A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. március 9.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 98. cikk (2) bekezdése — A III. melléklet 3. és 4. pontja — Az adósemlegesség elve — Oxigénnel való orvosi kezelés — Kedvezményes héamérték — Oxigénpalackok — Általános héamérték — Oxigénkoncentrátor”

A C-573/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour d’appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2015. november 9-én érkezett, 2015. október 28-i határozatával terjesztett elő

az **État belge**

és

az **Oxycure Belgium SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: V. Giacobbo-Peyronnel tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. szeptember 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Oxycure Belgium SA képviseletében F. Fosseur avocat,

– a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: D. Carmen szakértő,

– az Európai Bizottság képviseletében J.-F. Brakeland és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. október 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: francia.

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 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 98. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint ezen irányelv III. melléklete 3. és 4. pontjának az adósemlegesség elvének tekintetében történő értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az État belge (belga állam) és az Oxycure Belgium SA (a továbbiakban: Oxycure) között az oxigénkoncentrátorok és az oxigénnel való orvosi kezelés céljára szolgáló tartozékok értékesítésére és/vagy bérbeadására irányuló tevékenység hozzáadottérték-adó (héa) kötelezettsége tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (4) preambulumbekezdése így szól:

„A belső piac létrehozására irányuló cél megvalósításának előfeltétele a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezért szükséges, hogy a (HÉA-rendszer) segítségével összehangolják a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályokat, és ezáltal, amennyire csak lehetséges, kiküszöböljék azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár közösségi szinten torzíthatják.”

4 Ezen irányelv 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

5 Az említett irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése így rendelkezik:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) „A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[…]”

6 A héairányelv III. mellékletének 3. pontjában szerepelnek az „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használt gyógyszerészeti termékek, beleértve a fogamzásgátló és női egészségügyi védekezésre használt termékeket”.

7 E melléklet 4. pontjában szerepelnek az „általában a fogyatékosság enyhítésére, illetve kezelésére szolgáló gyógyászati berendezések, segédeszközök és más felszerelések, amelyek a fogyatékossággal élők személyes és kizárólagos használatára szolgálnak, beleértve az ilyen termékek javítását is, továbbá a gépkocsiban használatos gyermekülések értékesítése”.

A belga jog

8 Az 1970. július 20-i arrêté royal n° 20, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (a hozzáadottérték-adó mértékének megállapításáról és a termékeknek és szolgáltatásoknak az adó mértéke szerinti besorolásáról szóló 20. sz. királyi rendelet; a továbbiakban: 20. sz. királyi rendelet) kimondja, hogy 6%-os kedvezményes héamértéket kell alkalmazni az A. táblázatban megjelölt termékekre és szolgáltatásokra.

9 Ezen A. táblázatnak a XXIII. rovata többek között említi az „ortopédiai készülék[et] (beleértve a sebészeti övet és sérvkötőt is); törésnél alkalmazható áru[t] és eszköz[t] (sínek, merevítők és hasonló eszközök); műfog[at] és fogpótlás[t], műszem[et] és más műtestrész[t]; hallókészülék[et], továbbá fogyatékosság vagy rokkantság korrigálására szolgáló és testen viselhető vagy hordozható vagy szervezetbe beültethető más készülék[et]; speciálisan sztómás betegek és inkontinenciában szenvedők általi viselésre szánt egyedi anyagok[at], az egészségügyi betétek, tisztasági betétek, 6 évesnél fiatalabb gyermekeknek való pelenkák és pelenkanadrágok kivételével; művesekezelés részét képező egyedi kiegészítők[et], beleértve a használt tasakokat is", „az aeroszolos készülékek[et] és tartozékaik[at]; egyedi anyagok[at] a Mucomyst-kezeléshez" és a „fájdalomcsillapítókhoz való perfúziós pumpák[at]."

10 Az említett A. táblázat XXXIV. rovata e termékek bérbeadására vonatkozik.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11 Az Oxycure egy olyan társaság, amelynek főtevékenysége az oxigénkoncentrátorok bérbeadása és értékesítése. Az ilyen készüléknek van egy olyan része, amely a környezeti levegőben lévő oxigén összesűrítésére szolgál, valamint a felszerelések szerves részét képezi egy orrkanül vagy oxigénmaszk és egy oxigéncső. Az oxigénkoncentrátorok lehetővé teszik az otthoni oxigénterápiát az olyan betegek számára, akik légzési nehézségben vagy más súlyos fogyatékosságban szenvednek, és akiknek az állapotán olyan gyógyszerek, mint például spray-k, illetve légúttágítók használata már nem javít.

12 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy 2010. november 26-án a belga hatóság a jegyzőkönyv elkészítésekor megállapította, hogy 2007. október 1. és 2010. március 31. közötti időszakban az Oxycure az oxigénkoncentrátorok és azok tartozékainak bérbeadása és értékesítése után a 6%-os kedvezményes héamértéket alkalmazta, miközben ezen ügyletek után 21%-os általános adómértéket kellett volna alkalmazni a 20. sz. királyi rendelet alapján. E jegyzőkönyv alapján 1 291 621,17 euró fizetendő adóra és 129 160 euró bírságra vonatkozó fizetési meghagyást bocsátottak ki.

13 2011. december 28-án az Oxycure jogorvoslati kérelmet nyújtott be a tribunal de première instance de Namurhoz (namuri elsőfokú bíróság, Belgium) e fizetési meghagyás tekintetében, amely 2013. április 25-i ítéletével hatályon kívül helyezte ez utóbbit.

14 2013. június 27-én a belga állam fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a cour d'appel de Liège-hez (liège-i fellebbviteli bíróság).

15 E bíróság megjegyzi, hogy az oxigénkoncentrátorok az orvosioxigén-palackokkal és a folyékonyorvosioxigén-tartályokkal együtt a piacon elérhető három oxigénforrás egyikét jelentik, valamint hogy ezek a források mind felcserélhetők, és/vagy kiegészítik egymást. Ugyanis egyrészt a Centre fédéral d'expertise des soins de santé belge (belga szövetségi egészségügyi szakértői központ, Belgium) jelentése szerint e források mindegyike esetében rendelkezésre áll egy nagyobb méretű rögzített és egy kisebb méretű hordozható változat. E jelentésből az is kitűnik, hogy a klinikai hatékonyság tekintetében az összes oxigénkezelés egyenértékű. Nem bír jelentőséggel ugyanis, hogy az oxigént ezen elérhető háromféle mód közül az egyikből vagy a másikból biztosítják, és hogy az oxigénforrás rögzített vagy hordozható, az oxigén biztosításának e módjai közötti különbségek kizárólag a kényelmi szempontokból (zaj, az otthonon kívüli használat, rendelkezésre álló térfogat,

beteg általi feltölthetőség) és a társadalom számára fennálló költségekből adódnak. Másrészt a kötelező „egészségbiztosításról és a táppénzbiztosításról” szóló belga szabályozás elismeri ezen oxigénforrások tökéletes felcserélhetőségét, amennyiben az oxigénkoncentrátor visszatéríthető ára magában foglal egy pótoxigénpalackot.

16 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a 20. sz. királyi rendelet A. táblázatának XVII. rovata alapján az oxigénpalackokra 6%-os kedvezményes héamérték alkalmazandó.

17 E megfontolások alapján a kérdést előterjesztő bíróság azt veti fel, hogy e táblázatot, még ha annak egyik rovatában sem szerepelnek kifejezetten az oxigénkoncentrátorok, az uniós jog elveire és különösen az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell-e értelmezni, hogy az legalábbis hallgatólagosan – ugyanúgy mint a más oxigénforrásokra – ezen oxigénkoncentrátorokra is vonatkozik.

18 E körülmények között a cour d’appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [héairányelv] III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, különös tekintettel a semlegesség elvére, ellentétes-e az olyan nemzeti rendelkezés, amely az oxigénpalackok felhasználásával végzett oxigénterápiás kezelésre kedvezményes héamérték alkalmazását írja elő, míg az oxigénkoncentrátorok felhasználásával végzett oxigénterápiás kezelésre az általános héamérték alkalmazandó?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv – adósemlegesség elvének fényében értelmezett – 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint III. mellékletének 3. és 4. pontjával ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, amely szerint az oxigénkoncentrátorok értékesítésére és bérbeadására az általános héamérték alkalmazandó, míg e szabályozás az oxigénpalackok értékesítésére kedvezményes héamérték alkalmazását írja elő.

20 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 96. cikke szerint a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, vagyis minden egyes tagállam által meghatározott általános adómértéket kell alkalmazni (2015. június 4-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet, C-161/14, nem tették közzé, EU:C:2015:355, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Ezen elvtől eltérően ezen irányelv 98. cikke előírja a kedvezményes héamérték alkalmazásának lehetőségét. Az említett irányelv III. melléklete kimerítően felsorolja az olyan termékek és szolgáltatások kategóriáit, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni.

22 E melléklet célja arra irányul, hogy a héa terhét végső soron viselő fogyasztó számára kevésbé költségessé tegyen bizonyos, különösen szükségesnek tekintett termékeket (2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 48. pont).

23 A héairányelv III. mellékletének sajátos tartalmára vonatkozóan a Bíróság kimondta, hogy az uniós jogalkotó számára széles mérlegelési jogkört kell elismerni, mivel valamely adójogi jellegű intézkedés elfogadása politikai, gazdasági és társadalmi döntéseket, és az eltérő érdekek fontossági sorrendjének meghatározását, vagyis összetett mérlegelést igényel (2017. március 7-i RPO-ítélet, C-390/15, EU:2017:174, 54. pont).

24 Meg kell jegyezni, hogy e jogalkotó azzal, hogy a héairányelv III. mellékletének 3. és 4. pontját elfogadta, a termékek bizonyos külön kategóriáinak értékesítésére az általános héamérték helyett kedvezményes héamérték alkalmazását tette lehetővé.

25 Amint az a héairányelv 98. cikkének szövegéből kitűnik, az egy vagy két kedvezményes adómérték alkalmazása nem kötelező. A kedvezményes héamérték alkalmazása a tagállamok számára elismert lehetőség, azon elvtől való eltérésként, miszerint az általános adómérték alkalmazandó. Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy szigorúan kell értelmezni az olyan rendelkezéseket, amelyek eltérést engedélyeznek valamely elvtől (2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-492/08, EU:C:2010:348, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Ennélfogva a tagállamok főszabály szerint dönthetnek úgy, hogy a héairányelv III. mellékletének 3. pontjában szereplő gyógyszerészeti termékekre a kedvezményes héamérték alkalmazását írják elő, míg az e melléklet 4. pontjában szereplő gyógyászati eszközökre általános adómértéket alkalmaznak. Dönthetnek úgy is, hogy az említett 3. és 4. pontban szereplők közül egyes gyógyszerészeti termékekre vagy speciális gyógyászati eszközökre kedvezményes héamérték alkalmazását írják elő, míg az egyéb ilyen termékekre vagy eszközökre általános adómértéket alkalmaznak. Mindenesetre az említett mellékletben nem szereplő termékekre a tagállamok kötelesek általános adómértéket alkalmazni.

27 Ebből következik, hogy egy olyan nemzeti jogszabály, mint az alapügybeli, amely az oxigénkoncentrátorokra vonatkozóan nem ír elő kedvezményes héamértéket, főszabály szerint összeegyeztethető a héairányelv 98. cikkével.

28 Ugyanis, ha egy tagállam a héairányelv III. mellékletében szereplő egyes speciális termékekre vagy szolgáltatásokra kedvezményes héamértéket alkalmaz, az adósemlegesség elvét tiszteletben kell tartania (lásd ebben az értelemben: 2008. április 3-i Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ítélet, C-442/05, EU:C:2008:184, 41. és 43. pont; 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 30. pont; 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítélet, C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 45. pont).

29 Ennélfogva a feltett kérdés megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni, hogy egy olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, sérti-e az adósemlegesség elvét.

30 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy ezen elvvel ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2014. szeptember 11-i K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Az állandó ítélkezési gyakorlatból azonban az következik, hogy ez az elv – egyértelmű rendelkezés hiányában – nem teszi lehetővé a kedvezményes adómérték hatályának kiterjesztését (lásd különösen: 2015. március 5-i Bizottság kontra Luxembourg ítélet, C-502/13, EU:C:2015:143, 51. pont; 2015. július 2-i De Fruytier ítélet, C-334/14, EU:C:2015:437, 37. pont).

32 Az említett elv ugyanis nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja a kedvezményes adómérték érvényességét, hanem egy értelmezési elv, amelyet a kedvezményes héamértékek szigorú értelmezésének elvével együttesen kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont).

33 A jelen esetben a Bíróság elé észrevételeket benyújtó érdekeltek egyetértenek abban, hogy az alapeljárásban szóban forgó oxigénkoncentrátorok az oxigénpalackokkal szemben nem tartoznak a héairányelv III. mellékletének 3. pontjának hatálya alá, amely bizonyos gyógyszerészeti termékekre, vagyis az általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használt termékekre vonatkozik. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis kitűnik, hogy a „gyógyszerészeti termékek” ezen fogalma – bár nem korlátozódik a gyógyszerekre – nem terjed

ki valamennyi gyógyászati használatú eszközre, berendezésre, készülékre és felszerelésre (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 61–65. pont).

34 Ezen értelmezést megerősíti az említett III. melléklet 4. pontja, amely éppen a különleges használatú orvostechnikai eszközökre vonatkozik (2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 64. pont). E rendelkezés ugyanis csak a fogyatékossággal élők személyes és kizárólagos használatára szolgáló termékek tekintetében vonatkozik az általában a fogyatékosság enyhítésére, illetve kezelésére szolgáló gyógyászati berendezésekre, segédeszközökre és más felszerelésekre.

35 Márpedig, mivel nem tűnik bizonyítottnak, hogy az oxigénkoncentrátorok a „fogyatékossággal élők személyes és kizárólagos használatára” szolgálnak, ezen eszközök nem tartozhatnak a héairányelv III. melléklete 4. pontjának hatálya alá sem, aminek a vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

36 E feltételek mellett, tekintettel a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra, az adósemlegesség elve nem kötelezhet egy olyan tagállamot, mint az alapügybeli tagállam – amely élt a számára biztosított azon lehetőséggel, hogy a héairányelv III. mellékletének 3. pontjában szereplő speciális termékekre kedvezményes héamértéket alkalmazzon –, e kedvezményes adómértéknek az oxigénkoncentrátorokra történő kiterjesztésére, még ha ez utóbbiakat a fogyasztó az e kedvezményes adómértékben részesülő termékekhez hasonlónak is érzékeli.

37 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv – adósemlegesség elvének fényében értelmezett –98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint III. mellékletének 3. és 4. pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli szabályozás, amely szerint az oxigénkoncentrátorok értékesítésére és bérbeadására az általános héamérték alkalmazandó, míg e szabályozás az oxigénpalackok értékesítésére kedvezményes héamérték alkalmazását írja elő.

A költségekről

38 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv – adósemlegesség elvének fényében értelmezett – 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint III. mellékletének 3. és 4. pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, amely szerint az oxigénkoncentrátorok értékesítésére és bérbeadására az általános hozzáadottértékadó-mérték alkalmazandó, míg e szabályozás az oxigénpalackok értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték alkalmazását írja elő.

Aláírások