az értelemben és más aspektusokban az alapvető célja kétségtelenül az, hogy összehasonlítható adójogi bánásmódot biztosítson azon egészségügyi közintézmények és magánintézmények között, amelyek nagyrészt azonos feladatokat látnak el, és amelyek, megint csak nagy vonalakban, megközelítőleg azonos módon kezelik a betegeiket. Márpedig e tekintetben meg kell állapítani, hogy a tagállamok nem követelhetik meg a magánkórházaktól, hogy olyan szociális feltételek mellett nyújtsanak orvosi szolgáltatásokat, amelyeknek nincs megfelelőjük az állami kórházakkal szemben a szóban forgó héamentesség megszerzésének feltételeként előírt jogszabályi kötelezettségeket tekintve.

97. A „hasznós” kifejezés véleményem szerint bizonyos fokú általánosításra is utal az összehasonlításban. Tekintettel azonban arra, hogy e feltételek célja a magánjogi és közjogi szervezetek közötti széleskörű adózási egyenlőség biztosítása, úgy vélem, hogy a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a magánjogi jogalanyok a lényegét illetően tartsák tiszteletben a közintézményekkel szemben olyan nemzeti jogszabály által *előírt* valamennyi szociális feltételt, amely érzékelhetően érintheti a közintézmények és a magánintézmények közötti tisztességes versenyt. Ez különösen magában foglalja az összes olyan *szociális feltételt*, amely nagy valószínűséggel jelentős hatást gyakorolhat a közjogi szervek működésére, vagy a betegek arról hozott döntésére, hogy magán- vagy közjogi szervezet szolgáltatásait veszik-e igénybe. Valamely tagállam azonban nem biztosíthat héamentességet az olyan magánintézmények által nyújtott szolgáltatások tekintetében, amelyek csak részben tartották tiszteletben a közintézményekre alkalmazandó olyan szociális feltételeket, amelyek feltehetően ilyen hatással lehetnek a két intézménytípus közötti tisztességes versenyre.

98. Ily módon, amikor a nemzeti bíróságoknak meg kell vizsgálniuk azokat a szociális feltételeket, amelyeket a magánintézményeknek tiszteletben kell tartaniuk ahhoz, hogy a tevékenységeik a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt héamentességben részesülhessenek, e bíróságoknak biztosítaniuk kell, hogy e feltételek általában véve ne haladják meg a közintézményekkel szemben jogszabályban megkövetelt szociális feltételeket, és ne is maradjanak el azoktól, még ha bizonyos nagyvonalú becslések jobb híján szükségesek is lehetnek e tekintetben.

<sup>64</sup> Lásd: 2020. december 10-i Golfclub Schloss Igling ítélet (C-488/18, EU:C:2020:1013, 30. és 33. pont).

<sup>65</sup> A kérdés összetettsége miatt különösen nem gondolom, hogy ezt a tagállamok mérlegelésére kellene bízni.

99. E célból valóban szükség van kiegyensúlyozott kritériumokra abban az értelemben, hogy nem kedveznek a magánintézményeknek, de nem is érintik azokat hátrányosan. Ha például egy adott tagállamban a közjogi szervek – szigorúan terápiás szempontból – *jogszabály alapján kötelesek* biztosítani az ellátás azonos minőségét a felszámolt díjaktól függetlenül, vagy ugyanígy valamennyi beteget kötelesek ellátni a személyes helyzetüktől függetlenül, e tagállamnak elő kell írnia, hogy kizárólag a hasonló kötelezettségeket teljesítő magánintézmények részesülhetnek a héamentességben.

100. További példa lehet az, amikor a közkórházakat jogszabály kötelezi arra, hogy alapdíjon kínáljanak valamely szolgáltatást, mivel a fő orvosi gyógykezelést nyújtó egészségügyi szakember személye nem garantált. E körülmények között ahhoz, hogy a magánszervezet által nyújtott hasonló orvosi ellátások adómentesek legyenek, a betegnek biztosítani kell ugyanezt a lehetőséget, még akkor is, ha végül úgy dönt, hogy további térítési díjat fizet annak biztosítása érdekében, hogy a választása szerint meghatározott orvos lássa el.

101. Ha azonban a közintézmények anélkül végezhetnek héamentes orvosi tevékenységeket, hogy kötelező jelleggel meghatározott átalánydíjakat kellene alkalmazniuk, vagy anélkül, hogy az ilyen ügyleteket valamely egészségbiztosítási rendszer fedezné, az érintett tagállam nem hivatkozhat erre vagy más hasonló indokra annak érdekében, hogy megtagadja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt héamentességnek a hivatalosan elismert magánintézmény által végzett azonos ügyletre való alkalmazását. Különösképpen, ha az egészségügyi közintézmények jogosultak arra, hogy a tehetősebb betegeknek többletköltséget számítsanak fel annak érdekében, hogy héamentes kiegészítő szolgáltatásokat és kifinomultabb vagy jobb minőségű termékeket kapjanak, a magánkórházaknak természetesen szintén biztosítani kell a lehetőséget, hogy héamentesen tudják nyújtani ugyanezeket a szolgáltatásokat vagy termékeket.<sup>66</sup>

102. Ugyanebben a gondolatmenetben, ha a közkórházak jogosultak például különböző díjszabásokat kínálni annak érdekében, hogy figyelembe vegyék a betegek preferenciáit a kórházi elhelyezéssel (például ha külön szobát szeretne) vagy egy hatékonyabb protézissel kapcsolatban – még ha ezeket nem is fedezik az egészségbiztosítási rendszerek –, ugyanezen szolgáltatásokat, amennyiben azokat magánszervezet nyújtja, szintén mentesíteni kell a héa alól.

#### a) Az *Idealmed III* ítélet

103. Tény, hogy a fent hivatkozott *Idealmed III* ügyben hozott ítélet 21. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a szociális tekintetben hasonló feltételekre vonatkozó követelmény a nyújtott szolgáltatásokra, és *nem* az érintett szolgáltatóra vonatkozik. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a „szociális tekintetben hasonló feltételek mellett biztosított egészségügyi szolgáltatásoknak az e szolgáltató tevékenysége összességéhez viszonyított aránya nem releváns [a héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség [alkalmazása szempontjából]”.<sup>67</sup>

104. A magam részéről nem tudom azonban elhessegetni azt a gondolatot, hogy ezt az ítéletet nem szabad túlértelmezni. Az *Idealmed III* ügy tényállásának alapvető eleme kétségkívül az volt – az érintett nemzeti jogszabályi rendelkezéseknek a nemzeti bíróság általi ismertetése szerint, amely kötötte a Bíróságot –, hogy a vitatott mentesség nem attól függött, hogy az *egy*

<sup>66</sup> A gyakorlatban az sem ritka, hogy a közkórházak az egészségbiztosítási pénztárak által nem fedezett személyek ellátására is jogosultak, feltéve hogy e személyek képesek viselni az ellátás költségeit.

<sup>67</sup> 2020. március 5-i *Idealmed III* ítélet (C-211/18, EU:C:2020:168, 21. pont).



*tevékenységeket* szociális tekintetben hasonló feltételek mellett végezték-e, hanem hogy az ilyen tevékenységek milyen *arányban* feleltek meg ezeknek a feltételeknek. Ennélfogva, amikor a Bíróság az Idealmed III ítéletben úgy ítélte meg, hogy „az említett rendelkezés értelmében vett, *szociális tekintetben hasonló feltételek mellett biztosított egészségügyi szolgáltatásoknak az e szolgáltató tevékenysége összességéhez viszonyított aránya* nem releváns [a héa]irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség [alkalmazása szempontjából]”,<sup>68</sup> nem kívánta meggátolni a tagállamokat abban, hogy szociális feltételként, tehát az egészségügyi szolgáltatások adómentességének feltételeként előírják például, hogy a magánkórházak az ügyleteiket meghatározott számban rögzített díjszabás szerint végezzék.<sup>69</sup>

105. Az Idealmed III ügyben felmerült problémák inkább azzal voltak kapcsolatosak, hogy az érintett magánkórház az egészségügyi ellátásait milyen arányban nyújtja a közkórházakéhoz szociális tekintetben hasonló feltételek mellett, és hogy e kérdés hogyan befolyásolhatja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján kérelmezett héamentességet. Bár az említett ítélet által felvetett más kérdésekkel kapcsolatban is lenne még mit mondani, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának a kérdést előterjesztő bíróság által ismertett jogszabályokkal való összeegyeztethetőségére vonatkozóan hamarosan levonni kívánt következtetésemre figyelemmel nem látom szükségét annak, hogy vizsgáljuk ezeket az egyéb kérdéseket, arra majd egy másik, megfelelőbb ügyben sor kerülhet.

#### *4. A kérdést előterjesztő bíróság által az első kérdésében vizsgált helyzetre való alkalmazás*

106. Amint azt már kifejtettem, a feltett kérdés arra vonatkozik, hogy összeegyeztethető-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely a héairányelv e cikkében előírt héamentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy a kórházi és orvosi gyógykezelésre irányuló tevékenységeket olyan nem egyetemi magánintézmény végzi:

- amely esetében a kötelező balesetbiztosítási szervek az ellátásban részt vettek, vagy
- amelyet valamely tartomány kórházi tervébe felvettek (kórházi tervbe felvett kórház), vagy
- amely ellátási szerződést kötött az egészségbiztosítási pénztárak tartományi szövetségeivel vagy a kiegészítő pénztárak szövetségeivel, vagy
- az előző adóévben a nyújtott kórházi ellátások legalább 40%-ában alacsonyabb összeget számlázott ki, mint a társadalombiztosítási szervek által megtérítendő összegek.

107. Mivel a jelen ügyet illetően a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja három fő feltételt határoz meg ahhoz, hogy valamely szolgáltatás részesülhessen az előírt héamentességben (nevezetesen kórházi vagy orvosi gyógykezelésről van szó, azt hivatalosan elismert intézmény nyújtja, még hozzá szociális tekintetben hasonló feltételek mellett), a továbbiakban azt kell

<sup>68</sup> Kiemelés tőlem. Ennélfogva egyértelmű, hogy a mentesség inkább szolgáltatásonként alkalmazandó, semmint az intézmény egészére.

<sup>69</sup> Például tegyük fel, hogy valamely tagállam két szociális kötelezettséget ír elő a közkórházak számára, amelyek közül az első a betegek számára elismert bizonyos jogok (például az egészségügyi aktájuk teljességéhez való hozzáférés joga és az akta továbbításához való jog, a kísérthez való jog stb.) tiszteletben tartására, a második pedig a kórházi ágyak 20%-ának a Covid19 betegek számára való fenntartására vonatkozik. E tagállam nem írhatja elő, hogy a magánkórházak valamennyi tevékenységük tekintetében héamentességben részesülhetnek, ha annak csak 40%-a teljesíti e két kötelezettséget, ez ugyanis az első feltételt illetően azt jelentené, hogy a szolgáltatásoknak potenciálisan 60%-a adómentességet élvez, holott nem tartották tiszteletben a betegeknek biztosított jogokat. A tagállamnak azonban a szociális feltételek egyikeként jogában állna megkövetelni, hogy a magánkórházak is tartsák fenn az ágyaik 20%-át a Covid19 betegek számára, függetlenül attól, hogy e feltétel az adott szolgáltatásokat nyújtó kórházról, nem pedig közvetlenül ezen szolgáltatások jellegétől függ.

megvizsgálni, hogy ez a négy, az UStG 4. §-a 14. pontjának b) pontjához hasonló rendelkezés szerinti lehetőség az SGB V 108. §-ával összefüggésben értelmezve összeegyeztethető-e ezekkel a feltételekkel.

*a) A négy megfelelési lehetőségnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt kritériumokra tekintettel történő értékelése*

108. E tekintetben meg kell állapítani, hogy e négy megfelelési lehetőséget nem lehet igazolni azon követelményre hivatkozással, amely szerint az érintett szolgáltatásoknak a kórházi vagy orvosi gyógykezeléssel kapcsolatos tevékenységekhez kell tartozniuk, vagy azzal a követelménnyel, hogy a szolgáltatásokat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti „hivatalosan elismert” intézménynek kell nyújtania. Különösen, amint azt már korábban láttuk, e konkrét feltétel alapvetően a megfelelő szakmai normákkal kapcsolatos. A Bíróság ügyirataiból egyértelműen kitűnik, amint arra a Bizottság is rámutatott az írásbeli észrevételeiben, hogy a kórházat a német hatóságok hivatalosan elismerték.<sup>70</sup> Az ügy tehát lényegében arra vonatkozik, hogy a német jogszabályokban foglalt négy megfelelési lehetőség alkalmazása igazolható-e a „szociális tekintetben hasonló feltételek” kritériumával.

109. Ami az első három megfelelési lehetőséget illeti, megállapítható, hogy e követelmények önmagukban nem minősülnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának különös értelmében vett „szociális feltételeknek”, mivel legjobb esetben is csupán közvetetten kapcsolódnak a betegek számára nyújtott kórházi és orvosi gyógykezeléshez. Ezek a lehetőségek valójában az érintett kórház vagy egészségügyi intézmény és a kötelező balesetbiztosítási szervek, az egészségbiztosítási pénztárak tartományi szövetségei, a kiegészítő pénztárak szövetségei vagy valamely tartomány közötti pénzügyi kapcsolatokra és szerződéses megállapodásokra vonatkoznak.

110. Különösen úgy tűnik, hogy a második lehetőség (vagyis a tartomány kórházi tervébe történő felvétel) a tagállam arra irányuló törekvését tükrözi, hogy a magánkórházak számára egyfajta, meghatározott földrajzi területekhez igazodó kvótát írjon elő. Az elgondolás itt láthatóan az, hogy a 132. cikkben előírt héamentességet olyan eszközként használják, amely biztosítja, hogy ténylegesen korlátozzák azon *magánkórházak* számát, amelyek egy földrajzilag összefüggő adott területen működnek, annak érdekében, hogy az abban a régióban működő *közkórházak* elegendő beteghez jussanak ahhoz, hogy pénzügyileg életképesek legyenek. Csupán megjegyzem, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja e célból nem alkalmazható, és a német állam arra irányuló bármely kísérlete – akár az adóhatóságai, akár az egészségügyi ellátás tervezésének felelősei útján –, hogy e célból a magánkórházakra egyébként alkalmazandó héamentességet ilyen módon korlátozza, nyilvánvalóan joggal ellentétes az uniós joggal.

111. Mindenesetre ebben az összefüggésben arra is rámutathatunk, hogy bár a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk nem határozzák meg világosan és kimerítően azokat a feltételeket, amelyeket valamely intézménynek teljesítenie kell ahhoz, hogy az első három megfelelési lehetőség hatálya alá tartozzon, úgy tűnik, hogy a kötelező balesetbiztosítási

<sup>70</sup> A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk arra engednek következtetni, hogy a nemzeti szabályozás nem követeli meg a magánintézménytől, hogy ahhoz, hogy számára a felsőoktatási oktatókórház tevékenységétől eltérő tevékenység folytatását engedélyezzék, szükségszerűen az UStG 4. §-a 14. pontjának az SGB V 108. §-ával összefüggésben értelmezett b) pontjában említett négy helyzet egyikében kell lennie. E négy helyzet láthatóan inkább azt követően merül fel, ha az adott intézményt az ilyen tevékenységek végzése szempontjából hivatalosan elismerték.

szervek, az egészségbiztosítási pénztárak tartományi szövetségei és a kiegészítő pénztárak szövetségei mind rendelkeznek mérlegelési jogkörrel a tekintetben, hogy kötnek-e szerződést valamely kórházzal, vagy sem.<sup>71</sup>

112. Hasonlóképpen, a tartományok láthatóak nem kötelesek arra, hogy kórházi tervükbe bevonják azokat a nem egyetemi magánkórházakat, amelyek tevékenységüket szociális tekintetben hasonló feltételek mellett végzik. Mivel a nemzeti jogban biztosított mérlegelési mozgástér fennállása – amiről a kérdést előterjesztő bíróságnak kell meggyőződnie – azt jelenti, hogy valamely orvosi intézménytől akkor is megtagadható a héamentesség alkalmazása, ha az megfelel a héairányelvben előírt mentességi feltételeknek, az ilyen mérlegelési jogkör maga is nyilvánvalóan összeegyeztethetetlen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövegével. Ez nem utolsósorban azért van így, mert az utóbbi rendelkezés *kötelezi* a tagállamokat arra, hogy mentesítsék az adó alól azon ügyleteket, amelyek megfelelnek az e rendelkezésben meghatározott feltételeknek („A tagállamok *mentesítik* [...]”).<sup>72</sup>

113. A nemzeti szabályozás által említett utolsó lehetőséget illetően, amely szerint a nem egyetemi magánkórháznak az előző pénzügyi év során a teljesített kórházi szolgáltatások legalább 40%-a tekintetében a szociális biztonsági szervek által megtéríthető összegnél alacsonyabb összeget kellett elszámolnia, fontos hangsúlyozni, hogy e feltétel a német kormány előadásában nem attól függ, hogy a nyújtott szolgáltatásokat ténylegesen fedezik-e az egészségbiztosítási rendszerek, hanem attól, hogy a betegnek közvetlenül nyújtott orvosi ellátás után az érintett magánkórház milyen összeget számláz ki.<sup>73</sup> E kérdés a héairányelv 133. cikke rendelkezéseinek vizsgálata szempontjából mindenképpen releváns, ezért most ezzel fogok foglalkozni.

#### *b) A héairányelv 133. cikke*

114. A héairányelv 133. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az egyébként alkalmazandó héamentesség megadását minden egyes esetben számos további feltétel teljesítésétől tegyék függővé. E feltételek között a 133. cikk (1) bekezdésének c) pontja, amelyre egyes felek hivatkoztak, előírja, hogy valamely tagállam dönthet úgy, hogy az ugyanezen rendelet 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség alkalmazását attól a feltételtől teszi függővé, hogy a magánintézménynek a hatóságok által *jóváhagyott* árakat, vagy a hatósági árakat nem meghaladó árakat kell alkalmaznia, vagy az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmaznia, amelyek alacsonyabbak a héa hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál.<sup>74</sup>

<sup>71</sup> Lásd például az SGB V 109. §-ának (2) bekezdését.

<sup>72</sup> Kiemelés tőlem.

<sup>73</sup> E feltétel betartása tehát nem a köz- vagy magánkórház ellenőrzésén kívül eső olyan tényezőktől függ, mint például a társadalombiztosítási szervek térítési szabályzata.

<sup>74</sup> Amint az e rendelkezés szövegéből kitűnik, e feltételt az érintett intézmény által végzett minden egyes tevékenység vonatkozásában értékelni kell.

115. Az ügyiratokból ugyanakkor nem derül ki, hogy Németországban a kórházi szolgáltatások tekintetében kell-e hatósági árakat alkalmazni, ami pedig alapvető követelménye a héairányelv 133. cikke (1) bekezdése c) pontjának.<sup>75</sup> A felszámított díjakat figyelembe veszik az ellátások társadalombiztosítási szervek általi megtérítése során, úgy tűnik azonban, hogy az alkalmazott árak nem esnek ilyen ellenőrzés alá.<sup>76</sup>

Ezenkívül a héairányelv 133. cikke (1) bekezdése c) pontjának szövegéből következik, hogy az a feltétel, amelyet a tagállamok e rendelkezés értelmében előírhatnak, az érintett intézmény által alkalmazott *valamennyi árra* vonatkozik.

Ebből következik, hogy vagy a magánkórházi tevékenység keretében nyújtott valamennyi szolgáltatás ára megfelel a hatósági díjszabásnak, illetve nem haladja meg az ilyen árakat, vagy az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, az árak alacsonyabbak a héa hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál, amely esetben az összes ilyen szolgáltatás – feltéve, hogy egyedileg teljesítik a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti alkalmazási feltételeket – héamentességben részesülhet, vagy ellenkező esetben semelyik szolgáltatás sem mentesül a héa alól. Mindazonáltal e rendelkezés semmilyen körülmények között nem írja elő annak lehetőségét, hogy az említett 132. cikkben előírt héamentesség alkalmazását azzal az indokkal tagadják meg, hogy a ténylegesen nyújtott *orvosi szolgáltatásoknak csak egy része* felel meg ennek a feltételnek.<sup>77</sup>

116. Bár a német jogban előírt negyedik lehetőség nem tartozik a héairányelv 133. cikkének hatálya alá, úgy vélem, hogy az ilyen feltétel mindazonáltal a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett, szociális tekintetben hasonló feltételek fogalma alá tartozónak tekinthető, feltéve azonban, hogy az érintett tevékenységtől függetlenül a közkórházakra is vonatkozik az a jogi kötelezettség, hogy az előző adóévben a szolgáltatások legalább 40%-a tekintetében a szociális biztonsági szervek által megtérítendő összegnél alacsonyabb összeget számoljanak el, vagy legalábbis ehhez közel eső jogi kötelezettség terheli őket.

117. Mindez azt jelenti, hogy bár a kórházi szolgáltatások számlázására vonatkozó 40%-os követelmény nem igazolható a héairányelv 133. cikke (1) bekezdésének c) pontjára hivatkozva, az főszabály szerint az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szociális feltételnek tekinthető, feltéve hogy e kötelezettséget jogszabály a közkórházakra és egyéb hasonló intézményekre is előírja.<sup>78</sup>

<sup>75</sup> Lásd: Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Brüsszel, 2020., 538. o.

<sup>76</sup> E tekintetben a félreértések elkerülése érdekében hangsúlyozni szeretném, hogy annak kérdése, hogy az orvosi szolgáltatásokat az egészségbiztosítási pénztárak milyen módokon térítik meg, egyáltalán nem függ össze az árak ellenőrzésével, még akkor sem, ha e térítési módokat jogszabály rögzíti. Az a tény ugyanis, hogy csak bizonyos, meghatározott áron nyújtott ellátási szolgáltatásokat fedeznek, nem jelenti azt, hogy az egészségügyi intézmények kötelesek a szolgáltatásaikat azon az áron nyújtani. Az intézmények továbbra is szabadon megállapíthatják az alkalmazni kívánt díjakat.

<sup>77</sup> A héairányelv 133. cikkének e szó szerinti értelmezését megerősíti annak szükségessége, hogy az uniós jog valamennyi rendelkezését az általános jogelveknek, köztük az egyenlő bánásmód elvének, valamint a héairányelv 133. cikke által követett célnak megfelelően értelmezzék, amely mindenekelőtt úgy tűnik, lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy további feltételeket írjanak elő annak biztosítása érdekében, hogy kizárólag a közintézményekkel azonos korlátok között működő magánintézmények részesülhessenek adómentességben.

<sup>78</sup> Kétségtelen, hogy ha egyéb jelentős szociális feltételek is léteznek, amelyeket a közkórházaknak ugyanezen szolgáltatás nyújtásakor teljesíteniük kell, a nemzeti szabályozás az uniós joggal is ellentétes lenne, amennyiben a magánkórházaktól nem követelné meg a szociális tekintetben hasonló feltételek teljesítését ahhoz, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt héamentességben részesüljenek. Mindazonáltal ezen egyéb szociális feltételek nem érvényesíthetők a felperessel szemben, mivel a nemzeti jogba való megfelelő átültetés hiányában valamely irányelv önmagában nem keletkeztethet kötelezettségeket magánszemélyek számára. Lásd például: 2002. március 5-i Axa Royale Belge ítélet (C-386/00, EU:C:2002:136, 18. pont) és a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia ügyre vonatkozó indítványom (C-521/19, EU:C:2021:176, 21. pont).

118. Hangsúlyozni kell, hogy az előterjesztett kérdés a nemzeti szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozik, nem pedig annak kérdésére, hogy a felperes jogosult-e a héamentességre. Bármilyen is legyen tehát a Bíróság álláspontja az Ideamed III ítéletben levont következtetésekkel kapcsolatos negyedik lehetőség tekintetében, a nemzeti szabályozás mindazonáltal ellentétes az uniós joggal, mivel az SGB V 108. §-ában említett első három lehetőség nem kapcsolódik közvetlenül a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt azon követelményhez, hogy az érintett tevékenységeket szociális tekintetben hasonló feltételek mellett kell végezni.

119. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első kérdésre azt a választ adja, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezéssel ellentétes az alapeljáráásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a héamentesség feltételeként vagylagosan előírja, hogy a magánkórházat az ellátással a kötelező balesetbiztosítási rendszer kezeléséért felelős szervek bízzák meg, az szerepeljen valamely tartomány kórházi tervében, vagy kössön ellátási szerződést valamely országos vagy regionális egészségbiztosítási pénztárral. Közelebbről e követelmények nem minősülnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szociális feltételeknek.

120. Azonban az olyan követelmény, mint amelyet a német kormány említ, amely előírja, hogy a héamentességben részesülni kívánó magánkórháznak az előző pénzügyi évben a kórházi ellátások legalább 40%-át a társadalombiztosítási szervek által megtérítendő összegnél alacsonyabb összegben kellett kiszámláznia, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szociális feltételnek minősülhet, ha hasonló követelmény áll fenn a közintézményekkel szemben.

### **C. A második kérdés**

121. Második kérdésével a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy a magánjogi kórházakba történő felvétel és az általuk nyújtott ellátások milyen feltételek mellett minősülnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a közintézményekre vonatkozó feltételekhez szociális tekintetben hasonló feltételek mellett nyújtott szolgáltatásoknak.

122. Az első kérdés vizsgálata keretében kifejtettekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a második kérdésre azt a választ adja, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő, a „[közintézményekéhez] szociális tekintetben hasonló feltételek” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az minden olyan feltételt magában foglal, amelyet a magánintézményeknek teljesíteniük kell ahhoz, hogy a közintézmények és a betegek közötti viszonyra vonatkozó azonos vagy hasonló szabályok hatálya alá tartozzanak, amelyeknek minden körülmények között meg kell felelniük, ha kórházi ellátást, orvosi gyógykezelést vagy ahhoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtanak. Ezen feltétel valamely magánintézmény általi betartása levezethető az említett intézmény által a betegekkel összefüggésben magára nézve szerződésben vállalt kötelezettségekből.

## V. Véggövetkeztetések

123. Mindezekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi adóügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdést az alábbiak szerint válaszolja meg:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a héamentesség feltételeként vagylagosan előírja, hogy a magánkórház az ellátással a kötelező balesetbiztosítási rendszer kezeléséért felelős szervek bízzák meg, az szerepeljen valamely tartomány kórházi tervében, vagy kössön ellátási szerződést valamely országos vagy regionális egészségbiztosítási pénztárral. E követelmények nem minősülnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szociális feltételeknek.

A német kormány által említetthez hasonló követelmény azonban, amely előírja, hogy a héamentességben részesülni kívánó magánkórháznak az előző pénzügyi évben a kórházi ellátások legalább 40%-át a társadalombiztosítási szervek által megtérítendő összegnél alacsonyabb összegben kellett kiszámláznia, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett szociális feltételnek minősülhet, ha hasonló követelmény áll fenn a közintézményekkel szemben.

- 2) A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő, a „[közintézményekéhez] szociális tekintetben hasonló feltételek” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az minden olyan feltételt magában foglal, amelyet a magánintézményeknek teljesíteniük kell ahhoz, hogy a közintézmények és a betegek közötti viszonyra vonatkozó azonos vagy hasonló szabályok hatálya alá tartozzanak, amelyeknek minden körülmények között meg kell felelniük, ha kórházi ellátást, orvosi gyógykezelést vagy ahhoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtanak. E feltétel valamely magánintézmény általi betartása levezethető az említett intézmény által az ilyen betegekkel összefüggésben magára nézve szerződésben vállalt kötelezettségekből.