A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. június 3.*

A C-237/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Belgium) a Bírósághoz 2009. július 1-jén érkezett, 2009. június 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **État belge**

és

Nathalie De Fruytier

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: francia.

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., J. Malenovský (előadó) és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– N. De Fruytier képviseletében E. Traversa ügyvéd,

– a belga kormány képviseletében M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, I. Bakopoulos és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében 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 tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése d) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Nathalie De Fruytier és az État belge között annak tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő, hogy az érdekelt által önálló vállalkozóként emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok számára végzett szállításának tevékenysége hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) köteles tevékenységnek minősül-e.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében a „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

4 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében „szolgáltatásnyújtásnak” minősül minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

5 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[…] 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:

[...]

d) az emberi szerv, vér és anyatej adása [helyesen: értékesítése];

[...]”

A nemzeti jog

6 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (a továbbiakban: CTVA) 10. és 18. cikke ülteti át a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésében, illetve 6. cikke (1) bekezdésében szereplő meghatározását.

7 A CTVA 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. § Termékértékesítés: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése. Ez különösen átruházást vagy jognyilatkozatot tartalmazó szerződés végrehajtásaként javaknak a szerző vagy a kedvezményezett rendelkezésére bocsátását jelenti.

[...]”

8 A CTVA 18. cikke értelmében:

„1. § Szolgáltatásnyújtásnak minősül minden olyan tevékenység, amely jelen törvény szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[...]”

9 A CTVA 44. cikke, amely a hatodik irányelv 13. cikkének a bizonyos közhasznú tevékenységek HÉA-mentességére vonatkozó A. részét ülteti át, a következőképpen rendelkezik:

„1. § Mentesek az adó alól azok a szolgáltatások, amelyeket szokásos tevékenységük végzésének keretében a következő személyek nyújtanak:

[...]

(2) az orvosok, a fogorvosok, a gyógytornászok, a szülésznők, az ápolók és ápolónők, a gondozók és gondozónők, a betegápolók, a gyógymasszőrök és -masszőzök, akiknek a személyek gondozására irányuló szolgáltatása szerepel a kötelező betegség- és rokkantsági biztosítás szolgáltatásainak nómenklatúrájában;

2. § Mentesülnek továbbá az adó alól:

(1) azok a szorosan kapcsolódó szolgáltatások és termékértékesítések, amelyeket szokásos tevékenységük végzése során kórházi és pszichiátriai intézmények, klinikák és rendelőintézetek nyújtanak: betegek és sérültek szállítása speciálisan e célra felszerelt szállítóeszközökkel;

[...]

(1b) emberi szervek, emberi vér és anyatej értékesítése;

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés

10 N. De Fruytier önálló vállalkozóként emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok számára végzett szállításának tevékenységét végzi.

11 A belga adóügyi igazgatás HÉA-t vetett ki a N. De Fruytier által végzett tevékenységre.

12 Mivel úgy ítélte meg, hogy tevékenysége mentes a HÉA alól, N. De Fruytier keresetet nyújtott be. A namuri elsőfokú bíróság 2006. június 1-jén hozott ítéletében, majd a liège-i fellebbviteli bíróság 2007. október 26-i ítéletében helyt adott a keresetnek, és elrendelte a vonatkozó mentesítést.

13 Ítéletében a liège-i fellebbviteli bíróság lényegében a következő érvelés alapján megállapította, hogy az emberi eredetű szervek és minták szállításának N. De Fruytier által végzett tevékenysége a CTVA 44. cikke 2. §-a (1b) bekezdésének értelmében adómentes.

14 A belga jogban az emberi eredetű szervek és minták kereskedelme tilos. Következésképpen, a CTVA 44. cikke 2. §-a (1b) bekezdése hatékony érvényesülésének biztosítása céljából az e rendelkezésekben az emberi szervekkel, vérrel és anyatejjel kapcsolatban

szereplő közhasznú tevékenység nem jelentheti ezek értékesítését a CTVA 10. cikkében meghatározott „termékértékesítés” értelmében, mivel az ilyen „értékesítés” elméletileg kizárt, tekintve hogy a törvény tiltja. A CTVA 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdése szerinti „értékesítést” ily módon úgy kell tekinteni, mint amely bizonyos javak tényleges értékesítésének tevékenységéhez kapcsolódik, amelynek megfelelnek az N. De Fruytier által végzett szállítási szolgáltatások.

15 Az État belge felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a szóban forgó ítélet ellen.

16 Felülvizsgálati kérelmének alátámasztására azt állítja, hogy a CTVA 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdése szerinti „értékesítést” a CTVA 10. cikke szerinti értelemben kell érteni, tehát materiális javak egyik félről a másikra történő átruházásának műveleteként, amely utóbbi fél már jogosult a dolog felett tulajdonosként vagy tulajdonosi minőségben rendelkezni. Következésképpen, mivel az N. De Fruytier által végzett szállítási tevékenység nem a CTVA 10. cikke szerinti „értékesítésnek” tekintendő, hanem szolgáltatásnyújtásnak, nem tartozik a CTVA 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdésében előírt mentesség alá.

17 E körülmények között a Cour de cassation az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az emberi szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenység emberi szerv, vér és anyatej értékesítésének minősül-e, amely a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontja alapján mentes a [HÉA] alól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját, amely mentesíti a HÉA alól „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését", úgy kell-e értelmezni, hogy ezt az emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre is alkalmazni kell.

19 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, amely magában foglal valamennyi gyártási, kereskedelmi és szolgáltatási tevékenységet. Az irányelv 13. cikke azonban bizonyos közhasznú tevékenységeket (13. cikk, A rész) és egyéb tevékenységeket (13. cikk, B. rész) mentesít a HÉA alól (lásd a C-253/07. sz., Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7821. o.] 15. pontját, valamint a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-907. o.] 24. pontját).

20 Továbbá, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a 13. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4793. o.] 16. pontját; 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, valamint 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).

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése (lásd különösen a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 15. pontját és a C-242/08. sz. Swiss Re Germany Holding ügyben 2009. október 22-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10099. o.] 33. pontját). Következésképpen a hatodik irányelv rendelkezéseiben szereplő, jelentésükre és tartalmukra vonatkozóan a tagállamok jogára egyetlen kifejezett utalást sem tartalmazó kifejezéseket az Unió egészében általában önállóan és egységesen kell értelmezni (lásd a C-497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 34. pontját és a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 63. pontját).

22 A fenti megfontolásokból következik, hogy a „termékértékesítés" kifejezést, amelyre a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontja „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítése" vonatkozásban utal, az Unió jogára sajátosan jellemző, önálló és egységes értelmezéssel kell felruházni.

23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének szövege szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése" (lásd a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2697. o.] 31. pontját). Továbbá a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy a „szolgáltatásnyújtás" fogalma minden olyan ügyletet magában foglal, amely az ezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek (lásd a C-88/09. sz. Graphic Procédé ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1049. o.] 17. pontját).

24 Másfelől a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásra az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákra utal, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzék, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd ebben az értelemben a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontját; a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 13. és 14. pontját; a C-185/01. sz.

Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. és 33. pontját, valamint a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 Márpedig, ha az emberi eredetű szervek és minták szállításának olyan tevékenysége, mint az alapügyben szereplő, a szállító számára pusztán azon tényből áll, hogy az érintett termékeket ténylegesen az egyik helyről a másikra szállítja kórházak és laboratóriumok számára, az ilyen tevékenység nem minősülhet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek", mivel e tevékenység nem jogosítja fel a másik felet, hogy a szóban forgó termékekkel úgy rendelkezzen, mintha ezek tulajdonosa lenne.

26 Következésképpen, e tevékenység nem tartozik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontjában „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítése" tekintetében előírt HÉA-mentesség kedvezménye alá.

27 E tekintetben, még ha az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az is derül ki, hogy Belgiumban az emberi eredetű szervek és minták forgalomképtelenek, és még ha az 1997. április 4-én Oviedóban megkötött, a biológia és a gyógyászat alkalmazása tekintetében az emberi jogok és az emberi méltóság védelméről szóló egyezmény: az emberi jogokról és a biogyógyászatról szóló egyezménynek „A haszon tilalma" című 21. cikke előírja is, hogy az emberi test és részei mint ilyenek nem képezhetik haszon forrását, e tényezők önmagukban nem minősíthetők olyannak, mint amelyek megfosztják hatékony érvényesülésétől a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját. Ezen egyezményt ugyanis, amely aláírásra megnyitott többek között egyrészt az Európa Tanács tagállamai, másrészt pedig az Európai Unió számára, amint az annak 33. cikke (1) bekezdéséből következik, az Unió nem írta alá. Továbbá jelenleg a tagállamoknak csak csekély többsége ratifikálta ezt az egyezményt.

28 Ebből következik, hogy nem zárható ki, hogy a Belga Királyságtól eltérő más tagállamokban az ilyen ügyletek, különösen az anyatejre vonatkozóak, megengedettek, és

következésképpen alkalmasak arra, hogy ezekre a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontjában előírt mentesség vonatkozzon.

29 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvnek „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését" a HÉA alól mentesítő 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy ez nem alkalmazható az emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre.

A költségekről

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

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

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 d) pontját, amely mentesíti az adó alól „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését", úgy kell értelmezni, hogy ez nem alkalmazható az emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre.

Aláírások