NILS WAHL
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. június 2.[1]

C-412/15. sz. ügy

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
kontra
Finanzamt Kassel II - Hofgeismar

(a Hessisches Finanzgericht [hesseni adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó — Adólevonások — A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja — »Vér« — Vérplazma gyógyszergyártás céljára történő értékesítése”

1. A jelen eljárásban lényegében a következő kérdés merül fel: héamentes ügyletnek számít-e a vérplazma gyógyszergyártás céljára történő értékesítése?

2. E kérdés megválaszolásához a Bíróságnak először meg kell határoznia a „vér” héairányelv[2] 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett fogalmát, másodszor pedig meg kell vizsgálnia, hogy a hivatkozott rendelkezés alapján meg kell-e különböztetni a gyógyászati célokra és a gyógyszergyártás céljára szánt plazmát.

I – Jogi keret

A – *Az uniós jog*

3. A héairányelv 132. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) 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 és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

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

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

d) emberi szerv, vér és anyatej értékesítése;

e) azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok műfogsorral kapcsolatos szolgáltatásai;

[…]”

B – *A nemzeti jog*

4. A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz; a továbbiakban: UStG) 4. §-a előírja:

„Az 1. § (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá tartozó ügyletek közül adómentesek a következők:

[…]

1. b) a Közösségen belüli termékértékesítések […]

[…]

17. a) emberi szerv, vér és anyatej értékesítése.”

5. Az UStG 15. cikke előírja:

„(1) A vállalkozó az alábbi előzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jog szerint fizetendő adót. […]

(2) Az előzetesen felszámított adó levonásából ki vannak zárva az azon termékértékesítés, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint szolgáltatás után fizetett adók, amelyek esetében a terméket, illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek,

[…]

(3) A (2) bekezdés szerinti levonás alóli kivétel nem alkalmazható, ha a tevékenységek

1. a (2) bekezdés első mondatának 1. Pontjában említett esetekben

   a) adómentesek a 4. § 1–7. pontja […] alapján”

6. A forgalmi adó alkalmazásáról szóló rendelet (Umsatzsteuer-Anwendungserlass; a továbbiakban: UStAE) 4.17.1 szakasza értelmében:

„(1) Az emberi vérhez a következő termékek tartoznak: friss konzervált vér, teljes konzervált vér, konzervált vérsavó és plazma, heparinos konzervált vér és konzervált sejtszerű vérkomponensek.

(2) Nem mentesek az adó alól az emberi vérplazma elegyeiből előállított plazmakészítmények. Ezek közé tartoznak különösen a következők: faktorkészítmények, humán albumin, fibrinogén, ellenanyagok […].”

II – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7. A TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (a továbbiakban: TMD) véradóközpontot működtet. Tevékenysége körében vérplazmát értékesített gyógyszergyártás céljára a svájci székhelyű X AG-nek, amely a plazmát az Európai Unió más területén lévő gyáraiba szállította el a TMD-től.

8. A Finanzamt Kassel II - Hofgeismarhoz („kassel II”–hofgeismari adóhatóság; a továbbiakban: Finanzamt) benyújtott 2008. évi forgalmiadó-bevallásában a TMD levonta az ezen értékesítésekkel kapcsolatos héát. A Finanzamt azonban azzal az indokkal tagadta meg az adólevonást, hogy a vérplazmának az Unió más területére történő értékesítése mind az UStG 4. §-a 1. pontjának b) alpontja alapján – Unión belüli termékértékesítésként –, mind az UStG 4. §-a 17. pontjának a) alpontja alapján – vér értékesítéseként – adómentes. A Finanzamt így arra következtetett, hogy az UStG 15. §-ának (2) bekezdése alapján kizárt az adólevonás.

9. A Finanzamt által elfogadott 2009. és 2010. évi adóbevallásaiban a TMD nem vont le héát.

10. 2012. december 7-én a TMD a felülvizsgálatra vonatkozó kikötéssel ellátott 2008–2010. évi forgalmiadó-megállapítások módosítását kérte. A TMD a plazma értékesítésével kapcsolatos héa elismerését kérte. Indokolásként arra hivatkozott, hogy a levonni kívánt héaösszegekkel kapcsolatos, Unión belüli vérplazma-értékesítések nem adómentesek az UStG 4. §-a 17. pontjának a) alpontja alapján, mivel e tekintetben forrásplazmának a gyógyszergyártó cégek részére frakcionálás és ezt követően gyógyszergyártás céljára történő értékesítéséről van szó. Emiatt az adómentesség e tekintetben kizárólag az UStG 4. §-a 1. pontjának b) alpontján alapul, és ezért biztosítani kell az adólevonást.

11. 2013. május 7-i határozatával a Finanzamt elutasította a módosítás iránti kérelmeket. A TMD erre tekintettel eljárást indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt arra kérve azt, hogy kötelezze a Finanzamtot az adómegállapítások módosítására.

12. Keresetének indokolásaként a TMD arra hivatkozik, hogy a vérplazma gyógyszergyártás céljára történő értékesítése nem minősül az UStG 4. §-a 17. pontjának a) alpontja, illetve a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett vérértékesítésnek. A Finanzamt a maga részéről nem ért egyet a TMD által előadott érvekkel, és azt állítja, hogy az UStAE 4.17.1 szakaszának is megfelel a jogértelmezése.

13. Mindezekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy az emberi vér értékesítése az emberi vérből nyert vérplazma értékesítését is magában foglalja?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Arra a vérplazmára is ez vonatkozik-e, amelyet nem közvetlenül gyógyászati célokra, hanem kizárólag gyógyszerek gyártására használnak fel?

3) A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Kizárólag a rendeltetés, vagy a vérplazma felhasználásának absztrakt lehetősége is jelentőséggel bír-e a vérként történő kezelés szempontjából?”

14. A jelen eljárásban a TMD, a német és a magyar kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A TMD, a német kormány, valamint a Bizottság a 2016. április 28-án tartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket is tett.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések értékelése

A – *Az első kérdés*

15. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában szereplő „vér” kifejezés magában foglalja-e emberi vérből nyert vérplazmát.

16. A TMD álláspontja szerint a kérdésre nemleges választ kell adni, míg a német és a magyar kormány, valamint a Bizottság véleménye szerint arra igenlő választ kell adni.

17. Mindenekelőtt emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességek célja, hogy megkönnyítse az egyes olyan szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, mint egyes termékek értékesítése, a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével. Az említett adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen. [3]

18. A héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében említett adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. Mindazonáltal értelmezésüknek összhangban kell állnia a mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett adómentességeket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. [4]

19. Mindezek alapján számos okból egyetértek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése d) pontjának a német és a magyar kormány, valamint a Bizottság által javasolt értelmezésével.

20. Elöljáróban megjegyzem, hogy a héairányelv nem határozza meg sem a „vért”, sem a 132. cikk (1) bekezdésének d) pontjában felsorolt egyéb tételt („emberi szerv” és „anyatej”). Máig a Bíróságnak sem volt lehetősége iránymutatást nyújtani e fogalmakkal összefüggésben. Ugyanakkor egyértelmű, hogy különös, autonóm és egységes értelmezéssel kell rendelkezniük az uniós héarendelkezések tekintetében. [5]

21. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában hivatkozott szolgáltatások és termékértékesítések tekintetében a Bíróság megállapította, hogy az adómentességek célja a gyógykezelések költségének csökkentése, és e kezeléseknek az egyének számára való elérhetőbbé tétele. [6] A hivatkozott adómentességek végső célja tehát annak elkerülése, hogy az e rendelkezésekben említett termékek vagy szolgáltatások kevéssé hozzáférhetővé váljanak az abból eredő magas költségek miatt, hogy értékesítésük héaköteles. [7]

22. Úgy hiszem, hogy bizonyos mértékig ugyanez a megfontolás húzódik a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában felsorolt elemek értékesítésének adómentessége mögött is. Az uniós jogalkotó célja tehát az volt, hogy elkerülje az emberi test részeinek vagy az abból származó termékeknek az értékesítését magában foglaló bizonyos, egészséghez kapcsolódó kezelések költségének növekedését.

3 — 2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet (C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 43. és 44. pont).

4 — Lásd: 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit ítélet (C-594/13, EU:C:2015:164, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 — Lásd analógia útján: 2010. június 3-i De Fruytier ítélet (C-237/09, EU:C:2010:316, 22. pont).

6 — Lásd: 2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 28. pont).

7 — E tekintetben lásd: 2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet (C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23. Ebből a szempontból vizsgálva a „vérnek” magában kell foglalnia annak a vérplazmához hasonló komponenseit.

24. Ezzel összefüggésben nem hagyhatjuk figyelmen kívül, hogy – ahogyan azt a német kormány és a Bizottság kiemelte – manapság viszonylag ritka a teljes vér értékesítése. Még a gyógyászati célú ügyletek is legtöbbször a vér vérplazmához hasonló komponenseinek értékesítését foglalják magukban. Ezt a tényt tudnia kellett a héairányelv 2006. évi átdolgozott változatát elfogadó uniós jogalkotónak. A TMD által javasolt, a rendelkezés szűk értelmezésétől távol álló értelmezés ehelyett a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában a vér értékesítésére tekintettel biztosított adómentesség alkalmazása hatályának nagyon jelentős szűkítéséhez vezetne. Ez az értelmezés következésképpen nagyban akadályozná a jogalkotó által kitűzött cél megvalósítását.

25. Ezen túlmenően más okai is vannak annak, hogy a „vér” kifejezés olyan értelmezése, hogy az nem foglalja magában annak komponenseit, a jogalkotó által kitűzött célokkal ellentétes következményekhez vezetne. Először is nyilvánvalóan megnőnének a vérplazmát gyógyászati célokra felhasználó kórházak és hasonló jellegű intézmények költségei. Másodszor, míg a teljes vér használata adómentességet élvezne, egy vagy több komponensének a használata nem. Ezzel összhangban a vérátömlesztést igénylő páciens teljes vérrel való ellátásának költségei arányaiban alacsonyabbak lennének, mint a csupán vérplazmát vagy vérlemezkéket magában foglaló vérátömlesztés költségei. Véleményem szerint ez nem lehet a jogalkotó által elérni kívánt eredmény.

26. Ahogyan továbbá a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, ezt az értelmezést kizárja az a tény is, hogy 2013. július 3-i 99. ülésén a hozzáadottérték-adóval foglalkozó tanácsadó bizottság (a továbbiakban: héabizottság) szinte egyhangúlag egyetértett azzal, hogy a „vér” héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti fogalma a teljes vér értékesítése mellett magában foglalja az emberi eredetű, vérplazmához vagy vérsejtekhez hasonló egyes vérkomponenseket is. Míg a héabizottság által kibocsátott iránymutatások pusztán egy tanácsadó bizottság álláspontját tükrözik és nem jelentik az uniós jog hivatalos értelmezését, és ebből fakadóan nem rendelkeznek jogi kötőerővel, mégis hasznos eligazítást nyújtanak az értelmezéshez.[8]

27. Mindezek alapján igaz, hogy – ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat – a 2009/132/EK irányelvtől[9] eltekintve más uniós jogi eszközök is megkülönböztetik a „vért” és a „vérplazmát”. Nem látom ugyanakkor, hogy ez hogyan érintené a jelen értékelést: az eltérő jogi eszközök foglalkozhatnak eltérő tárggyal és kitűzhetnek eltérő célokat.[10] A két vagy több jogi eszközben szereplő azonos fogalom rendelkezhet eltérő jelentésekkel. Mindenesetre, ahogyan azt a Bizottság helyesen kiemeli, még a jelen ügyben a TMD által hivatkozott jogi eszközökben sem szerepel valóban eltérő jogi szabályozással a teljes vér és a vérplazma.

8 — Lásd: Kokott főtanácsnok RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó indítványa (C-155/12, EU:C:2013:57, 46–51. pont).

9 — A 2006/112/EK irányelv 143. cikke b) és c) pontja hatályának meghatározásáról bizonyos termékek végleges behozatalára kivetett hozzáadottérték-adó alóli mentességek tekintetében történő meghatározásáról szóló, 2009. október 19-i tanácsi irányelv (HL L 292., 5. o.). Ezen irányelvvel kapcsolatban lásd ezen indítvány 36–38. pontját.

10 — E tekintetben lásd analógia útján: 2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyol Királyság ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 66. pont).

28. Azzal kezdem, hogy a 2002/98/EK irányelv[11] 2. cikkének (1) bekezdése annak egyértelműsítése érdekében hivatkozik a vérre és a vérkomponensekre, hogy az irányelvben biztosított minőségi és biztonsági előírások mindkettőre vonatkoznak. Ezen túlmenően az emberi vér és a vérplazma Kombinált Nómenklatúrában[12] szereplő megkülönböztetése csupán statisztikai célokat szolgál. Valójában a 3002 alszám alatt felsorolt valamennyi termék (beleértve az emberi vért és vérplazmát egyaránt) vámmentes.[13]

29. Az a tény, miszerint a teljes vér és a vérplazma jelenleg mentes a vámkötelezettség alól, szintén azon álláspontot támasztja alá, hogy mindkettőnek mentesülnie kell a héa alól is.

30. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság azt a választ adja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése d) pontjának helyes értelmezése szerint a „vér” fogalma magában foglalja az emberi vérből nyert vérplazmát is.

B – *A második kérdés*

31. Az első kérdésre adott válaszra tekintettel meg kell vizsgálni a második kérdést is. Második kérdésével a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság) azt kérdezi, hogy a „vér” kiterjed-e arra a vérplazmára is, amelyet nem gyógyászati célokra, hanem kizárólag gyógyszerek gyártására használnak fel.

32. A TMD álláspontja szerint erre a kérdésre is nemleges választ kell adni, míg a német és a magyar kormány, valamint a Bizottság véleménye szerint arra igenlő választ kell adni.

33. E kérdésben is egyetértek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése d) pontjának utóbbiak által javasolt értelmezésével.

34. Megjegyzem, hogy míg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének célja az abban biztosított adómentességek bizonyos fajtájú ügyletekre – például meghatározott tárgyakra[14] vagy meghatározott jogalanyokra,[15] meghatározott igénybevevőkre,[16] meghatározott célokra[17] vagy meghatározott feltételekre[18] – való korlátozása, ez kifejezetten szerepel benne. Ellenben a rendelkezés d) pontja tágan fogalmazza meg az adómentességet élvező ügyleteket, és nem vonatkozik rájuk pontosabb meghatározás vagy korlátozás. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja egyértelműen azt tartalmazza, hogy a tagállamok által az adó alól mentesítendő ügyletek közé tartozik az „emberi szerv, vér és anyatej értékesítése”.

35. Ez arra utal, hogy a vér (vagy a vérkomponensek) értékesítése a vér végső felhasználására vagy az értékesítés céljára tekintet nélkül mentes az adófizetési kötelezettség alól. Ha a jogalkotónak eltérő szándéka lett volna, vélhetően pontosabb és kidolgozottabb rendelkezést fogalmazott volna meg,[19] ahogyan tette ezt a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében szereplő valamennyi egyéb adómentesség esetében.

11 — Az emberi vér és vérkomponensek gyűjtésére, vizsgálatára, feldolgozására, tárolására és elosztására vonatkozó minőségi és biztonsági előírások megállapításáról, valamint a 2001/83/EK irányelv módosításáról szóló, 2003. január 27-i európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 33., 30. o; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 7. kötet, 346. o.).

12 — A vám- és statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) módosított I. melléklete.

13 — Történetesen ez olyan másik elem, amely szerintem amellett szól, hogy a héairányelv alkalmazásában is egységesen kell kezelni az emberi vért és vérplazmát.

14 — A héairányelv 132. cikke [(1) bekezdésének] e), f) és j) pontja.

15 — A héairányelv 132. cikke [(1) bekezdésének] a), b), g), h), i), k), l), m) n) o), p) és q) pontja.

16 — A héairányelv 132. cikke [(1) bekezdésének] f), l), m) és p) pontja.

17 — A héairányelv 132. cikke [(1) bekezdésének] f) és k) pontja.

18 — A héairányelv 132. cikke [(1) bekezdésének] f), l) és o) pontja.

19 — Lásd analógia útján: 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 29. pont).

36. A TMD mindazonáltal azzal érvel, hogy a 2009/132 irányelv 37–39. cikkének *a contrario* értelmezéséből az következik, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése d) pontjának alkalmazásában meg kell különböztetni a gyógyászati célú vérplazmát és az ipari felhasználású vérplazmát. A 2009/132 irányelv 37–39. cikkének értelmében a humán eredetű gyógyászati anyagok (amelyek magukban foglalják az emberi vért és annak származékait is) behozatala adómentességet élvez. A TMD álláspontja szerint nem lenne értelme kifejezetten megemlíteni az emberi vért, és különösen annak származékait, ha e termékek már adómentesek lennének a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja alapján.

37. Ez az érvelés számomra nem meggyőző. Először is kiemelendő, hogy a 2009/132 irányelv egy korábbi irányelv (83/181/EGK irányelv[20]) kodifikált és átdolgozott változata, amelyet időközben számos alkalommal módosítottak.[21] A vérre és annak származékaira való kifejezett hivatkozást magyarázhatja a tény, miszerint a 83/181 irányelv elfogadásakor eltérő vámtételek vonatkoztak a vérre és a vérkomponensekre. Ez nem csekély részlet: akkor a 83/181 irányelv és jelenleg a 2009/132 irányelv céljainak egyike pontosan a vám– és héarendszer lehető legnagyobb mértékű egységességének megvalósítása. Ezzel összefüggésben figyelembe kell venni, hogy a 2009/132 irányelv kizárólag az Unióba történő behozatalra vonatkozó adómentességekkel foglalkozik, míg a héairányelv 132. cikke az adómentességekről szóló általános rendelkezések egyike, így az Unión belüli ügyletekre, valamint behozatalra vonatkozik.

38. Másodszor, a 2009/132 irányelv 37–39. cikke mindenesetre semmiképpen nem lehet hatással a héairányelv 132. cikkének értelmezésére. A 2009/132 irányelv 37. cikkének (1) bekezdése kifejezetten megállapítja, hogy az irányelv a „2006/112/EK irányelv 143. cikke a) pontjában előírt adómentesség sérelme nélkül” alkalmazandó. Ez utóbbi rendelkezés azonban megállapítja, hogy a tagállamoknak azokat az ügyleteket kell mentesíteniük az adó alól, amelyek tárgya „olyan termékek végleges importja, amelyeknek az érintett tagállam területén az adóalanyok által történő értékesítése minden körülmények között adómentes.” Ez nyilvánvalóan magában foglalja a vérértékesítéshez hasonló, az ugyanazon irányelv 132. cikke szerint adómentes ügyleteket. Ezért, és nagyon egyszerűen megfogalmazva, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját nem lehet a 2009/132 irányelv 37–39. cikkével összefüggésben értelmezni, még kevésbé e rendelkezések által módosítottnak tekinteni. A két jogi eszköz eltérő tárgya és célja miatt nemcsak lehetséges, hanem logikus is, hogy azok rendelkezései bizonyos mértékben átfedést tartalmaznak.

39. A TMD azzal is érvel, hogy amennyiben úgy értelmezzük a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját, hogy az magában foglalja a gyógyszerek gyártására felhasznált vérplazmát is, akkor elkerülhetetlenül megnő e gyógyszerek végső ára. Ez ellentétes lenne a kérdéses rendelkezés arra irányuló céljával, hogy az egészségügyi ágazatban csökkentsék a költségeket.

40. El kell ismerjem, hogy ennek az érvnek van némi súlya. Egyértelműnek tűnik számomra, hogy bizonyos esetekben a kérdéses adómentesség – úgy értelmezve, ahogyan azt a jelen eljárásban észrevételeket benyújtó többi fél teszi – *közvetetten* azzal a hatással jár, hogy a vér vagy vérkomponensek felhasználásával gyártott gyógyszerek költségei nőnek. Ennek oka az, hogy a TMD-hez hasonló vállalkozás nem vonhatja le a működéséhez megvásárolt termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő héát abból a héából, amelyet álláspontja szerint ki kell vetni a gyógyszerészeti vállalkozásoknak általa értékesített vérplazmára. Mivel belső költségei magasabbak amiatt, hogy nem alkalmazhat levonásokat, ennek a vállalkozásnak lehet, hogy magasabb áron kell értékesítenie a vérplazmát, ami viszont érintheti az abból gyártott gyógyszerek végső árát. Mindent egybevetve, a vérplazma héamentessé tétele vélhetően növeli e termékek árát.

20 — A 77/388/EGK irányelv 14. cikke (1) bekezdése d) pontja hatályának bizonyos termékek végleges behozatalára kivetett hozzáadottérték-adó alóli mentességek tekintetében történő meghatározásáról szóló, 1983. március 28-i tanácsi irányelv (HL L 105., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. kötet, 1. fejezet, 91. o.).

21 — Lásd különösen a 2009/132 irányelv (1) preambulumbekezdését.

41. Nem egyértelmű azonban, hogy jelentős lehet-e a vérplazma-összetevőt tartalmazó gyógyszerek árának ilyen növekedése. Ugyanis ezt az árat végső soron számos különböző tényező befolyásolja, a termék összetevőinek ára csak ezek egyike. Ugyancsak hatással vannak az árra a piac különös jellemzői, mint például a versenytárs termékeinek jelenléte (vagy hiánya), a kereslet és kínálat alapvető törvényszerűsége, valamint a gyógyszerek árára vonatkozó jogszabályokból származó lehetséges korlátok (amelyek több tagállamban jelen vannak).

42. Ezzel összefüggésben az tűnik kulcsfontosságúnak, hogy a vérplazma valamennyi értékesítője (és ezáltal a vérplazma összetevőből előállított gyógyszerek valamennyi gyártója) egyenlő feltételek mellett versenyezhessen egymással. Egyértelműen ez fog történni ezen ítélet jelen ügyben történő kihirdetését követően, mivel a „vérnek” a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti, a Bíróság által a jelen ügyben nyújtott értelmezése valamennyi tagállam adóhatósága számára kötelező lesz.

43. Mindenesetre, ahogyan a német kormány hangsúlyozta, az a tény, hogy bizonyos termékek vagy szolgáltatások árának a héamentességük miatti csökkenése növelheti valamely adóalany működési költségeit, úgy tűnik, szorosan kapcsolódik a héarendszer jogalkotó általi kialakításához.[22] Elkerülhetetlen, hogy az adómentes termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra irányuló ügyleteket megvalósító adóalanyok számára működésének módja miatt kevéssé lesz előnyös a héarendszer.

44. A jogalkotó így figyelembe vette azon vállalkozások különös helyzetét, akiknek adóköteles és adómentes ügyleteket is végezniük kell, és különös szabályokat alkotott erre. A héairányelv 169. cikke különösen annak lehetőségét biztosítja, hogy bizonyos esetekben le lehet vonni az adóalany által fizetendő héából az olyan termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra kivetett héát, amelyeket adómentes ügyletek céljára használnak fel. A jogalkotó azonban úgy döntött, hogy e szabályok alkalmazhatóságát csupán meghatározott helyzetekre vagy ügyletekre korlátozza.

45. Ezzel összhangban a tény, miszerint a TMD adómentes ügyletei a héairányelv alapján nem adnak lehetőséget adólevonásra, és hogy ez a helyzet bizonyos körülmények között a gyógykezelés költségeinek növekedéséhez vezethet, nem eredményezheti a rendelkezés annak szövegével ellentétes értelmezését. A jelen ügyben a TMD által felhozotthoz hasonló érvet a Bíróság korábban éppen ugyanezen okból valóban elutasította az első VDP Dental Laboratory ügyben.[23] Az egészségügyi termékek és szolgáltatások adómentessége rendszerében fellelhető bármely joghézag esetén nem a Bíróságot, hanem a jogalkotót kell ezzel megszólítani.[24]

46. Itt emlékeztetek arra is, hogy a Bíróság következetesen megállapította, hogy a kisebb jelentőségű termékértékesítésektől eltekintve, amelyek elengedhetetlenül szükségesek a gyógykezelés végzésekor, a gyógyszerek és más termékek értékesítése fizikai és gazdasági értelemben elválasztható a szolgáltatásnyújtástól, és ily módon nem lehet adómentes a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdése alapján.[25]

47. Ez az ítélkezési gyakorlat magában foglalja, hogy bár a jogalkotó alapvető célja valóban a gyógykezelés költségeinek csökkentése volt a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében biztosított bizonyos adómentességekkel, e költségcsökkentés nem érintette a gyógyszereket. Más szavakkal kifejezve, a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében szereplő rendelkezések elfogadásakor a gyógyszerköltségekre vonatkozó megfontolásokat nem vette figyelembe a jogalkotó.

22 — Lásd továbbá: Kokott főtanácsnok VDP Dental Laboratory ügyre vonatkozó indítványa (C-401/05, EU:C:2006:537, 96. pont).

23 — 2006. december 14-i VDP Dental Laboratory ítélet (C-401/05, EU:C:2006:792, 34–36. pont).

24 — E tekintetben lásd: Sharpston főtanácsnok Klinikum Dortmund ügyre vonatkozó indítványa (C-366/12, EU:C:2013:618, 57. pont).

25 — Lásd: 2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48. Ezzel összefüggésben érdemes lehet kiemelni, hogy a vérplazma egyértelműen nem gyógyszer, hanem, ahogyan kifejtettem, a gyógyszerek gyártásához felhasznált összetevő lehet. Sem a gyógyászati célokra használt, sem a gyártáshoz használt vérplazma nem elegyedik más anyaggal vagy kerül olyan feldolgozás alá, amely megváltoztatja lényeges jellemzőit. Az egyetlen, a termék kinyeréséhez szükséges eljárás az, amellyel elválasztják egymástól a vér különböző komponenseit. A TMD érve arra utal, hogy a termékértékesítést megelőző bármilyen eljárás új vagy eltérő terméket eredményez. Ha feszegetjük logikai határait, ez az érv észszerűtlen eredményeket hozhat. Például az emberi anyatej csecsemők későbbi táplálása céljából való puszta lefagyasztása megváltoztatja e tej adójogi bánásmódját? Az a tény, hogy eltávolítást követően a szerveket tartósító oldattal kezelik a tárolás és a szállítás érdekében, azt jelenti, hogy e szervek értékesítése héakötelessé válik?

49. Fontos, hogy ugyanaz a vérplazma alapvetően mind gyógyászati célokra, mind gyógyszergyártásra felhasználható. Ahogyan a TMD maga is elismeri, a vérplazmának csupán a csomagolása, címkézése és szállítása (és az eljárás során végzett ellenőrzés) eltérő a rendeltetéstől függően. Így a vérplazma a kezdetektől fogva a különböző felhasználók általi alkalmazásig egy és ugyanaz a termék marad.

50. Mindezek alapján úgy tűnik számomra, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének olyan értelmezése, hogy az rendeltetésétől függetlenül vonatkozik a vérplazmára, sokkal inkább összhangban van az adósemlegesség elvével, amelynek értelmében az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplők nem kezelhetők eltérően a héa kivetése során. [26]

51. Ahogyan továbbá a kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, mivel a termék lényegében ugyanaz, nem zárható ki – legalábbis elméletben –, hogy az eredetileg gyógyászati célra szánt vérplazmát később gyártási célokra használják fel. Ha ez igaz, akkor a német kormány meglehetősen helyesen érvel azzal, hogy amennyiben az adóhatóságoknak a (releváns gazdasági szereplő nyilatkozatában szereplő) tervezett felhasználási cél alapján eltérően kellene kezelniük a vérplazma-értékesítéseket, akkor bizonytalanná és nehezen kivitelezhetővé válna e szabályok alkalmazása.

52. Mindezek alapján álláspontom szerint a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében szereplő „vér” kifejezés magában foglalja a gyógyszerek gyártására szánt vérplazmát is.

C – *A harmadik kérdés*

53. A második kérdésre javasolt válasz alapján szükségtelen a harmadik kérdés megválaszolása.

IV – Végkövetkeztetések

54. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság) által előterjesztett kérdéseket:

– a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában szereplő „vér” kifejezés magában foglalja az emberi vérből nyert vérplazmát is;

– e kifejezés magában foglalja a gyógyszerek gyártására szánt vérplazmát is.

26 — Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses-ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).