A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. június 10. *

A C-86/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, Manchester (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2009. február 27-én érkezett, 2009. február 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Future Health Technologies Ltd**

és

a **The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: angol.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues elnök, P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. március 18-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Future Health Technologies Ltd képviseletében R. Thomas barrister,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth és H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: I. Hutton barrister,

– a görög kormány képviseletében O. Patsopoulou, Z. Chatzipavlou és M. Tassopoulou, valamint M. Apessos, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 132. cikke (1) bekezdése b) és c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Future Health Technologies Ltd (a továbbiakban: FHL) és az Egyesült Királyságban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) beszedése tekintetében illetékes hatóság, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: HMRC) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta a HÉA-mentességet azon ellenszolgáltatás fejében végzett tevékenységek vonatkozásában, amelyek az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben a köldökzsinórvérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában állnak.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte az akkori közösségi HÉA-szabályozást, különösen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), és annak helyébe lépett.

4 A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése értelmében a hatodik irányelv átdolgozására szükség volt annak biztosítása érdekében, hogy valamennyi alkalmazandó rendelkezés világos és ésszerű módon kerüljön bemutatásra átdolgozott szerkezetben és szövegezésben, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat.

5 A 2006/112 irányelv 2. cikkének szövege a következő:

„(1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

d) a termékimport.

[...]”

6 A 2006/112 irányelv 131. cikke az említett irányelv „Adómentesség” című IX. címe „Általános rendelkezések” című 1. fejezetének egyedüli cikke. E cikk az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi 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.”

7 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontja, amely az említett irányelv IX. címének 2. fejezetében található, az alábbiak szerint 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;

[...]"

8 Bevezető mondatuktól eltekintve a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő adómentességek szövege megegyezik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában említett adómentességek szövegével. Az utóbbi rendelkezés bevezető mondatában a következő szerepel:

„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".

9 A 2006/112 irányelv 133. cikke kimondja, hogy a tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett adómentesség megadását minden egyes esetben az általa meghatározott egy vagy több feltétel teljesítésétől tehetik függővé.

10 A 2006/112 irányelv 134. cikke értelmében:

„A 132. cikk (1) bekezdésének b) […] pontjában meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel."

A nemzeti szabályozás

11 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 31. cikke előírja, hogy mentes a HÉA alól a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás, ha annak tárgya az említett törvény 9. mellékletben mindenkor felsorolt termék vagy szolgáltatás.

12 Az említett törvény 9. mellékletének 7. szakasza pontosítja, hogy többek között az alábbi termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások adómentesek:

– az orvosi gyógykezelés keretében többek között a Health Professional Order 2001 (Statutory Instrument 2002 No. 254) alapján vezetett nyilvántartásba bejegyzett személy által nyújtott szolgáltatások;

– orvosi ellátás, orvosi kezelés nyújtása vagy műtéti beavatkozás elvégzése, és azzal összefüggésben bármely termék kórházban vagy állami intézményben történő értékesítése;

– emberi vérből származó, terápiás célú felhasználásra szánt termékek, valamint

– diagnosztikai vagy terápiás célú felhasználásra vagy orvosi kutatásra szánt emberi (köztük magzati) szervek vagy szövetek.

13 A HMRC iránymutatása szerint a Health Professional Order 2001 által előírt nyilvántartásba bejegyzett szakemberek által nyújtott szolgáltatások főszabály szerint elsősorban az érintett személyek egészségének védelme, megőrzése vagy helyreállítása céljából nyújtott szolgáltatásoknak tekintendők, ezért mentesek a HÉA alól.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az FHT magánőssejtbankként történő működését az egyesült királysági illetékes hatóságok akkreditálták és engedélyezték. Az újszülöttek szülei részére nyújtott szolgáltatások keretében az FHT tevékenysége köldökzsinórvér begyűjtésére alkalmas eszköz megküldésében, valamint e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben a köldökzsinórvérből származó őssejtek tárolásában áll.

15 E tevékenységeket közvetlenül olyan klinikai tudós felügyeli, aki egészségügyi szakemberként szerepel a Health Professional Order 2001 alapján vezetett nyilvántartásban. Az őssejteket a születéskor gyűjtik be azok lehetséges jövőbeli felhasználása céljából maga a gyermek (autológ felhasználás) vagy más személyek (allogén vagy heterológ felhasználás) orvosi kezelése érdekében. Többek között az FHT és a gyermek szülője vagy szülei közötti szerződés (a továbbiakban: szerződés) szerint az FHT által feldolgozott és tárolt sejteket kizárólag orvosi felhasználásra szánják, és nem használhatók kutatási vagy kísérleti célokra.

16 Minden olyan esetben, amikor az FHT szerződés útján szolgáltatások nyújtását vállalja, az alábbi eseményekre kerül vagy kerülhet sor:

a) a születendő gyermek szülei részére megküldik a köldökzsinórvér begyűjtésére alkalmas eszközt;

b) a szülők (saját költségükön) gondoskodnak arról, hogy a szülésnél olyan egészségügyi szakember legyen jelen, aki röviddel a szülés után leveszi a köldökzsinórvért;

c) a vért orvosi futár útján az FHT laboratóriumába szállítják. Ez kifejezetten az őssejtek analízisére és köldökzsinórvérből történő kivonására specializált intézet;

d) az FHT alkalmazottai analizálják a vért annak biztosítása érdekében, hogy az a vér útján terjedő valamennyi betegségtől mentes legyen. Ezen analízist először röviddel a születés után végzik el, majd hat hónap elteltével megismétlik;

e) a vért az orvosi felhasználásra alkalmas őssejt-minta kivonása érdekében feldolgozzák;

f) az őssejtmintát lefagyasztják, és felhasználásra kész állapotban tárolják;

g) a mintát az orvosi kezelés során történő felhasználásig tárolják; és

h) az őssejtmintát (a gyermek 18 éves koráig) a szülők kérésére orvosi kezelés céljára kiadják.

17 A szerződés két fizetési módot szabályoz. Az első mód szerint az ügyfél két rögzített összeget fizet az alapügyben szóban forgó valamennyi szolgáltatásért (beleértve a hat

hónapi tárolást), valamint kiegészítő éves díjat az őssejtek további folyamatos tárolásáért. A második mód alapján az ügyfélnek lehetősége van arra, hogy az alapügyben szóban forgó valamennyi szolgáltatásért és a 20 évi tárolásért előzetesen három rögzített összeget fizessen. Az első változat esetén a teljes ár 995 GBP, amely kiegészül az évi 30 GBP összegű éves díjjal. A második mód választása esetén a teljes ár 1295 GBP.

18 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a 20 éves tárolást magában foglaló módozatot választó ügyfelek költségei a következőképpen oszlanak meg:

– a jelen ítélet 16. pontjában szereplő a) kiadási tétel az ügyfél teljes költségének 15%-át teszi ki (és 200 GBP összegű díj fizetését követeli meg);

– A b) kiadási tétellel összefüggő valamennyi költséget az ügyfélnek önállóan kell rendeznie;

– a jelen ítélet 16. pontjában felsorolt c), d) és e) kiadási tétel, azaz az FHT laboratóriumába történő szállítás, a feldolgozás, az analízis és ellenőrzés az ügyfél teljes költségének 62%-át teszi ki (és 795 GBP összegű díj fizetését követeli meg);

– a g) kiadási tétel, a tárolás, a teljes költség 23%-át teszi ki (és 300 GBP összegű díj fizetését követeli meg).

19 Az FHT oldalán az alapügyben szóban forgó tevékenységek végzésével kapcsolatban felmerülő költségek az alábbiak szerint oszlanak meg:

– köldökzsinórvér begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátása és adminisztráció: 7%;

– minta feldolgozása, analízise, vizsgálata és lefagyasztása: 91%;

– az előkészített minta tárolása: 2%.

20 A szerződés alapján nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatos munkavégzés költségeinek nagyobb része a vér analízisével, vizsgálatával és későbbi feldolgozásával függ össze. A minták lefagyasztását követően a tárolással kapcsolatos munkavégzés költsége elenyésző.

21 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a HMRC kezdetben azon az álláspontón volt, hogy az FHT őssejtek „begyűjtésében" és analízisében megnyilvánuló szolgáltatásnyújtásai az azok tárolásával ellentétben a hozzáadottértékadóról szóló törvény 9. melléklete 7. szakaszának 8. pontja alapján ([…] emberi (köztük magzati) szervek vagy szövetek értékesítése) mentesek a HÉA alól. Az FHT-t tehát úgy tekintette, mint amely egyidejűleg teljesít adómentes és adóköteles ügyleteket.

22 A HMRC ezt követően úgy vélte, hogy a főszolgáltatást az őssejtek tárolása képezi, amely tevékenység nem valósít meg orvosi kezelést, továbbá hogy a sejtek analízise és feldolgozása az említett tevékenységhez képest járulékos jellegű. Ezenkívül a HMRC

szerint még e tevékenységek elkülönített vizsgálata esetén sem minősíthető az őssejtek analízise és feldolgozása orvosi gyógykezelésnek.

23 Az FHT keresetet nyújtott be a VAT and Duties Tribunal Manchester előtt, amelyben az alábbiakra hivatkozott:

– szolgáltatásai egyetlen, összetett, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozó, megelőzési célú orvosi gyógykezelésből álló szolgáltatásnyújtást képeznek; vagy

– a szolgáltatások az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő adómentesség hatálya alá tartozó kórházi vagy orvosi gyógykezelés, vagy ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek végzését magában foglaló egyetlen összetett szolgáltatást alkotnak;

– másodlagosan, ha az FHT által teljesített szolgáltatások nem minősülnek egyetlen összetett ügyletnek, a begyűjtésre, a vizsgálatra, az analízisre, a feldolgozásra, a lefagyasztásra irányuló szolgáltatás, valamint az őssejtek megfelelő időpontban terápiás felhasználás céljára történő rendelkezésre bocsátásának szolgáltatása közül a 2006/112 HÉA-irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontja értelmében valamennyi ügylet HÉA-mentes.

24 E körülmények között a VAT and Duties Tribunal Manchester úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. Ha a szolgáltatásokat egy tagállam által elismerten a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében kórházhoz vagy orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központhoz hasonló jellegű hivatalosan elismert intézménynek tekintendő intézmény végzi, akkor úgy kell-e értelmezni a 132. cikk (1) bekezdésének b) pontjában szereplő »kórházi és orvosi gyógykezelés« kifejezést, hogy az magában foglalja a következő leírásnak megfelelő (részletesebben pedig a felek által nem vitatott tényvázlatban leírt) valamennyi, vagy – másodlagosan - egy vagy több szolgáltatást (és utóbbi esetben melyek ezek):

a) a magzat szülei részére azon orvosi eszköz átadása, amely ahhoz szükséges, hogy a szülésnél jelen lévő független egészségügyi szakember röviddel a születés után vért vehessen a gyermek köldökzsinórjából;

b) az ily módon begyűjtött vér vizsgálata egy erre szakosodott intézetben annak biztosítása érdekében, hogy az a vér vagy – az őssejtek terápiás célú felhasználása esetén – a vérből származó őssejtkivonat útján terjedő valamennyi betegségtől mentes legyen (és e vizsgálat 6 hónap elteltével történő megismétlése);

c) az említett vér megfelelően képzett egészségügyi szakemberek felügyelete alatt történő feldolgozása terápiás célú gyógyászati felhasználásra alkalmas őssejtminta kivonása érdekében;

d) a vér és az őssejtek tudományosan ellenőrzött, a vér és az őssejtek tökéletes állapotban történő fenntartását és megőrzését szolgáló körülmények közötti tárolása; és/vagy

e) a vér kiadása (a gyermek 18 éves koráig) a szülők kérésére gyógyászati kezelés során történő felhasználás céljára?

2. Másodlagosan, úgy kell-e értelmezni a kórházi és orvosi gyógykezeléssel »szorosan összefüggő« tevékenységek a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő fogalmát, hogy az valamennyi fenti szolgáltatást vagy azok közük valamelyeket magában foglalja (és utóbbi esetben melyek ezek)?

3. Ha az említett szolgáltatásokat valamely tagállam által elismerten egy vagy több megfelelően képzett egészségügyi szakember vagy az ő felügyeletük alatt más végzi, akkor úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő »egészségügyi ellátások« kifejezést, hogy az magában foglalja a következő leírásnak megfelelő (részletesebben pedig a felek által nem vitatott tényvázlatban leírt) valamennyi, vagy – másodlagosan - egy vagy több szolgáltatást (és utóbbi esetben melyek ezek):

f) a magzat szülei részére azon orvosi eszköz átadása, amely ahhoz szükséges, hogy a szülésnél jelen lévő független egészségügyi szakember röviddel a születés után vért vehessen a gyermek köldökzsinórjából;

g) az ily módon begyűjtött vér vizsgálata egy erre specializált intézetben annak biztosítása érdekében, hogy az a vér vagy – az őssejtek terápiás célú felhasználása esetén – a vérből származó őssejt-kivonat útján terjedő valamennyi betegségtől mentes legyen (és e vizsgálat 6 hónap múlva történő megismétlése)

h) az említett vér megfelelően képzett egészségügyi szakemberek általi és felügyelete alatt történő feldolgozása egy terápiás célú gyógyászati felhasználásra alkalmas őssejtminta kivonása érdekében;

i) a vér és az őssejtek tudományosan ellenőrzött, a vér és az őssejtek tökéletes állapotban történő fenntartását és megőrzését szolgáló körülmények közötti tárolása; és/vagy

j) a vér kiadása (a gyermek 18 éves koráig) a szülők kérésére gyógyászati kezelés során történő felhasználás céljára?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

25 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelvhez hasonlóan a 2006/112 irányelv is nagyon tágan határozza meg a HÉA hatályát, ugyanis az adóztatott tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany

által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra (lásd analógia útján különösen a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609.o.] 49. pontját, a C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-12121. o.] 22. pontját és a C-88/09. sz. Graphic Procédé ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1049. o.] 15. pontját). A 2006/112 említett irányelv 132. cikke azonban a hatodik irányelv 13. cikkének mintájára bizonyos tevékenységeket mentesít a HÉA alól.

26 Ahogyan a jelen ítélet 4, 6. és 8. pontjának szövegéből kitűnik, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjának szövege lényegében azonos a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) és c) pontjának az utóbbi irányelv 131. cikkével együttesen értelmezett szövegével. Ezenkívül a 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekezdéséből következik, hogy az főszabály szerint nem eredményez érdemi változásokat a hatodik irányelvhez képest.

27 Következésképpen a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontját, valamint a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontját ugyanolyan módon kell értelmezni (lásd továbbá analógia útján a C-291/07. sz. Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2008.,. I-8255. o.] 23. pontját). A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő adómentességekkel kapcsolatban kialakított ítélkezési gyakorlat tehát a jelen esetben az előzetes döntéshozatali kérelemmel keresett válaszok alapjául szolgálhat.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében előírt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a HÉA-rendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd analógia útján különösen a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját és a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-907. o.] 25. pontját). Ugyanez érvényes a 2006/112 irányelv 132. cikkében szereplő adómentességek vonatkozásában is.

29 A hatodik irányelv 13. cikkének A. részével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatból következik továbbá, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében található mentességekkel célja nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a HÉA alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (lásd analógia útján különösen 107/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2655. o.] 17. pontját; a C-307/01. sz. D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13989. o.] 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Eulitz-ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

30 Szintén a hatodik irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontjából következő azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után HÉÁ-t kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd analógia útján különösen a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11079. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Eulitz-ügyben hozott ítélet 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

31 Az előterjesztett kérdésekre a fenti megfontolásokra tekintettel kell választ adni.

Az első és a harmadik kérdésről

32 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy ha a szolgáltatásokat valamely tagállam által elismerten a 2006/112 irányelv 132. cikke

(1) bekezdésének b) pontja értelmében kórházhoz vagy orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központhoz hasonló jellegű hivatalosan elismert intézménynek tekintendő intézmény végzi, akkor úgy kell-e értelmezni az említett rendelkezésben szereplő „kórházi és orvosi gyógykezelés" kifejezést, hogy az magában foglalja az alapügyben szóban forgó valamennyi tevékenységet, azaz az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátását, e vér analízisét és feldolgozását, valamint adott esetben a köldökzsinórvérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolását, vagy másodlagosan egyet vagy többet közülük, és adott esetben melyiket vagy melyeket.

33 Harmadik kérdésével az említett bíróság arra szeretne választ kapni, hogy ha az említett szolgáltatásokat valamely tagállam által elismerten egy vagy több megfelelően képzett egészségügyi szakember vagy az ő felügyeletük alatt más végzi, akkor úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" kifejezést, hogy az magában foglalja a jelen ítélet előző pontjában felsorolt valamennyi tevékenységet, vagy másodlagosan egyet vagy többet közülük, és adott esetben melyiket vagy melyeket.

34 Ahogyan azonban különösen az első és a harmadik kérdés szövegéből következik, az alapügyben egyértelmű, hogy egyrészről, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szempontjából az FHT-t kórházhoz vagy orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központhoz hasonló jellegű hivatalosan elismert intézménynek kell tekinteni, másrészről pedig ugyanezen rendelkezés c) pontja szempontjából az FHT tevékenységeit – az érintett tagállam által meghatározottakhoz hasonló – orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében végzik.

35 Következésképpen az első és a harmadik kérdés alapvetően egyenként a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „kórházi és orvosi gyógykezelés" és ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" kifejezés értelmezésére vonatkozik.

36 Márpedig az orvosi szolgáltatásokat illetően az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja kórházi környezetben teljesített szolgáltatásokra vonatkozik, míg e bekezdés c) pontja az ilyen kereten kívül – akár a szolgáltató magánlakásán, akár a beteg lakóhelyén vagy bármely más helyen – nyújtott egészségügyi szolgáltatásokat érinti (lásd ebben az értelemben a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002.,. I-6833. o.] 36. pontját). Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja, amelyek alkalmazási köre eltérő, célja a szűk értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség teljes körének szabályozása (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 36. pontját és a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 26. pontját).

37 Következésképpen – ahogyan azt a Bíróság korábban már kimondta – mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés", mind az e bekezdés c) pontjában említett „egészségügyi ellátások" fogalma olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása (lásd a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

38 Ahogyan a jelen ítélet 27. pontjából következik, ugyanez érvényes a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában szereplő azonos kifejezések vonatkozásában is.

39 E feltételek mellett az első és a harmadik kérdést együttesen kell megvizsgálni, és úgy kell érteni, hogy lényegében mindkettő annak megválaszolására irányul, hogy az alapügyben szóban forgókhoz hasonló körülmények között az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben a köldökzsinórvérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában álló tevékenységek összességének vagy egy részének célja-e betegségek és egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és – amennyiben lehetséges – gyógyítása.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ugyan az „orvosi gyógykezeléseknek” és az „egészségügyi ellátásoknak” terápiás célokat kell szolgálniuk, ebből nem szükségszerűen következik az, hogy valamely szolgáltatás terápiás céljának különösen szűk értelmet kellene tulajdonítani (lásd a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 24. pontját, a C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13859. o.] 40. pontját, valamint a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

41 Ezért megilleti az említett irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában rögzített adómentesség az egyének egészségének védelme, és e körben annak megőrzése vagy helyreállítása céljából nyújtott orvosi szolgáltatásokat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Unterpertinger-ügyben hozott ítélet 40. és 41. pontját, a fent hivatkozott D’Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontját, valamint a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

42 Ahogyan a jelen ítélet 27. pontjából következik, ugyanez érvényes a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontja vonatkozásában is.

43 Az alapügyben szóban forgó, az FHT által végzettekhez hasonló tevékenységek – azaz a köldökzsinórvér begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátása, e vér analízise és feldolgozása, valamint adott esetben az e vérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása – azonban akár együttesen, akár külön-külön vizsgálva, nem tűnnek úgy, hogy közvetlenül tényleges céljuk lenne betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, de e szolgáltatásoknak nem tényleges célja az egészség védelme, fenntartása vagy helyreállítása sem.

44 E tekintetben bár valamely betegség felderítése kétségtelenül a köldökzsinórvérből származó őssejtek begyűjtését ösztönző egyik cél lehet, az ügy irataiból, és különösen a szerződésből úgy tűnik, hogy az FHT által nyújtott szolgáltatások célja kizárólag annak biztosítása, hogy valamilyen különös forrás álljon rendelkezésre orvosi kezelés

céljából azon bizonytalan feltételezett helyzet megvalósulása esetén, ha az szükségessé válna, de önmagukban nem céljuk valamely betegség, sérülés vagy egészségügyi zavar megakadályozása, elkerülése vagy megelőzése, illetve lappangó vagy kialakulóban lévő betegségek felderítése. Amennyiben ez a helyzet valósul meg – aminek az előtte folyamatban lévő jogvita valamennyi konkrét adatára tekintettel történő ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – az alapügyben szóban forgókhoz hasonló tevékenységek önmagukban nem tekinthetők úgy, hogy egyrészről a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „kórházi és orvosi gyógykezelés" kifejezés, másrészről pedig a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" kifejezés hatálya alá tartoznak.

45 Ezzel szemben amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy a köldökzsinórvér analízise ténylegesen orvosi diagnózis felállításának lehetővé tételére irányul, és nem csupán azon vizsgálatok részét képezi, amelyek lehetővé teszik annak meghatározását, hogy az őssejtek életképesek-e, azt a következtetést kell levonni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) vagy c) pontjában említett mentességek hatálya alá tartozó, diagnosztikai jellegű ellátás nyújtása valósul meg azzal a feltétellel, hogy az említett pontokban és az említett irányelvben előírt egyéb feltételeket tiszteletben tartják.

46 Egyébiránt az FHT által a tárgyaláson előadott érveléssel ellentétben az emberi test élő – jóllehet e testtől elválasztott – részeinek lefagyasztása önmagában nem minősül megelőzési jellegű orvosi gyógykezelésnek.

47 A fenti megfontolásokra tekintettel az együttesen értelmezett első és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben az e vérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában álló tevékenységek célja kizárólag annak biztosítása, hogy valamilyen forrás álljon rendelkezésre orvosi kezelés céljából azon bizonytalan feltételezett helyzet megvalósulása esetén, ha az szükségessé válna, és önmagukban nem céljuk betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, az ilyen tevékenységek – akár együttesen, akár

külön-külön véve – nem tartoznak sem a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „kórházi és orvosi gyógykezelés", sem az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" fogalma alá. A köldökzsinórvér analízise esetében csak akkor állna elő eltérő helyzet, ha ezen analízis ténylegesen orvosi diagnózis felállítását tenné lehetővé, aminek az ellenőrzése szükség esetén a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdésről

48 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kórházi és orvosi gyógykezelés[hez]" „szorosan kapcsolódó" tevékenységek fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgó – az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben az e vérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában álló – valamennyi szolgáltatást vagy azok közük valamelyeket magában foglalja.

49 E tekintetben a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja vonatkozásában a C-262/10. sz. CopyGene ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-5053. o.) 45–50. pontjából következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kórházi és orvosi gyógykezeléshez" „szorosan kapcsolódó" tevékenységek fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem fedi le az olyan tevékenységeket, mint amilyenek az újszülöttek köldökzsinórvérének levételére, szállítására és analízisére, valamint az e köldökzsinórvérben található őssejtek tárolására irányulnak, amennyiben az e tevékenységekhez csak esetlegesen kapcsolódó, kórházi környezetben nyújtott orvosi gyógykezelések nem történnek meg ténylegesen, és nincsenek sem folyamatban, sem tervbe véve.

50 Ugyanezen értelmezést kell alkalmazni a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja vonatkozásában is.

51 Következésképpen, mivel az alapügyben szóban forgó tevékenységek a lényegüket tekintve hasonlók a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló szolgáltatásokhoz, azt a következtetést kell levonni, hogy – akár együttesen, akár külön-külön vizsgálva őket – nem tartozhatnak a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kórházi és orvosi gyógykezelés[hez]" „szorosan kapcsolódó" tevékenységek fogalma alá. E tevékenységek ugyanis csupán alkalmasak arra – bizonyos feltételek esetleges megvalósulása esetén – hogy szorosan kapcsolódjanak kórházi környezetben nyújtott olyan orvosi gyógykezelésekhez, amelyek nem történtek meg ténylegesen, és nincsenek sem folyamatban, sem tervbe véve.

52 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kórházi és orvosi gyógykezelés[hez]" „szorosan kapcsolódó" tevékenységek fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem fedi le az alapügyben szóban forgókhoz hasonló azon tevékenységeket, amelyek az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben a köldökzsinórvérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában állnak, amely felhasználáshoz e tevékenységek csak esetlegesen kapcsolódnak, az nem történik meg ténylegesen, és az nincs sem folyamatban, sem tervbe véve.

A költségekről

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

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

1) **Amennyiben az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analízisében és feldolgozásában, valamint adott esetben az e vérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában álló tevékenységek célja kizárólag annak biztosítása, hogy valamilyen forrás álljon rendelkezésre orvosi kezelés céljából azon bizonytalan feltételezett helyzet megvalósulása esetén, ha az szükségessé válna, és önmagukban nem céljuk betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, az ilyen tevékenységek – akár együttesen, akár külön-külön véve – nem tartoznak sem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „kórházi és orvosi gyógykezelés", sem az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő „egészségügyi ellátások" fogalma alá. A köldökzsinórvér analízise esetében csak akkor állna elő eltérő helyzet, ha ezen analízis ténylegesen orvosi diagnózis felállítását tenné lehetővé, aminek az ellenőrzése szükség esetén a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

2) **A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „kórházi és orvosi gyógykezelés[hez]" „szorosan kapcsolódó" tevékenységek fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem fedi le az alapügyben szóban forgókhoz hasonló azon tevékenységeket, amelyek az újszülöttek köldökzsinórvérének begyűjtésére alkalmas eszköz rendelkezésre bocsátásában, e vér analizálásában és feldolgozásában, valamint adott esetben a köldökzsinórvérből kinyert őssejtek esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználása érdekében történő tárolásában állnak, amely felhasználáshoz e tevékenységek csak esetlegesen kapcsolódnak, az nem történik meg ténylegesen, és az nincs sem folyamatban, sem tervbe véve.**

Aláírások