M. POIARES MADURO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. március 7. [1]

1. Ebben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a Bundesfinanzhof (Németország) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [2] (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozó kérdést tesz fel a Bíróságnak.

2. A kérdés közelebbről a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjának és (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik, és célja azon feltételek meghatározása, amelyeket a tagállamok a magánlaboratóriumok által orvosi rendelvény alapján végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatokra vonatkozó hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alóli mentesítés érdekében megszabhatnak.

1 – Eredeti nyelv: portugál.

2 – HL L 145., 1. o.

I – Tényállás, jogi háttér és a Bíróságnak feltett kérdés

3. Az L.u.P. GmbH (a továbbiakban: L.u.P.) a német jog alapján működő korlátolt felelősségű társaság, amelynek kizárólagos tagja Ingo Scharmann orvosbiológus. Az L.u.P. többek között olyan, laboratóriumokat üzemeltető társaságok részére végez orvosi laboratóriumi vizsgálatokat, amelyekhez általános orvosok társultak. Ők az általuk végzett kezelések keretében rendelték el e vizsgálatokat.

4. A Finanzamt Bochum-Mitte (a továbbiakban: Finanzamt) úgy ítélte meg, hogy az L.u.P. által a laboratóriumokat üzemeltető társaságok számára nyújtott szolgáltatások HÉA-kötelesek. A HÉA alóli mentesítést elutasító határozatot a Finanzgericht azzal indokolta, hogy a forgalmi adóról szóló 1980/1993. sz. törvény 4. cikke 16. pontja c) alpontjának (Umsatzsteuergezetz 1980/1993, a továbbiakban: UStG) értelmében az L.u.P. valóban az „orvosi laboratóriumi vizsgálatot végző egyéb intézmények" csoportjába tartozik, ám szolgáltatásait nem a megkívánt mértékű „orvosi felügyelet mellett" végezték. Végül az L.u.P. nem bizonyította, hogy a megelőző naptári évben

a szolgáltatásainak legalább 40%-át az UStG 4. cikke 15. pontjának b) alpontjában felsorolt személyek részére nyújtotta.

6. Az utóbbi rendelkezésben említett körbe tartoznak a társadalombiztosítási szervezetek keretében biztosított, szociális segélyre jogosult és nyugdíjra jogosult személyek (vagy hadirokkantak).

5. Az UStG 4. cikke 16. pontjának c) alpontja a következőképpen rendelkezik:

„Az 1. § (1) bekezdésének 1-3. pontjában említett tevékenységek közül adómentesek:

[...]

16. azon tevékenységek, amelyek szoros kapcsolatban állnak a kórházak, a diagnosztikai vizsgálatokra szakosodott klinikák, valamint az orvosi gyógykezelési, diagnosztikai vagy orvosi vizsgálatot végző egyéb intézmények [...] működésével, feltéve hogy:

[...]

c) a diagnosztikai vizsgálatokra szakosodott klinikák, valamint az orvosi gyógykezelési, diagnosztikai vagy orvosi laboratóriumi vizsgálatot végző egyéb intézmények esetén a szolgáltatásokat orvosi felügyelet mellett végzik, és az előző évben a szolgáltatások legalább 40%-át a 15. pont b) alpontjában felsorolt személyek részére nyújtották."

7. Az UStG 4. §-a 14. pontjának első mondata alapján adómentesek az „orvosi, fogorvosi, fizioterápiás, mozgásterápiás, szülészi, illetve a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 18. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti bármely más hasonló orvosi hivatás gyakorlása keretében végzett, valamint a klinikai vegyész által végzett tevékenységek".

8. A Bundesfinanzhof szerint az UstG 4. §-a 14. pontjának mentesítő rendelkezése a korlátolt felelősségű társaság formájában működő orvosi laboratóriumokra is alkalmazható. A Bundesverfassungsgericht szerint ugyanis az egyenlő bánásmód elvével ellenétes a forgalmi adó mentesség területén a pusztán a társaság jogi formája alapján tett bármely megkülönböztetés.

9. Az L.u.P. felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Finanzgericht határozata ellen a Bun-

desfinanzhofhoz, amely a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Megengedi-e a [hatodik] irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja és (2) bekezdése azt, hogy az általános orvosok által elrendelt orvosi laboratóriumi vizsgálatok adómentességét akkor is az ott meghatározott feltételektől tegyék függővé, ha az orvosok által végzett gyógykezelés egyébként adómentes?"

10. E kérdéssel a Bundesfinanzhof a Bíróságtól a hatodik irányelv, és különösen annak 13. cikke A. része (1) bekezdésének értelmezését kéri, amely a következőképpen rendelkezik:

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki;

[...]"

11. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt mentesítéseket esetenként „egy vagy

több feltétel teljesítésétől" tehetik függővé, amelyeket a cikk ezután felsorol [3].

II – Elemzés

12. A Bíróság korábban már értelmezte a hatodik irányelvnek a jelen, a Bundesfinanzhof által előíterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmének alapjául szolgáló rendelkezéseit. A Bíróság azonban még nem vizsgálta meg konkrétan azt a kérdést, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének értelmében mi az orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatásnyújtásának pontos kerete, és hogy a tagállamok milyen feltételek mellett mentesíthetik a HÉA alól a jelen ügyben szereplővel azonos körülmények között végzett orvosi laboratóriumi szolgáltatásokat.

13. Először is meg kell bizonyosodni arról, hogy ezek a vizsgálatok egyáltalán mentesülhetnek-e a HÉA alól. E célból azt kell meghatározni, hogy e szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában felsorolt valamely kategóriába sorolhatók-e. Végül amennyiben a szóban forgó orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatása a két pont valamelyikébe sorolható, azon feltételek meghatározásának problémájával fogok foglalkozni, amelyektől egy tagállam a mentesítéseket függővé teheti.

A – *Az L.u.P. által nyújtott orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatásának meghatározása*

14. Először is azt kell megállapítani, hogy a szóban forgó orvosi laboratóriumi vizsgálatok a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott „orvosi gyógykezelések" vagy az orvosi gyógykezelésekhez „szorosan kapcsolódó" tevékenységeknek minősülhetnek-e.

15. E célból emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő mentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése [4]. Egyébként a „a hatodik

3 – E feltételek a következők: „– az érintett intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az ennek ellenére keletkező esetleges nyereséget azonban nem szabad kiosztani, hanem a teljesített szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni; – a vezetést és az igazgatást, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, amelyeknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez; – hatósági árakat kell alkalmazni, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat; olyan tevékenységeknél pedig, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a hozzáadottérték-adó alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló szolgáltatásainak árainál; – az adómentességek nem eredményezhetik a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett üzleti vállalkozások rovására a verseny torzulását".

4 – Lásd a C-394/04. és a C-395/04. sz. Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-10373. o.). 15. pontját; a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 15. pontját és a 348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiëlle Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1989, 1737. o.) 11. pontját).

irányelv 13. cikkében foglalt adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a fő szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles, kivételt jelentenek" [5].

16. Ennélfogva a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő, a HÉA alóli mentességi rendszerek fennállásának okát kell értékelni annak megállapításához, hogy mely szolgáltatások tartoznak az e rendelkezésekben meghatározott mentesség alá. E tekintetben megállapítható, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában és a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában szereplő mentességek közös célja az egészségügyi ellátások költségeinek csökkentése, és azok magánszemélyek számára való elérhetőbbé tétele [6]. Ezen ok figyelembevételével a kérdés nem az, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatása e két rendelkezés valamelyikének értelmében általában mentesíthető-e, hanem inkább az, hogy azok melyik mentességi rendszer hatálya alá tartoznak.

17. Azt kell tehát megállapítani, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatása a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja vagy a 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alá sorolható-e be. Tulajdonképpen nemcsak arról van szó, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja az orvosi gyógykezelésekhez szorosan kapcsolódó tevékenységekre nem alkalmazandó, hanem ráadásul a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott mentesítést – a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott mentességtől eltérően – a tagállamok a 13. cikk A. részének (2) bekezdése értelmében meghatározott feltételektől tehetik függővé, amennyiben a szóban forgó szolgáltatásnyújtók nem közintézmények.

18. Azt a sajátos problémát, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatok nyújtása a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja vagy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alá tartozik-e, nem lehet megoldani, ha e két rendelkezésnek csak az általános célját vesszük figyelembe. Ez a megközelítés ugyanis csak annak megállapítását teszi lehetővé – amint azt a Bíróság már korábban kifejtette –, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában használt kifejezések nem indokolják a „különösen szűk értelmezést" [7].

19. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja esetleges alkalmazása kapcsán először is azt kell meghatározni, hogy a szóban forgó orvosi laboratóriumi vizsgálatok nyújtása e rendelkezés értelmében „orvosi gyógykezelések"-e. Ezután azt kell

5 – A fent hivatkozott Ygeia-ítélet 15. pontja és a Stichting Uitvoering Financiëlle Acties ítélet 13. pontja.

6 – A C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12913. o.) 43. pontja; A C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) 23. pontja és a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 29. pontja.

7 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítélet 23. pontja és a Dornier-ítélet 48. pontja.

meghatározni, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végző laboratóriumok – mint az L.u.P. is – a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartoznak-e, amiatt, hogy a rendelkezés az „intézmények, kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézményekre" utal.

20. Az első szempontot illetően a Bíróságnak a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítéletben már volt alkalma hasonló kérdésben dönteni. Ebben az ügyben annak megállapításáról van szó, hogy megilleti-e a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott adómentesség azt a laboratóriumot, amely a minták átadását követően az orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végül elvégzi. A Bíróság kimondta, hogy az orvosi gyógykezelésekhez szorosan kapcsolódó tevékenységekként „a mintavétel, valamint a mintának a szakosított laboratórium számára történő átadása a vizsgálathoz szorosan kapcsolódó szolgáltatás, így azokra ugyanazon adózási szabályok vonatkoznak, ebből következően nem HÉA-kötelesek" [8]. A Bíróság szerint a tulajdonképpeni orvosi laboratóriumi vizsgálatok az említett 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjába tartoznak.

21. A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítéletből kiderül, hogy ahhoz, hogy valamely tevékenységet a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja által biztosított mentesség hatálya alá tartozónak minősíthessünk, figyelembe kell venni a mentesség célját [9]. Ugyanakkor, és ezzel párhuzamosan a Bíróság a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja kapcsán megállapította, hogy „az orvosi szolgáltatás célja határozza meg a HÉA alóli mentességet" [10].

22. A Bíróság szerint a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjában felsorolt „orvosi gyógykezelési" szolgáltatások, valamint a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" a „betegségek és az egészségkárosodás diagnosztizálásának, kezelésének és – amennyire lehetséges – gyógyításának céljait kell szolgálniuk" [11]. Más szavakkal, akár a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja, akár a c) pontja címén fennálló mentességnek előfeltétele, hogy a szóban forgó szolgáltatás terápiás célú legyen [12].

23. Hangsúlyozni kell azt is, hogy a közelmúltban – különösen fent hivatkozott és a 13. cikk A. része (1) bekezdése c) alpontjának alkalmazására vonatkozó Unterpertinger, valamint a D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben – a Bíróság kifejtette,

8 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítélet 30. pontja.

9 – Uott 24. pont, amely hangsúlyozza „a mintavétel elvégzése céljának figyelembevételét", valamint a fent hivatkozott Ygeia-ítélet 22. pontja.

10 – A C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13859. o.) 42. pontja és Stix-Hackl főtanácsnok indítványa ebben az ügyben (az ítélet kifejezetten a 66–68. pontra hivatkozik).

11 – A fent hivatkozott Dornier-ítélet 48. pontja; a C-384/98. sz. D-ügyben 2000. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6795. o.) 18. pontja, valamint a fent hivatkozott Kügler-ítélet 38. pontja és a fent hivatkozott Ygeia-ítélet 24. pontja.

12 – A fent hivatkozott D-ítélet 19. pontja; a Kügler-ítélet 39. pontja; az Unterpertinger-ítélet 40. pontja és a C-307/01. sz., D'Ambrumenil és Dispute Resolution Service ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13989. o.) 58. pontja.

hogy mivel a gyógyászati célt nem kell különösen szűken értelmezni, ebbe a kategóriába a megelőzési célú orvosi szolgáltatások is beletartozhatnak [13] „[m]ég abban az esetben is, ha bebizonyosodik, hogy a megelőző jelleggel végzett orvosi laboratóriumi vizsgálatokon és más beavatkozásokon átesett személyek nem szenvednek semmilyen betegségben vagy egészségügyi zavarban, e szolgáltatásoknak az „egészségügyi ellátások" fogalma alá sorolása megfelel az egészségügyi gyógykezelések költségeinek csökkentésére irányuló célnak, amely közös jellemzője a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) alpontjában és az e bekezdés c) alpontjában foglalt adómentességnek". [14]

24. Véleményem szerint semmi nem indokolja azt, hogy a Bíróság által az e két pont jellegére, és az általuk felölelt tevékenységekre vonatkozóan kidolgozott egységes és koherens értelmezéssel szakítsunk. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" fogalom Bíróság általi értelmezése tehát meg kell, hogy egyezzen a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „orvosi gyógykezelések" fogalom értelmezésével. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy egyfelől a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „orvosi gyógykezelések" fogalom lefedi a c) alpontban szereplő „egészségügyi ellátások" összességének tartalmát [15]. Másfelől mindkét pont célja „a szűk értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó minden mentesség szabályozása". [16]

25. A két rendelkezés célkitűzése nyilvánvalóan különböző. Mindemellett „a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában meghatározott két mentességi eset alkalmazási területe behatárolásának kritériuma nem annyira a szolgáltatás jellege, mint inkább a szolgáltatásnyújtás helye" [17]. Más szavakkal a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja szerint „mentesség illeti meg a társadalmi célú – mint például az emberi egészség védelmét célzó – intézményekben végzett orvosi gyógykezelések összességét, míg ugyanazon bekezdés c) pontja a kórházakon kívül, a beteg és a szolgáltatásnyújtó közötti bizalmi kapcsolat keretében végzett szolgáltatások mentességét határozza meg" [18].

13 – A fent hivatkozott Unterpertinger-ítélet 40. pontja, valamint a fent hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolution Service ítélet 58. pontja. Lásd Stix-Hackl főtanácsnok indítványát ezekben az ügyekben (72–75. pont), amelyekben a gyógyászati célú tevékenységek kifejezésének kiterjesztését javasolja, annak érdekében, hogy e fogalom magában foglalja az „olyan tevékenységek, amelyek közvetlen célja nem a kezelés, hanem maga a megelőzés" (72. pont) kitételt is. Lásd e tekintetben és bizonyos mértékben a fent hivatkozott Kügler-ítélet 40. pontját.

14 – A fent hivatkozott Unterpertinger-ítélet 40. pontja, valamint a fent hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolution Service ítélet 58. pontja.

15 – A fent hivatkozott Dornier-ítélet 50. pontja.

16 – A fent hivatkozott Kügler-ítélet 36. pontja. Lásd a Stix-Hackl főtanácsnok által a fent hivatkozott Unterpertinger ügyben tett indítvány 71. pontját, amelynek értelmében „mindkét mentességi eset célja az orvosi gyógykezelésekhez való hozzáférés elősegítése".

17 – A fent hivatkozott Dornier-ítélet 47. pontja, a 353/85. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1987. február 23-án hozott ítélet (EBHT 1987., 817. o.) 32. és 33. pontjában kifejtettekkel megegyező gondolatmenettel. Lásd még ugyanebben az értelemben a fent hivatkozott Kügler-ítélet 35. pontját.

18 – A fent hivatkozott Dornier-ítélet 47. pontja, a fent hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet 33. pontja, valamint a fent hivatkozott Kügler-ítélet 35. és 36. pontja.

26. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „orvosi gyógykezelések" fogalma így az (1) bekezdés c) alpontjához hasonlóan magában foglalja „az egészség védelmének [...] céljából – beleértve annak megőrzését vagy helyreállítását is – végzett orvosi szolgáltatások[at]" [19]. Másképp fogalmazva ez a fogalom magában foglalja a gyógyító és a megelőző orvosi gyógykezeléseket is.

27. A megelőzési célú orvosi gyógykezelések keretében nem diagnosztizálnak [20] betegséget, és nem végeznek szűk értelemben vett terápiás tevékenységet. E tevékenységek központi eleme a beteg megfigyelése és megvizsgálása pontosan a célból, hogy a jövőben ne kelljen esetleges betegségeket diagnosztizálni és kezelni.

28. Márpedig az orvos rendelésére elvégzett orvosi laboratóriumi vizsgálatok szerves részét képezik a beteg orvosi megfigyelésének [21], amely nélkül nyilvánvalóan nem lehetne az emberek egészségének védelméről beszélni, beleértve annak megőrzését vagy helyreállítását is. Másképp fogalmazva az orvosi gyógykezelések – az egészség megőrzésére vagy helyreállítására irányuló gyakorlati tevékenységek összessége – az egészség megőrzésére vagy helyreállítására irányuló tevékenységek sorozata, beleértve kezdetben a megfigyelést és megvizsgálást, majd esetlegesen a diagnózis felállítását és a kezelést.

29. Így a céljukat figyelembe véve az olyan orvosi laboratóriumi vizsgálatok, mint amilyeneket az L.u.P. is végez, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja értelmében az orvosi gyógykezelések fogalmának körébe tartoznak.

30. A másik kérdés arra irányul, hogy a külső vizsgálati laboratórium által végzett orvosi gyógykezelési tevékenység egészen pontosan a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjának hatálya alá tartozik-e. Amint az kifejtésre került, az e kérdésre adott válaszhoz tudni kell, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat kórházakon kívül, vagy a beteg és a szolgáltatásnyújtó rendelőjében vagy a beteg otthonában a közöttük fennálló bizalmi kapcsolat keretében nyújtják-e [22]. Más szavakkal a válasz inkább függ a tevékenység végzésének helyétől, mint annak jellegétől.

31. E tekintetben – az Európai Közösségek Bizottsága írásbeli észrevételeiben javasolt megközelítéssel szemben – úgy gondolom,

19 – A fent hivatkozott Unterpertinger-ítélet 41. pontja, valamint a fent hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ítélet 59. pontja.

20 – A diagnosztizálás olyan tevékenység, amely révén az orvos megállapítja a betegséget az arra utaló tünetek alapján.

21 – Az orvos a rendelés keretében maga végezze el a vizsgálatokat, vagy a vizsgálat sajátos jellegétől függően más intézménnyel végeztesse el.

22 – Lásd a fenti 25. pontot.

hogy orvos által elrendelt vizsgálatokat végző laboratórium – amely ebből következően az általam leírtaknak megfelelően a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében „orvosi gyógykezelést" nyújt – e rendelkezés hatálya alá tartozik, ugyanis e rendelkezés „orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények[re]" hivatkozik.

32. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja, illetve a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja által meghatározott mentességek létjogosultsága ugyanaz: az orvosi laboratóriumi vizsgálatokat kórházban, vagy az orvosok akár saját rendelőjükben (ha rendelkeznek az előírt képesítésekkel és technikai eszközökkel), illetve pont ellenkezőleg, kifejezetten orvosi laboratóriumi vizsgálatok elvégzésére szakosodott más intézményekben végezzék. Az orvosi gyógykezelések költségei csökkentésére irányuló célkitűzés szempontjából az ilyen eltérő bánásmód értelmetlen lenne. Az adósemlegesség elvével az itt ajánlott értelmező iránymutatás a leginkább összeegyeztethető, amellyel viszont ellentétes az, hogy a HÉA kivetése tekintetében az ugyanazon tevékenységeket végző szolgáltatásnyújtókat különbözőképpen kezeljék [23].

33. Azt is hangsúlyozni kell, hogy orvosi laboratóriumi vizsgálat szolgáltatása a 13. cikk A. része (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartozik, és nem a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá, amennyiben ezt a szolgáltatást a szolgáltatásnyújtó és a beteg közötti bizalmi kapcsolat keretében nyújtják. Azonban az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből úgy tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében a szóban forgó laboratóriumi vizsgálatokat nem a beteg és a szolgáltatásnyújtó közötti bizalmi kapcsolat keretében végezték, így azok nem tekinthetők a 13. cikk A. része (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartozónak [24].

34. A Bizottság írásbeli és szóbeli észrevételeiben másfelől fenntartotta azt az elméletét, miszerint különbséget kellene tenni a betegekkel közvetlen szerződéses kapcsolatban álló orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végző laboratóriumok és a csak a vizsgálatot elrendelő orvossal kapcsolatban álló laboratóriumok között. Az orvosi laboratóriumi vizsgálatok csak az első esetben élvezhetnek mentességet, mivel a hatodik irányelv csak a végső kedvezményezetteket kívánja e mentességben részesíteni. A második esetben csak az előzetesen elvégzett orvosi gyógykezelésekről lehet szó. Másképpen kifejezve ezek címzettje az orvosi gyógykezeléseket nyújtó szolgáltató, nem pegig a szolgáltatások végső címzettje, és ebből következően

23 – Lásd a fent hivatkozott Kügler-ítélet 30. pontját.

24 – Lásd a 25. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

azok nem vehetnék igénybe a HÉA-mentességet. A Bizottság ezen elméletét a Bíróságnak a Bizottság kontra Németország ügyben [25], a Skandi-ügyben [26], a CSC Financial Services ügyben [27] és az Arthur Andersen ügyben [28] hozott ítéleteire alapozza, amelyekben a HÉA-mentes szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó tevékenységek alvállalkozói keretben történő elvégzését adókötelesnek ítélte. Én nem értek egyet a Bizottság értelmezésével.

35. Ez az álláspont ugyanis ellentétes a Bíróság által a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítéletben kifejtettekkel. Ez az ítélet világosan kimondja, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjában szereplő mentességi rendszer alkalmazása szempontjából közömbös, hogy „a mintavételt végző laboratórium egyaránt elvégzi-e annak vizsgálatát, vagy e tevékenységet – a beteggel szembeni felelősségének fenntartása mellett – alvállalkozásba adja más laboratóriumnak, vagy pedig tekintettel az elvégzendő vizsgálat jellegére, kénytelen a mintát szakosított laboratórium részére átadni" [29]. Más szavakkal az a tény, hogy egy laboratórium az orvosi laboratóriumi vizsgálat elvégzését alvállalkozó laboratóriumra bízza, nem jelenti azt, hogy maga az alvállalkozó által végzett vizsgálatra nem alkalmazandó a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott mentességi rendszer.

36. A Bizottság által idézett ítélkezési gyakorlat más HÉA alóli mentességi rendszerekre vonatkozik, nem a közhasznú tevékenységekre megállapított mentességekre. Ez az ítélkezési gyakorlat egyébként olyan adómentességi rendszerekre vonatkozik, amelyeknek más okból jöttek létre, mint az orvosi gyógykezelési tevékenységekre vonatkozó 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) alpontjában meghatározott mentességek [30].

37. Így nem hiszem, hogy a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában meg-

25 – A 107/84. sz. ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2655. o.) 20. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja értelmében kizárólag a Deutsche Bundespost által végzett szolgáltatások élveznek mentességet, nem pedig a Deutsche Bundespost számára a fuvarozó vállalkozások által visszterhesen végzett upstream (a forgalmazási láncban feljebb lévő vállalkozásnak nyújtott) szolgáltatásnyújtás.

26 – A C-240/99. sz. ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1951. o.) 40. és 41. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a biztosítási társaságok nevében eljáró jogalany által kötött biztosítási szerződések a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja alapján mint „biztosítási szolgáltatások" adókötelesek, mivel ez a jogalany nem áll szerződéses kapcsolatban a biztosítottakkal, és nem viseli a biztosítási tevékenységgel járó kockázatokat.

27 – A C-235/00. sz. ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-10237. o.) 39. és 40. pontja. A Bíróság a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében a részvények „közvetítése" fogalmának értelmezésekor megállapította, hogy az ügynökre nem vonatkozik a mentesség, ha „pénzügyi termék esetében nem szerepel szerződő félként". Továbbá „nem közvetítési tevékenységről van szó, ha a szerződő felek valamelyike a szerződéshez kapcsolódó tényleges tevékenység – mint például a másik fél tájékoztatása, a szerződés részét képező részvényjegyzés – egy részét alvállalkozóra bízza. Ilyen esetben az alvállalkozó a pénzügyi termék eladójának szerepét, nem pedig egy ügynökét tölti be, aki a szóban forgó rendelkezés értelmében nem szerződő fél".

28 – A C-472/03. sz. ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletben (EBHT 2005., I-1719. o.) a Bíróság kimondta, hogy az olyan, általában a biztosítási társaságok által végzett „back office" tevékenység, amelyet alvállalkozóra bíztak – aki maga nem visel biztosítási kockázatot, és nem jár el biztosítási ügynökként vagy közvetítőként – a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a) pontja értelmében nem mentesíthető az adófizetés alól.

29 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítélet 28. pontja. A fent hivatkozott D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügy 67. pontja szintén kimondja, hogy az a tény, miszerint harmadik személyek – azaz munkaadók – ellenőrzik vagy rendelik meg egy munkavállaló orvosi vizsgálatait, nem akadályozza annak megállapítását, hogy e vizsgálatok célja az egészség védelme, így a mentesítésnek sem akadálya.

30 – A biztosítási tevékenységek, valamint a biztosítási ügynökök és közvetítők által végzett szolgáltatások adómentessége kapcsán lásd különösen a fent hivatkozott CPP-ítélet 23. pontját, a Saggio főtanácsnok által a fent hivatkozott Skania-ügyben tett indítvány 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Arthur Andersen-ügyben általam tett indítvány 13. pontját.

határozott mentességi rendszerek értelmezését – amelyet a Bíróság a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben alaposan kifejtett – szűkíteni kellene azért, hogy az megfeleljen a Bizottság által említett, adómentes szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó bizonyos tevékenységek alvállalkozásban történő elvégzésére vonatkozó ítélkezési gyakorlattal való többletkoherencia és egységesítés feltételezett igényének. Onnantól kezdve, hogy az ebben az ügyben szereplőkhöz hasonló orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatásai lényegében a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében „egyéb hasonló [...] intézmények" által végzett „orvosi gyógykezelések", sem e rendelkezés megfogalmazása, sem pedig a létrejöttének célja tekintetében nem látok okot arra, hogy a Bizottság javaslata szerint további feltételt fűzzünk e szolgáltatások adómentességéhez. Az alkalmazható feltételek a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjából és a (2) bekezdésből következően kerülhetnek megállapításra.

B – *A tagállamok által a nem közintézményeknek minősülő intézmények által nyújtott szolgáltatások adómentessége érdekében szabadon előírható feltételeknek a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjának, és (2) bekezdésének való megfeleléséről*

38. A tagállamok a 13. cikk A. része (2) bekezdésének a) pontjában szereplő egy vagy több feltételt is megállapíthatnak a nem közintézményeknek minősülő intézmények által nyújtott szolgáltatások tekintetében. Márpedig – ahogyan az a 13. cikk A. részének (2) bekezdéséből világosan következik – ezeket szabadon előírható feltételeket csak a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő szolgáltatások tekintetében lehet előírni, a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában szereplő szolgáltatások vonatkozásában viszont nem. Így a hatodik irányelv nem ugyanúgy kezeli a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő két különböző mentességi rendszert, mivel a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott szolgáltatásokat elvben a 13. cikk A. része (1) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartozó szolgáltatások esetében megállapítottnál kedvezőtlenebb mentességi rendszertől teszi függővé. Ennélfogva a tagállamok a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja alá tartozó magán orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végző laboratóriumok által nyújtott szolgáltatások mentességét a 13. cikk A. része (2) bekezdésének a) pontjában szereplő egy vagy több feltételtől tehetik függővé, miközben a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja alá tartozó vizsgálatokat előíró orvosok által végzett szolgáltatások esetében ez a helyzet nem áll fenn.

39. Arra is fel kell hívnom a figyelmet – mivel úgy tűnik, hogy a Bundesfinanzhof kérdéséhez hallgatólagosan kapcsolódó kétségről van szó –, a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő szolgáltatások kapcsán az a tény, hogy a tagállamoknak lehetőségük van a mentesítést feltételekhez kötni, nem kötelezi őket arra, hogy azonosan kezeljék a nem közintézménynek minősülő intézmények által végzett „orvosi gyógykezeléseket" és az azokhoz „szorosan kapcsolódó" szolgáltatásokat. A tagállamok a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott mentességek megadását nem közintézménynek minősülő intézmények tekintetében *esetenként*

vizsgálva, meghatározott feltételekhez köthetik, természetesen a hátrányos megkülönböztetés tilalma általános elvének tiszteletben tartása mellett. Ebből véleményem szerint az következik, hogy nem kötelesek a két szolgáltatásfajtára pontosan ugyanazon feltételeket alkalmazni. Egy tagállam lényegében úgy is dönthet, hogy a 13. cikk A. része (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott feltételek egyikét sem alkalmazza a nem közintézménynek minősülő intézmények által végzett és a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott egészségügyi szolgáltatások mentességére. A tagállam ugyanígy jogosult *kizárólag* a magánjogi gazdasági szereplők által a kórházi és orvosi gyógykezeléshez *szorosan kapcsolódó* szolgáltatások feltételeit megállapítani. Ezért gondolom azt, hogy az UStG 4. §-a 16. pontjának első mondatában meghatározott rendszer, valamint a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában és (2) bekezdésének a) pontjában szereplő rendszer közötti esetleges összeegyeztethetetlenséggel kapcsolatban minden kétséget el kell oszlatni, mivel e nemzeti szabályozás látszólag csak a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységekre vonatkozó HÉA-mentességre állapít meg feltételeket.

40. Amennyiben az alkalmazandó német jog a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében az „egyéb hasonló jellegű [...]intézmények" által végzett „orvosi gyógykezelések" adómentességét az UStG 4.§-a 16. pontjának c) alpontjában megállapított feltételektől teszi függővé, meg kell határozni, hogy a két feltétel, amelyektől német jogszabályok az adómentesség megadását teszik függővé, összhangban vannak-e a közösségi joggal.

41. A UStG 4. §-a 16. pontjának c) alpontjában megállapított feltétel kimondja, hogy „a szolgáltatásokat orvosi felügyelet mellett végzik", ami ellentétes a közösségi joggal. Ugyanis a 13. cikk A. része (2) bekezdésének a) pontjában szereplő feltételek egyike sem értelmezhető úgy, hogy a tagállamok a nem közintézménynek minősülő intézmények esetében a 13. cikk A. része (1) bekezdése b) pontjában meghatározott adómentességet – ahogyan azt a német jogrendszer szabályozza – orvosi felügyelet feltételétől tehetnék függővé.

42. E feltétel kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Dornier-ítéletben a Bíróság kifejezetten kimondta, hogy „az orvosi felügyeletre vonatkozó feltétel, amennyiben annak célja a paramedicinális hivatások gyakorlóinak kizárólagos felelőssége mellett nyújtott szolgáltatások adómentességének kizárása, meghaladja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja által a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör kereteit. Az e rendelkezésben szereplő »orvosi gyógykezelés« fogalom ugyanis nem kizárólag az orvosok, illetve az orvosi felügyelet mellett más egészségügyi szakmák gyakorlói által nyújtott szolgáltatásokat foglalja magában, hanem a kórházi környezetben az orvosi végzettséggel nem rendelkező személyek felelőssége mellett nyújtott paramedicinális szolgáltatásokat is" [31].

31 – A fent hivatkozott Dornier-ítélet 70. és 71. pontja.

43. A UStG 4. §-a 16. pontjának c) alpontja által meghatározott másik feltétel – miszerint az előző évben végzett szolgáltatások legalább 40%-át biztosítottak, szociális segélyre jogosultak, hadirokkantaknak járó ellátásra, illetve öregségi nyugdíjra (amelyet társadalombiztosítási szervezet folyósít) jogosultak számára kell nyújtani – véleményem szerint (bár kifejezetten nem szerepel a hatodik irányelvben) úgy tekinthető, hogy hozzájárul a 13. cikk A. része (2) bekezdése a) pontjának harmadik francia bekezdésében meghatározott, szabadon előírható feltétel megvalósításához, miszerint az adómentesség megadásához a nem közintézményeknek minősülő intézményeknek „hatósági árakat kell alkalmazni, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat". Lényegében, ha a szóban forgó intézmények ügyfelei egy része biztosított személy, az alkalmasint garantálhatja, hogy az ezen intézmény által alkalmazott árak a hatósági áraknak feleljenek meg. Bár nem értem teljesen, hogy miért van szükség e célból arra, hogy e szervezet ügyfeleinek legalább 40%-a biztosított személy legyen, azt gondolom, hogy ez a feltétel összeegyeztethető a közösségi joggal, ha ténylegesen lehetővé teszi, hogy az adott intézmény által alkalmazott ár és a hatósági ár megfelelőségét értékelni lehessen. A nemzeti bíróságoknak kell eldönteniük, hogy ez a feltétel alkalmas-e annak meghatározására, hogy az L.u.P. által alkalmazott árak megfelelnek-e a hatósági áraknak.

III – Végkövetkeztetések

44. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasoljuk, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof kérdésére a következő választ adja:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját akként kell értelmezni, hogy az ebben az ügyben szereplőkhöz hasonló orvosi laboratóriumi vizsgálatok szolgáltatásai a fent hivatkozott 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján »orvosi gyógykezelések«, amelyeket »egyéb hasonló jellegű [...] intézmények« végeznek."