Orvosi kezelés áfa és gyógyszer értékesítés

járulékosan kapcsolódó költség

- 62012CJ0091: **A Bíróság (harmadik tanács) 2013. március 21-i ítélete.**
Skatteverket kontra PCF Clinic AB.
Előzetes döntéshozatal iránti kérelem: Högsta förvaltningsdomstolen - Svédország.
Héa - 2006/112/EK irányelv - Adómentességek - A 132. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja - Kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint azokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységek - Orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások - Sebészeti beavatkozásokra és esztétikai kezelésekre irányuló szolgáltatások - Kizárólag a beteg akaratától függő, pusztán kozmetikai beavatkozások.
C-91/12. sz. ügy
  - Típus: ítélet
  - Közvetlen hozzáférés a szöveghez:
  - Kibocsátó: Az Európai Unió Bírósága
  - A dokumentum kelte: 21/03/2013

- 62009CJ0086: **A Bíróság (második tanács) 2010. június 10-i ítélete.**
Future Health Technologies Ltd kontra The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.
Előzetes döntéshozatal iránti kérelem: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Egyesült Királyság.
Hozzáadottérték-adó - 2006/112/EK irányelv - Adómentességek - A 132. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja - Kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint azokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységek - Orvosi és orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások - Köldökzsinórvér begyűjtése, analízise és feldolgozása - Őssejtek tárolása - Esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználás - Több elemből és aktusból álló ügyletek.
C-86/09. sz. ügy
  - Típus: ítélet
  - Közvetlen hozzáférés a szöveghez:
  - Kibocsátó: Az Európai Unió Bírósága
  - A dokumentum kelte: 10/06/2010

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2014. március 13.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – Adómentességek – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja – Termékértékesítés – Citosztatikumok járóbeteg-kezelés keretében történő értékesítése – Különböző adóalanyok által teljesített szolgáltatásnyújtások – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja – Egészségügyi ellátások – A kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvos által rendelt gyógyszerek – Szorosan kapcsolódó

tevékenységek – Egészségügyi ellátásokhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások – Fizikailag és gazdaságilag nem elválasztható tevékenységek”

A C-366/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2012. augusztus 1-jén érkezett, 2012. május 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Dortmund-West**

és

a **Klinikum Dortmund gGmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (előadó), C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. június 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Klinikum Dortmund gGmbH képviseletében G. Ritter, Rechtsanwältin,

– a német kormány képviseletében K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. szeptember 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 345., 19. o.) módosított, 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 b) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Klinikum Dortmund GmbH (a továbbiakban: KD) és a Finanzamt Dortmund-West (Nyugat-Dortmund adóhatósága, a továbbiakban: Finanzamt) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az utóbbi megtagadta a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentességet a KD által üzemeltetett kórházban nyújtott rákellenes kezelések keretében előállított és értékesített citosztatikus gyógyszerek tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

4 Ezen irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„»Szolgáltatásnyújtás«: minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[...]”

5 Az említett irányelv 12. cikkének (3) bekezdése szerint:

„A felszámítandó [héa] általános mértékét minden tagállam az adóalap egy meghatározott százalékában állapítja meg, amelynek mértéke azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra. [...]

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.

[...]”

6 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja ekként rendelkezik:

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

[...]

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak,

rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [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;

[...]”.

7 Az említett irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontja az alábbiakat mondja ki:

„az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

– nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez;

– alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a [héa] megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel”.

8 Az említett irányelv azon H. mellékletének 3. kategóriájában, amely az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét tartalmazza, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni, szerepelnek többek között az általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére és gyógykezelésre használt gyógyszerészeti termékek.

A német jog

A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény

9 A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, BGB1. 2005 I, 386. o., a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának első mondata úgy rendelkezik, hogy héadókötelesek „a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások”.

10 Az UStG 3. §-ának (1) bekezdése értelmében valamely vállalkozás termékértékesítése „olyan ügylet, amelyen keresztül a vállalkozás vagy egy általa megbízott harmadik fél az átvevőt vagy az ezen utóbbi által megbízott harmadik felet képessé teszi arra, hogy a dologgal sajátjaként rendelkezzen (a dolog feletti rendelkezési jog átruházása)”.

11 Az UStG 3. §-ának (9) bekezdése értelmében egyéb szolgáltatásoknak tekintendők „azok az ügyletek, amelyek nem minősülnek értékesítésnek”.

12 Az UStG 4. §-ának 14. pontja úgy rendelkezik, hogy mentesek a héa alól:

„az orvosi, fogorvosi, gyógyítói, fizioterápiás (mozgásterápiás), szülészi, illetve az Einkommensteuergesetz (jövedelemadóról szóló törvény) 18. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti hasonló orvosi hivatás vagy klinikai kémikus szakma gyakorlása keretében végzett […] tevékenységek. Azon közösségek szolgáltatásai, amelyek tagjai az első mondatban leírt

hivatások körébe tartoznak, szintén mentesek az adó alól tagjaik irányában, amennyiben e szolgáltatásokat közvetlenül az első mondat szerinti adómentes tevékenységekhez használják fel [...]”.

13 Az UStG 4. §-a 16. pontjának b) alpontja szerint az alábbiak is mentesek a héa alól:

„a kórházak üzemeltetéséhez […] szorosan kapcsolódó tevékenységek, amennyiben [...]

b) a kórházak esetében az előző naptári évben teljesülnek az az adózás rendjéről szóló törvénykönyv 67. §-ának (1) vagy (2) bekezdésében foglalt feltételek […]”.

14 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvénykönyv; BGBI 2002 I, 3866. o. és BGBI 2003 I, 61. o.) 67. §-a, amelyre az UStG 4. §-a (16) bekezdésének b) pontja hivatkozik, az adókedvezményekben (Steuerbegünstigte Zwecke) részesülő tevékenységekre, azaz olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek közhasznú, karitatív vagy vallási célra irányulnak. Az ilyen célt követő kereskedelmi vállalkozások bizonyos feltételek mellett adókedvezményre (Zweckbetrieb) jogosító, meghatározott célra irányuló gazdasági tevékenységet folytató vállalkozásoknak minősülhetnek. Az adózás rendjéről szóló törvénykönyv 67. §-a meghatározza azokat a feltételeket, amelyek mellett e rendszer a kórházakra alkalmazható.

15 Az Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (forgalmi adóra vonatkozó 2005. évi iránymutatások; BGBI 2004 I, 3/2004. különszám) 100. szakasza többek között az alábbiak szerint rendelkezik a „kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek” kapcsán:

„1) Az UstG 4. §-ának (16) bekezdésében említett intézmények üzemeltetéséhez szorosan kapcsolódónak kell tekinteni azokat a tevékenységeket, amelyek a szokások alapján a rendes üzemeltetés keretében jellemzők és elengedhetetlenek, rendszeresen és általánosan előfordulnak, és ahhoz közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódnak [...]. E tevékenységek nem szolgálhatnak alapvetően arra, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzenek azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek más vállalkozások adóköteles tevékenységeivel. Következésképpen e szolgáltatások a jövőben nem adómentesek az UstG 4. §-ának (16) bekezdése alapján, mivel az azokkal összehasonlítható szolgáltatás az UstG 4. §-ának (14) bekezdése alapján adóköteles.

[...]

3) Nem tartoznak a szorosan kapcsolódó tevékenységek körébe különösen az alábbiak:

[...]

3. gyógyszerek kórházi gyógyszertár általi értékesítése a kórház üzemeltetőjétől eltérő intézmény számára, [...] valamint gyógyszereknek a kórházzal szerződéses jogviszonyban álló járóbeteg-kezelést nyújtó szolgálatok, poliklinikák, járóbeteg-kezelést végző intézetek, szociálpediátriai központok részére ellenérték fejében történő értékesítése – amennyiben ezekben az esetekben nem az érintett kórházi gyógyszertárt üzemeltető intézmény adómentes belső ügyleteiről van szó –, továbbá a gyógyszerek kórházi gyógyszertár általi közgyógyszertárak részére történő értékesítése.

4. a járóbeteg-kezelés során közvetlenül használandó gyógyszereknek a járóbeteg-kezelésre engedéllyel rendelkező kórházi szolgálatok általi értékesítése, valamint a gyógyszereknek a kórházi gyógyszertárak által a kórházban nyújtott járóbeteg-kezelés keretében a betegek részére történő értékesítése.

[...]”

A társadalombiztosítási törvénykönyv

16 A társadalombiztosítási törvénykönyv V. könyvének (a továbbiakban: SGB V) 116. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„A szakképesítéssel rendelkező kórházi orvosoknak a vagyonkezelő egyetértésével az engedélyező bizottság (96. §) engedélyezheti, hogy a biztosítottak részére az egészségbiztosító által támogatott ellátásokat nyújtsanak [...]”

17 Az SGB V 116a. §-a kimondja:

„Az engedélyező bizottság azon ellátási területek megfelelő szakterülete vonatkozásában, amelyekkel kapcsolatban a Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen (az orvosok és egészségbiztosító pénztárak tartományi bizottsága) megállapította, hogy nem megfelelő az ellátás, az engedéllyel rendelkező kórházaknak kérelemre engedélyezheti az egészségbiztosító által támogatott ellátások nyújtását, amennyiben és ameddig ez a nem megfelelő ellátások biztosításához szükséges.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 A KD egy korlátolt felelősségű közhasznú társaság, amely vagyonkezelőként kórházat üzemeltet. 2005-ben és 2006-ban a SGB V 116a. §-a szerinti intézményi felhatalmazással rendelkezett, amely alapján a kórházi kezelések mellett jogosult volt járóbeteg-kezelések végzésére is. A KD által alkalmazott, e járóbeteg-kezeléseket e kórházban végző orvosok az SGB V 116. §-ának megfelelően odaítélt személyes engedély alapján tevékenykedtek.

19 2005-ben és 2006-ban az említett kórház rákos betegeket vett fel, akik kemoterápiás kezelést kaptak. Az e betegeknek beadott citosztatikumokat orvosi rendelvény alapján a kórház gyógyszertárában e betegek számára egyedileg állították elő. Nem vitatott, hogy a citosztatikus gyógyszerek kórházi kezelés keretében, kórházban történő értékesítése héamentes.

20 Ugyanezen évek során a KD abból indult ki, hogy a saját kórházi gyógyszertárában előállított citosztatikumok értékesítése is adómentes, amennyiben az általa üzemeltetett kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvosok járóbeteg-kezeléseket nyújtanak. A Finanzamt ellenben úgy vélte, hogy 2005-től, a forgalmi adóra vonatkozó 2005. évi iránymutatások 100. szakasza (3) bekezdésének – a bíróságok számára kötelező erővel nem rendelkező közigazgatási rendelkezés – hatálybalépésétől kezdődően adóköteles a gyógyszerek rákos betegek részére, ellenérték fejében történő értékesítése. A Finanzamt ennek megfelelően megváltoztatta a KD adómegállapításait oly módon, hogy héát vetett ki az említett kórház gyógyszertárában elkészített, fent említett gyógyszerekre, de feljogosította a KD-t az előzetesen felszámított adó levonására.

21 A KD által ezen adómegállapítás ellen benyújtott panasz eredménytelen volt. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) azonban helyt adott a keresetének, aminek következtében a Finanzamt felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Finanzgericht ítéletével szemben a Bundesfinanzhof elé.

22 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A szorosan kapcsolódó tevékenységnek a […] hatodik […] irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtást kell-e megvalósítania?

2) Amennyiben az első kérdésre nemleges válasz adandó: csak abban az esetben áll-e fenn kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenység, ha ezt a tevékenységet ugyanaz az adóalany végzi, aki a kórházi és orvosi gyógykezelést is nyújtja?

3) Amennyiben a második kérdésre nemleges válasz adandó: akkor is szorosan kapcsolódó tevékenységről van-e szó, ha a gyógykezelés nem a […] hatodik […] irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja, hanem e rendelkezés c) pontja alapján mentesül az adó alól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A harmadik kérdésről

23 Harmadik kérdésével, amelyet indokolt elsőként vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy valamely termékértékesítés, így az alapügyben szóban forgó, rákellenes járóbeteg-kezelés keretében a kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvosok által rendelt citosztatikus gyógyszerek értékesítése az orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységként mentes lehet-e a héa alól.

24 Az alapügyre tekintettel az előterjesztett kérdés annak meghatározására irányul, hogy a citosztatikus gyógyszereknek a KD által a rákellenes járóbeteg-kezelés keretében történő értékesítése mentes lehet-e az orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységként a héa alól abban az esetben, ha e gyógykezelést a KD által üzemeltetett kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvosok nyújtják.

25 E tekintetben a Bíróság elé terjesztett iratokból és a felek által a tárgyaláson adott pontosításokból következik, hogy az alapügyben érintett, az említett kórháztól függetlenül, de annak helyiségeiben tevékenykedő orvosok által nyújtott gyógykezelések mentesek a héa alól a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján.

26 Előzetesen emlékeztetni kell arra, ahogyan arra a német kormány is hivatkozik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (lásd különösen a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-3017. o.] 20. pontját, a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 28. pontját és a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 42. pontját). Az e rendelkezésben

használt kifejezéseket azonban az adómentességek céljaival összhangban, valamint a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének követelményeit tiszteletben tartva kell értelmezni (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 42. pontját).

27 Ezenkívül a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett 13. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd analógia útján a C-86/09. sz. Future Health Technologies ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5215. o.] 30. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 A fentieknek megfelelően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a gyógykezelések költségének csökkentése, és e kezeléseknek az egyének számára való elérhetőbbé tétele közös célja a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában szabályozott és az ugyanazon bekezdés c) pontjában szereplő adómentességnek (lásd a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 23. pontját, a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 43. pontját). Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy adósemlegesség elvével különösen ellentétes, ha az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők a héa kivetése szempontjából különböző bánásmódban részesülnek (a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 30. pontja és a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 44. pontja).

29 Egyébiránt mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés”, mind az ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének 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 ebben az értelemben a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 27. pontját, valamint a C-262/08. sz. CopyGene-ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5053. o.] 28. pontját).

30 Ebből következően megilleti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában rögzített adómentesség az egyének egészségének védelme, annak megőrzése vagy helyreállítása céljából nyújtott orvosi szolgáltatásokat (lásd ebben az értelemben a C-212/01. sz. Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13859. o.] 40. és 41. pontját, a C-307/01. sz., D’Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13989. o.] 58. és 59. pontját, valamint a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

31 Ebből következik, hogy noha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontja rendelkezéseinek alkalmazási köre eltérő, e rendelkezések célja a szűk értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó adómentességek teljes körének szabályozása (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 36. pontját, a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

32 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának szövegével ellentétben azonban ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának szövege egyáltalán nem utal az orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó

tevékenységekre, annak ellenére, hogy e rendelkezés közvetlenül követi az említett 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontját. Meg kell tehát állapítani, hogy főszabály szerint e cikk nem az orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységekre vonatkozik, és e fogalom egyáltalán nem releváns a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezése szempontjából.

33 A termékértékesítések e rendelkezésen alapuló adómentességének lehetőségét illetően a Bíróság 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 hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján (lásd ebben az értelemben a C-353/85. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1988. február 23-án hozott ítélet [EBHT 1988., 817. o.] 33. pontját).

34 A fentiekből következik, hogy – hacsak nem elengedhetetlenül szükséges a gyógykezelés végzésekor – a gyógyszerek és más termékek értékesítése nem élvezheti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában előírt adómentességet

35 E tekintetben, ahogyan azt a főtanácsnok indítványának 46. és 47. pontjában megállapította, nem tagadható, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben is fennállnak, egyrészről a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében az orvosi hivatások gyakorlása keretébe tartozó egészségügyi ellátások nyújtása és a citosztatikus gyógyszerek értékesítése egy gyógykezelési folyamatba illeszkedik. A gyógyszerek, így az alapügyben szóban forgó citosztatikumok értékesítése ugyanis elengedhetetlenül szükséges a rákellenes járóbeteg-kezelés keretében nyújtott egészségügyi ellátások során, mivel ennek hiányában az említett gyógykezelés értelmetlen lenne.

36 Mindazonáltal e gyógykezelési folyamat ellenére az érdekeltek a tárgyaláson megerősítették, hogy az alapügyben szóban forgó kezelés több olyan tevékenységet és szakaszt foglal magában, amelyek – bár egymáshoz kapcsolódnak – egyénileg elkülönülnek. Ahogyan a főtanácsnok indítványának 48. és 49. pontjában rámutatott, úgy tűnik, hogy a beteg több szolgáltatást vesz igénybe: egyrészről az orvosi gyógykezelést az orvostól és a gyógykezelést végző személyzettől, másrészről pedig a gyógyszereket a KD által üzemeltetett kórház gyógyszertárától, ami megakadályozza azt, hogy azokat fizikai és gazdasági értelemben elválaszthatatlannak lehessen tekinteni.

37 A Bíróság részére szolgáltatott adatokból azonban nem derül ki egyértelműen, hogy az alapügyben a gyógyszerek értékesítése fizikailag és gazdaságilag elválaszthatatlannak tekinthető-e az e kezelés keretében nyújtott orvosi gyógykezeléstől. E megállapítás a szóban forgó gyógykezelési folyamat alapos értékelését teszi szükségessé. E szempontból a tényállás értékelésére egyedüliként hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság feladata az e tekintetben szükséges ellenőrzések elvégzése.

38 A fenti ellenőrzések függvényében a citosztatikus gyógyszerek értékesítése, olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben is fennállnak, nem tekinthető mentesnek a héa alól.

39 E megállapítást megerősíti az a körülmény, hogy a gyógyszerészeti termékek mint olyanok szerepelnek a hatodik irányelv H. mellékletében található olyan termékek és szolgáltatások jegyzékében, amelyek értékesítésére kedvezményes

hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni, és ennek következtében főszabály szerint eltérő héarendszer alá tartoznak.

40 A KD állításával ellentétben az adósemlegesség elve nem kérdőjelezi meg ezt a megállapítást. Amint azt a főtanácsnok az indítványa 53. pontjában megállapította, ez az elv – egyértelmű rendelkezés hiányában – nem teszi lehetővé az adómentesség hatályának kiterjesztését. Az említett elv ugyanis nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja az adómentesség érvényességét, hanem egy értelmezési elv, amelyet együttesen kell alkalmazni az adómentességek szigorú értelmezésének elvével (lásd a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontját).

41 Az előterjesztett harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely termékértékesítés, így az alapügyben szóban forgó, rákellenes járóbeteg-kezelés keretében valamely kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvos által rendelt citosztatikus gyógyszerek értékesítése nem mentesíthető a héa alól a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján, kivéve ha e termékértékesítés fizikailag és gazdaságilag elválaszthatatlan a fő orvosi gyógykezelés nyújtásától, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az első és a második kérdésről

42 Figyelemmel a Bíróság által a harmadik kérdésre adott válaszra, az első két kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

43 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:

Valamely termékértékesítés, így az alapügyben szóban forgó, rákellenes járóbeteg-kezelés keretében valamely kórház helyiségeiben önállóan tevékenykedő orvos által rendelt citosztatikus gyógyszerek értékesítése nem mentesíthető a hozzáadottérték-adó alól a 2005. december 12-i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel módosított, 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 c) pontja alapján, kivéve ha e termékértékesítés fizikailag és gazdaságilag elválaszthatatlan a fő orvosi gyógykezelés nyújtásától, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

Emlékeztető a kiválasztott feltételekről:

- Időtartam vagy időpont = "Kihirdetés időpontja"; Időszak= "-tól 01/05/2004 -ig 10/02/2012"
- Bíróság = "Bíróság"
- Az ítélkezési gyakorlatra vagy jogszabályra történő hivatkozások = [a keresés helye = "indokolás"; Kategória = "Irányelv"; Szám = "388"; Év = "1977";]
- A szöveg szavai = orvosi
- Tárgy = "Adózás"
- Az ügy állása = "Befejezett ügyek"

---

47 dokumentum(ok)

Ügyszám:	Dokumentum	Dátum	A felek neve	
C-285/09	indítvány	29/06/2010	R.	
C-156/09	Ítélet (HL)		Verigen Transplantation Service International	
C-156/09	ítélet	18/11/2010	Verigen Transplantation Service International	
C-156/09	indítvány	29/07/2010	Verigen Transplantation Service International	
C-86/09	Ítélet (HL)		Future Health Technologies	
C-86/09	ítélet	10/06/2010	Future Health Technologies	
C-86/09	Ítélet (Összefoglaló)	10/06/2010	Future Health Technologies	
C-86/09	Kérelem (HL)		Future Health Technologies	
C-262/08	Ítélet (HL)		CopyGene	
C-262/08	Ítélet (Összefoglaló)	10/06/2010	CopyGene	
C-262/08	ítélet	10/06/2010	CopyGene	
C-262/08	indítvány	10/09/2009	CopyGene	
C-262/08	Kérelem (HL)		CopyGene	
C-407/07	indítvány	09/10/2008	Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing	
C-434/05	indítvány	08/03/2007	Horizon College	
C-401/05	ítélet	14/12/2006	VDP Dental Laboratory	
C-363/05	indítvány	01/03/2007	JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies	
C-240/05	indítvány	22/06/2006	Eurodental	
C-155/05	Végzés	06/07/2006	Villa Maria Beatrice Hospital	
C-106/05	Ítélet (HL)		L.u.p.	
C-106/05	ítélet	08/06/2006	L.u.p.	
C-106/05	Ítélet (Összefoglaló)	08/06/2006	L.u.p.	
C-106/05	indítvány	07/03/2006	L.u.p.	
C-106/05	Kérelem (HL)		L.u.p.	
C-72/05	indítvány	15/06/2006	Wollny	
C-18/05	Végzés	06/07/2006	Salus	

Ügyszám:	Dokumentum	Dátum	A felek neve	
C-443/04	Ítélet (HL)		Solleveld	
C-443/04	Ítélet (Összefoglaló)	27/04/2006	Solleveld	
C-443/04	ítélet	27/04/2006	Solleveld	
C-443/04	indítvány	15/12/2005	Solleveld	
C-443/04	Kérelem (HL)		Solleveld	
C-415/04	indítvány	15/09/2005	Kinderopvang Enschede	
C-394/04	Ítélet (HL)		Ygeia	
C-394/04	Ítélet (Összefoglaló)	01/12/2005	Ygeia	
C-394/04	ítélet	01/12/2005	Ygeia	
C-394/04	indítvány	15/09/2005	Ygeia	
C-394/04	Kérelem (HL)		Ygeia	
C-169/04	indítvány	08/09/2005	Abbey National	
C-472/03	ítélet	03/03/2005	Arthur Andersen	
C-472/03	indítvány	12/01/2005	Arthur Andersen	
C-465/03	ítélet	26/05/2005	Kretztechnik	
C-465/03	indítvány	24/02/2005	Kretztechnik	
C-172/03	Ítélet (HL)		Heiser	
C-172/03	ítélet	03/03/2005	Heiser	
C-172/03	Ítélet (Összefoglaló)	03/03/2005	Heiser	
C-172/03	indítvány	28/10/2004	Heiser	
C-255/02	indítvány	07/04/2005	Halifax és társai	

„A hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja – Közhasznú tevékenységek adómentessége – Egészségügyi ellátások –Porcsejteknek a betegbe való visszaültetés céljából történő kioldása és szaporítása”

A C-156/09. sz. ügyben,

23 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy 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 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 tehát nem jelenti azt, hogy az említett 13. cikk szerinti adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd 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, valamint a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 Különösen a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjában említett mentesség vonatkozásában az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az „egészségügyi ellátások” fogalma olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása (a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 28. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Bár az egészségügyi ellátásoknak terápiás célokat kell szolgálniuk, az előző pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján ebből nem szükségszerűen következik az, hogy valamely szolgáltatás terápiás céljának különösen szűk értelmet kell tulajdonítani (a fent hivatkozott CopyGene-ügyben hozott ítélet 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A jelen esetben kétségtelen, hogy az a folyamat, amely ízületi porcsejteknek emberből kivett porcanyagból történő kioldásában, és e sejteknek a betegbe való visszaültetés céljából ezt követően történő szaporításában áll, összességében terápiás célt szolgál.

26 Nem vitatott, hogy a VTSI által nyújtott sajátos szolgáltatások a teljes eljárásnak csak egy részét képezik. Mindazonáltal azok – ahogyan a főtanácsnok indítványának 23. pontjában rámutatott – az eljáráshoz nélkülözhetetlen, azzal együtt járó és attól elválaszthatatlan

szolgáltatásokat jelentenek, amely eljárásnak egyetlen szakasza sem végezhető el hasznosan a többi szakasztól függetlenül.

27 A fentiekből következik, hogy az ízületi porcsejtek emberből kivett porcanyagból történő kioldása és e sejtek ezt követő – terápiás célú visszaültetésre irányuló – szaporítása a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában említett „egészségügyi ellátás” fogalma alá tartozik. Ezen értelmezés ráadásul megfelel az említett rendelkezés által kitűzött, az egészségügyi gyógykezelések költségeinek csökkentésére irányuló célnak (lásd a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 29. pontját).

28 E vonatkozásban nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy az említett szolgáltatásokat olyan laboratóriumi személyzet teljesíti, amelynek tagjai nem rendelkeznek orvosi végzettséggel, mivel nem szükséges, hogy a terápiás célú ellátásokat minden vonatkozásban orvosi személyzet teljesítse (lásd ebben az értelemben a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 41. pontját és a fent hivatkozott L.u.P.-ügyben hozott ítélet 39. pontját).

(C-86/09. sz. ügy)[1]

(Hozzáadottérték-adó - 2006/112/EK irányelv - Adómentességek - A 132. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja - Kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint azokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységek - Orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott egészségügyi ellátások - Köldökzsinórvér begyűjtése, analízise és feldolgozása - Őssejtek tárolása - Esetleges jövőbeli terápiás célú felhasználás - Több elemből és aktusból álló ügyletek)

Tárgy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem - VAT and Duties Tribunal, Manchester - A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) és c) pontjának értelmezése - Mentesség - A "kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek" és az "egészségügyi ellátások" fogalma - Az újszülöttek köldökzsinórvérének és a köldökzsinórból kinyert az őssejtek esetleges orvosi felhasználása céljából történő levételében, szállításában, analízisében és tárolásában álló szolgáltatások

Rendelkező rész

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.

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.

_____

„Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja – Kórházi és orvosi gyógykezelés – Szorosan kapcsolódó tevékenységek – Kórházakhoz, illetve orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központokhoz hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények – Magánőssejtbank – Újszülöttek köldökzsinórvérének levételére, szállítására, analízisére és tárolására irányuló szolgáltatások – Őssejtek esetleges autológ vagy allogén alkalmazása”

A C-262/08. sz. ügyben,

CopyGene A/S

European Union
Hospital and Medical Care by Commercial Hospitals under EU VAT
Stefano Chirichigno[*] and
Vittoria Segre[**]
Issue: International VAT Monitor, 2014 (Volume 25), No. 2
Published online: 10 March 2014
Under EU VAT law, hospital care and medical care undertaken by public hospitals are exempt from VAT but Member States have the power to exclude commercial private hospitals from that exemption, which may, in view of other concessions laid down by the VAT Directive, give rise to a complex situation not only for medical care but also for hospital care provided by commercial hospitals whose services are not covered by the exemption. In this article, the authors discuss the complexity of that situation.

---

1. Introduction

One of the VAT exemptions for activities in the public interest laid down by the VAT Directive[1] of the European Union concerns the exemption for hospital and medical care. The scope of the exemption is in principle limited to services provided by bodies governed by public law (“public hospitals”). However, Member States have the power to extend the scope of the exemption for hospital and medical care to the care that is provided by private hospitals, albeit that the extension may be subject to specific conditions, which may have the effect that hospital and medical care provided by commercial private hospitals is excluded from the VAT exemption. If that is the case, the exemption for medical care provided by designated medical and paramedical professionals may become relevant; in addition, Member States may, in relation to non-exempt medical care provided by commercial private hospitals, apply a reduced rate, which gives rise to the question of how, in the light of the provisions of

the VAT Directive and the case law of the Court of Justice of the European Union (ECJ), these potential concessions interact, i.e. which VAT regimes and VAT rates apply to supplies in the form of, or related to, non-exempt hospital and medical care.

2. Legal Framework

The VAT Directive contains two different exemptions for "medical care", i.e.:

- article 132(1)(b) contains an exemption for hospital and medical care, and closely related activities, undertaken by bodies governed by public law or – under comparable social conditions – by hospitals, centres for medical treatment or diagnosis and other duly recognized establishments of a similar nature; and
- article 132(1)(c) contains an exemption for the provision of medical care in the exercise of medical and paramedical professions as defined by Member States.

Since "medical care" is mentioned in both article 132(1)(b) and (c), and should be interpreted as covering services consisting of diagnosing, treating and – if possible – curing a disease or any other health disorder,[2] the first question is what exactly distinguishes the medical care in the two different provisions.

In its judgment in the infringement procedure of the European Commission against France,[3] the ECJ declared that the exemption for (activities closely related to) hospital and medical care is intended to ensure that benefits flowing from such care are not hindered in any way by increased costs of providing the care – or closely related activities – which would arise if the care were subject to VAT. That purpose of the exemption for medical care is of little practical use, because the scope of the exemption for hospital and medical care under article 132(1)(b) provided by private institutions may be limited by specific conditions that cannot be set aside on the basis of the purpose of the exemption of keeping medical care less costly for the public. In other words, the "need to reduce medical costs and to promote health care" was obviously not sufficient for the EU legislature to grant a generic and unconditional exemption for hospital and medical care, and closely related activities, undertaken by all hospitals.[4]

Article 132(1)(b) not only mentions "medical care" but also "hospital care" and, where those services are provided by private institutions, Member States must make the exemption for hospital and medical care dependent on the condition that the private institutions operate under "comparable social conditions" to those of public institutions. In addition, they may impose the condition that the private institutions do not systematically aim to make a profit, that they are managed and administered on an essentially voluntary basis, that they charge approved prices for their services[5] and, finally, that the exemption is not likely to cause distortion of competition to the disadvantage of commercial enterprises subject to VAT.[6]

For the sake of convenience, we have labelled the private medical institutions (hospitals) that do not comply with the optional conditions for the exemption laid down by article 132(1)(b) as "commercial hospitals". The extent to which Member States actually impose one or more of the optional conditions depends on the national health system. The conditions may have the effect that, in specific Member States, the scope of the exemption for hospital and medical care provided by commercial hospitals is limited to certain services or to services provided to specific categories of patients.

Since not all hospital and medical care, and closely related activities, are exempt from VAT, it is useful to point out that Annex III to the VAT Directive allows Member States to apply a reduced VAT rate to, inter alia, the supply of pharmaceutical products (item 3),[7] the provision of accommodation (item 12), the provision of restaurant services (item 12a) and the provision of non-exempt medical care (item 17).

3. Medical Care

Since both article 132(1)(b) and (c) refer to "medical care", it is quite obvious that the exemptions laid down by those provisions cannot be distinguished on the basis of the nature of the services. In view of the ECJ's case law, the distinction can also not be based on the

place where the services are provided, i.e. within or outside hospital premises.[8] Instead, a distinction must be drawn between “in-patient” medical care (i.e. care of patients whose medical condition requires admission to a hospital) and “out-patient” medical care (i.e. care of patients who are not hospitalized but who merely visit a hospital or clinic for diagnosis or treatment).

Also, in her Opinion in Klinikum Dortmund,[9] Advocate General Sharpston observed, in relation to medical care provided by doctors acting in an independent capacity on hospital premises, that the exemption laid down by article 132(1)(b) does not apply exclusively on the basis that medical care is provided on the premises of a hospital; for the purposes of that exemption, the medical care must, according to the Advocate General, also be provided by the hospital itself. In that context, the words “undertaken by” in article 132(1)(b) are clear and unequivocal.

This conclusion is also in line with the principle of tax neutrality. In this context, the principle of tax neutrality must be interpreted as preventing economic operators that carry out the same activity from being treated differently for VAT purposes, which means that medical care provided by qualified medical practitioners to out-patients, is under all circumstances, exempt from VAT under article 132(1)(c), regardless of whether the services are provided on or outside hospital premises and regardless of the legal form of the person that provides the medical care.[10]

Consequently, the exemption laid down by article 132(1)(c) applies to medical care provided to patients by doctors who have their own practice, and to out-patients by doctors who operate independently in a consulting room located in a hospital and, to a limited extent, even by doctors who provide their services as employees of a hospital. In the latter case, the hospital formally provides the medical care to the out-patients but, by its nature, medical care can only be provided by natural persons, even if, to that end, they use medical equipment.

On those grounds, we conclude that article 132(1)(b) applies to the provision of hospital and medical care by a hospital on hospital premises but solely to in-patients.

4. Closely Related Activities

The scope of the exemption for hospital and medical care laid down by article 132(1)(b) also includes “closely related activities”, i.e. supplies of goods and services closely related to such care. The ECJ has already decided that such closely related activities include, for example, the transfer of a blood sample, by the laboratory which took it, to another laboratory for the purpose of biological analysis, since the objective of taking a sample is to have it analysed, so that the transfer of the blood sample must be regarded as constituting an activity closely related to exempt medical care.[11] In its judgment in Ygeia,[12] the ECJ decided that the supply of telephone services and the hiring-out of televisions to in-patients by hospitals covered by the exemption laid down by article 132(1)(b), and the supply by those hospitals of beds and meals to people accompanying in-patients may amount to activities closely related to exempt hospital and medical care, but only if such supplies are essential to achieve the therapeutic objectives sought by the hospital and medical care.[13] If they are not essential to achieve the therapeutic objectives sought by the hospital and medical care, providing beds and meals to people accompanying in-patients may, depending on the legislation of the Member State in question, be subject to a reduced VAT rate.

In this context, administering medicines to in-patients during their stay in hospital can be seen as closely related to hospital care within the meaning of article 132(1)(b).

In contrast, the exemption in article 132(1)(c) does not expressly cover “closely related activities”, which means that the scope of that exemption does, in principle, not go beyond the provision of the medical care itself. However, in its judgment in the infringement procedure of the European Commission against the United Kingdom,[14] the ECJ decided that the exemption for medical care laid down by article 132(1)(c) also applies to minor provisions of

goods which are strictly necessary at the time when the qualified medical practitioner provides the medical care.

When it mentioned “minor provisions of goods”, the ECJ expressly referred to, for example, ointments and bandages that are essential to the medical treatment performed by a doctor in the course of a consultation, and those minor provisions share the exemption for medical care. Under those circumstances, the ointments and bandages can also be considered to be “ancillary” to the principal [medical] service, in the sense that they do “not constitute an end in themselves, but a means of better enjoying the doctor’s medical care service”[15] or as elements or acts that are so closely linked that they form objectively, from an economic point of view, a single transaction, which it would be artificial to split,[16] or as “the supply of services which form logically part of the provision of [medical care] services, and which constitute an indispensable stage in the process of the supply of those services to achieve their therapeutic objectives”.[17] According to the ECJ, such “minor provisions” do not include supplies of medicines and other goods, such as corrective spectacles, prescribed by a doctor in the course of a consultation, which are physically and economically dissociable from the provision of the medical care service,[18] but the “minor provisions” could include the administering of medicines to in-patients.

5. Medical Care of In-Patients

In the light of the analysis above, hospital and medical care provided to in-patients by public hospitals are exempt from VAT under all circumstances and, provided that they are essential to achieve the therapeutic objectives sought by the hospital and medical care, “closely related activities” are also covered by the exemption.

In contrast, depending on the national legislation of individual Member States, the same care provided by commercial hospitals may be subject to VAT.

5.1. Commercial hospitals

Under the assumption that, for the purpose of the exemption for hospital and medical care, a Member State has imposed one or several conditions (see section 2.) on commercial hospitals, and assuming that a commercial hospital does not satisfy that condition or those conditions, the exemption laid down by article 132(1)(b) does not apply, which would lead to the conclusion that the hospital and medical services are subject to VAT at the standard rate or, depending on the legislation of the Member State concerned, the medical care is subject to a reduced rate.

However, it seems unlikely that that conclusion applies to the medical care that is provided to in-patients by doctors acting in a hospital but in an independent capacity”. [19] It can be argued that, in the latter case, the exemption provided for under article 132(1)(c) applies, even though that exemption is in principle reserved for out-patient medical care provided by medical practitioners, because there may be a direct intuitu personae relationship[20] between the medical attendant (independent doctor) and the in-patient, particularly if the medical attendant is a surgeon. In such cases, not the hospital, but the doctor provides the medical care and the doctor will also charge the fee for the medical care services to the patient. The question is whether the situation changes where the doctor is employed by the hospital and the hospital formally provides the medical care services to the in-patients. It can be argued that, even if the doctor is employed by the hospital, there can still be a direct relationship between the hospital doctor and the in-patient under which the doctor provides the medical care intuitu personae, to the effect that, for VAT purposes, the hospital doctor must be regarded as providing the in-patient medical care under the exemption laid down by article 132(1)(c). Since the doctor is an employee, the commercial hospital will issue the related invoice and the total service must then be split up into exempt medical care and other taxed services.

However, in the absence of an intuitu personae relationship between a doctor employed by a commercial hospital and the in-patient, medical care provided by the hospital will be subject

to VAT at the standard rate because it must be assumed that, if it applies, the reduced VAT under item 17 of Annex III to the VAT Directive can, in this context, only be applied to medical care within the meaning of, in particular, article 132(1)(c).[21]

5.2. Closely related activities

Since hospital care constitutes a separate[22] supply for the purposes of the exemption laid down by article 132(1)(b), it seems logical that the same principle must be adopted where that exemption does not apply. Consequently, hospital care should be treated as a single supply and be taxed in accordance with the regime that applies to that package of services; if it is excluded from the exemption, hospital care must be subject to the standard rate because there is no possibility under the VAT Directive for Member States to apply a reduced rate to non-exempt hospital care.

A reduced rate may apply to the provision of accommodation and meals to persons accompanying in-patients because those services normally do not form part of hospital and medical care. However, it would be artificial to split up hospital care into, for example, the reduced-rated provision to in-patients of accommodation, meals and pharmaceutical products; in the words of the ECJ, those elements do not constitute "an end in themselves, but a means of better enjoying the hospital care service as a whole".[23] If the administering of medicines by hospital staff to in-patients is not ancillary to medical care as "minor provisions" that are essential to the medical treatment performed by a doctor in the course of a consultation and if the non-exempt medical care is not subject to a reduced rate, the application of a reduced rate to the administering of medicines to in-patients would only be possible if that transaction could be qualified as a "supply of pharmaceutical products". However, it is fairly difficult to argue that the medicines that hospital staff administer to in-patients during their stay in hospital can be treated as "supplies of goods" (pharmaceutical products) because there is no transfer by the hospital to the patient of the right to dispose of the pharmaceutical products as owner. Patients that are admitted to a hospital have little or no say in the kind or dose of the medication they receive or the time when they take their medicines.

6. Conclusions

The exemption laid down by article 132(1)(b) has the clear advantage that almost all supplies made by hospitals to in-patients, including hospital care, are subject to the same regime, i.e. they are exempt.

The situation becomes much more complex for commercial hospitals that are excluded from that exemption. Under those circumstances, the medical care provided by commercial hospitals to in-patients may still be exempt from VAT, albeit under article 132(1)(c), or subject to a reduced VAT rate under item 17 of Annex III to the VAT Directive, provided that there is a direct intuitu personae relationship between the medical attendant and the in-patient. Where that exemption or the reduced rate cannot be applied, the medical care is subject to VAT at the standard rate.

Where it is not exempt, hospital care provided by commercial hospitals is subject to the standard VAT rate and that supply should not artificially be split up into separate components that, depending on the legislation of the Member State concerned, are subject to a reduced VAT rate. Hospital care provided by commercial hospitals must, just like all other transactions, be taxed in accordance with the real situation and on the basis of the provisions of the VAT Directive, as interpreted by the ECJ, even if it makes the care more expensive to the public.

---

* Stefano Chirichigno is a VAT specialist with CMS VAT Practice Area Group and Partner of CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

**

Vittoria Segre is a VAT specialist with CMS VAT Practice Area Group and Associate of CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

1.

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L347 (2006). All references to "articles" are to the provisions of the VAT Directive and all references to the provisions of the former Sixth Directive have been converted to references to the corresponding provisions of the current VAT Directive.

2.

In its judgment in E2: ECJ, 14 Sep. 2000, Case C-384/98, D. (a minor) v. W. on appeal by the Österreichischer Bundesschatz, [2000] ECR I-6795, ECJ Case Law IBFD, the ECJ gave a definition of medical care in the context of interpreting art. 132(1)(c). It must be assumed that, for the purposes of art. 132(1)(b), "medical care" has the same meaning because, in its judgment in SE: ECJ, 21 Mar. 2013, Case C-91/12, Skatteverket v. PFC Clinic AB, ECJ Case Law IBFD, the ECJ redefined "medical care" within the meaning of both art. 132(1)(b) and (c) as services that are intended to diagnose, treat or cure diseases or health disorders or to protect, maintain or restore human health.

3.

E2: ECJ, 11 Jan. 2001, Case C-76/99, Commission of the European Communities v. the French Republic, [2001] ECR I-249, ECJ Case Law IBFD.

4.

It is settled ECJ case law that the VAT exemptions laid down by the VAT Directive are aimed only at those which are listed and described in great detail in the provisions of that Directive. See, in the context of the exemption for postal services, the ECJ's judgment in E2: ECJ, 11 July 1985, Case 107/84, Commission of the European Communities v. Federal Republic of Germany, [1985] ECR 2655, ECJ Case Law IBFD and, in the context of the exemption for medical care, the ECJ's judgment in DK: ECJ, 10 June 2010, Case C-262/08, CopyGene A/S v. Skatteministeriet, [2010] ECR I-5053, ECJ Case Law IBFD.

5.

Art. 133(c) provides that the non-public bodies must charge prices which are approved by the public authorities or which do not exceed such approved prices or, in respect of those services not subject to approval, prices lower than those charged for similar services by commercial enterprises subject to VAT.

6.

Art. 133 of the VAT Directive provides that Member States may make the granting to bodies other than those governed by public law of the exemption provided for in point (b) of art. 132(1) subject to one or more of the four conditions.

7.

Pharmaceutical products may be interpreted as including prostheses and implants used in the framework of medical treatment of patients.

8.

On the basis of several older judgments of the ECJ, the conclusion may seem to be justified that the distinction between art. 132(1)(b) and art. 132(1)(c) depends on the place (within or outside a hospital) where the medical care services are provided. However, the ECJ's observations merely reflected what "normally" happens and did not seek to provide a distinctive criterion. For example, in para. 23 of its judgment in DE: ECJ, 8 June 2006, Case C-106/05, L. u. P. GmbH v. Finanzamt Bochum-Mitte,

[2006] ECR I-512323, ECJ Case Law IBFD, the ECJ observed, in relation to tests that L. u. P. carried out for, inter alia, companies operating laboratories with which were affiliated the general practitioners who prescribed those tests as part of the care they provided, that it should be ascertained whether those tests may be "medical care" within the meaning of art. 132(1)(c). If that is so, those tests will be exempt from VAT, irrespective of where they are carried out, even though art. 132(1)(c) does not explicitly provide for exemption of activities closely related to medical care. Consequently, for the ECJ, the place where medical care is provided has no relevance.

9.

Opinion of Advocate General Sharpston in DE: ECJ, 26 Sept. 2013, Case C-366/12, Finanzamt Dortmund-West v. Klinikum Dortmund gGmbH, ECJ Case Law IBFD. Klinikum Dortmund was a non-profit hospital that provided chemotherapy treatment for cancer patients. The drugs administered (cytostatics) were produced in the hospital pharmacy, on the basis of a doctor's prescription issued for each individual patient. The issue was whether the cytostatics produced by Klinikum Dortmund were also exempt from VAT if they were used for out-patient medical care provided at the hospital by doctors acting in an independent capacity. A doctor diagnosed the patient's precise condition and identified a formulation for a cytostatic tailored to treat that individual condition; a therapeutic schedule was drawn up with the patient; the cytostatic was prescribed by the doctor and made up by the pharmacy; it was verified and complementary drugs might then be added to alleviate side effects; it was then administered by health care staff either under the supervision of the doctor or with the doctor being kept informed of any problem which might require his intervention; at any stage, it may have been necessary for the doctor to adjust the dosage or composition of the drugs administered, or modify the therapeutic schedule.

10.

In its judgment in E2: ECJ, 10 Sept. 2002, Case C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH v. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, [2002] ECR I-6833, ECJ Case Law IBFD, the ECJ decided that the exemption envisaged in art. 132(1)(c) applies to the provision of care of a therapeutic nature by a company running an out-patient service under which qualified nursing staff provided medical care, including homecare.

11.

E2: ECJ, 11 Jan. 2001, Case C-76/99, Commission of the European Communities v. the French Republic, [2001] ECR I-249, ECJ Case Law IBFD.

12.

GR: ECJ, 1 Dec. 2005, Joined Cases C-394/04 and C-395/04, Diagnostikon kai Therapeftikon Kentron Athinon-Igia A.E. v. Ipourgos Ikonomikon, [2005] ECR I-10373, ECJ Case Law IBFD.

13.

Art. 134 provides that supplies of goods or services cannot be exempt under art. 132(1)b) if they are not essential to the exempt transactions or where their basic purpose is to obtain additional income for the body in question through transactions which are in direct competition with those of commercial enterprises subject to VAT. It seems quite difficult to see the provision of beds and meals to persons accompanying a patient that has been admitted to a hospital as "essential" to hospital and medical care.

14.

E2: ECJ, 23 Feb. 1988, Case 353/85, Commission of the European Communities v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, [1988] ECR 817, ECJ Case Law IBFD.

15.

E2: ECJ, 25 Feb. 1999, Case C-349/96, Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, para. 30, [1999] ECR I-973, ECJ Case Law IBFD.

16.

NL: ECJ, 27 Oct. 2005, Case C-41/04, Levob Verzekeringen B.V, OB Bank N.V, v. Staatssecretaris van Financiën, [2005] ECR I-9433, ECJ Case Law IBFD.

17.

In para. 40 of its judgment in CopyGene (supra n. 4), the ECJ observed that, as regards medical services, taking account of the objective pursued by the exemption provided for in art. 132(1)(b), only services which are logically part of the provision of hospital and medical care services, and which constitute an indispensable stage in the process of the supply of those services to achieve their therapeutic objectives, are capable of amounting to "closely related activities" within the meaning of that provision.

18.

Supra n. 14.

19.

The situation discussed by Advocate General Sharpston in her Opinion in Klinikum Dortmund (supra n. 9) referred to that category of doctors, albeit that they provided the medical care to out-patients.

20.

An intuitu personae relationship is a personal services contractual relationship, where an individual of one of the contracting parties is an essential element of the contract.

21.

Item 17 of Annex III applies to the "provision of medical (and dental) care … in so far as those services are not exempt pursuant to points (b) to (e) of Article 132(1)". It should be noted that art. 132(1)(d) applies to the supply of human organs, blood and milk, and art. 132(1)(e) applies to dental care.

22.

Art. 132(1) (b) mentions hospital and medical care separately, which should be interpreted as meaning that hospital care does not form part of, and is not ancillary to, medical care.

23.

Supra n. 15, the ECJ's judgment in CPP.

© Copyright 2014 IBFD All rights reserved Cookies are set by this site. To learn more, view our cookies statement page.
Disclaimer

Taxi bérautó sofőrrel betegszállítás

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2014. február 27.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Héa – Hatodik héairányelv – A 12. cikk (3) bekezdése – A H. melléklet 5. kategóriája – 2006/112/EK irányelv – A 98. cikk (1) és (2) bekezdése – A III. melléklet 5. pontja – A semlegesség elve – Utasok és útipoggyászuk szállítása – A taxival, illetve a sofőrös bérautóval folytatott személyszállításra eltérő héamértéket alkalmazó tagállami szabályozás”

A C-454/12. és C-455/12. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2012. október 10-én érkezett, 2012. július 10-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **Pro Med Logistik GmbH** (C-454/12)

és

a **Finanzamt Dresden-Süd**

között,

valamint

Eckard Pongratz, Karin Oertel vagyonfelügyelőjeként eljárva (C-455/12)

és

a **Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: C. G. Fernlund tanácselnök (előadó), C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Pro Med Logistik GmbH képviseletében J. Seelinger Rechtsanwalt,

– M. Pongratz képviseletében T. Küffner és T. Streit Rechtsanwälte,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: B. Tidore avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és C. Soulay, 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 kérelmek a 2001. január 19-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel (HL L 22., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 341. o.) módosított, 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), a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmeket egyrészt a Pro Med Logistik GmbH (a továbbiakban: Pro Med) és a Finanzamt Dresden-Süd (a dél-drezdai adóhatóság), másrészt a K. Oertel vagyonfelügyelőjeként eljáró E. Pongratz és a Finanzamt Würzburg (a würzburgi adóhatóság) között folyamatban lévő két jogvitában terjesztették elő, amelyek tárgya a 2003 és 2007 közötti évekre vonatkozó, a bérautóval folytatott személyszállítás utáni hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa).

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

4 Az irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának első és harmadik albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A [héa] általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatások nyújtására is. 2001. január 1-jétől 2005. december 31-ig e százalék nem lehet kevesebb mint 15%.

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.”

5 Az említett irányelv „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni” című H. mellékletének szövege a következő:

A termékekre vonatkozó következő kategóriák nemzeti jogszabályokba történő átvételekor a tagállamok az egyes kategóriák pontos terjedelmének megállapítása érdekében a Kombinált Nómenklatúrát alkalmazhatják.

Kategória	Leírás
[...]	
5	Utasok és útipoggyászuk szállítása.
[...]”	

A héairányelv

6 A héairányelv 96. cikke alapján:

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

7 Ezen irányelv 97. cikkének (1) bekezdése szerint:

„2006. január 1-jétől 2010. december 31-ig az általános adómérték nem lehet kevesebb, mint 15%.”

8 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.”

9 A héairányelv III. melléklete tartalmazza az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni, e jegyzék 5. pontjában az „utasok és útipoggyászuk szállítása” szerepel.

A német jog

10 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz) alapügyekben alkalmazandó, 2006. december 13-án kihirdetett változata (BGB1. 2006 I., 2878. o., a továbbiakban: UStG) 12. §-ának (1) bekezdése szerint az adó mértéke valamennyi adóköteles ügyletre 2003-tól 2006-ig 16% volt, 2007-ben pedig 19%.

11 E törvény 12. §-a (2) bekezdése 10. pontjának b) alpontja a következőképpen rendelkezett:

„7%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó az alábbi ügyletekből származó árbevételre:

b) a hegyi vasutak kivételével a vasúti személyszállítás, a trolibuszforgalomban, a gépjárművekkel bonyolított engedélyezett menetrendszerű forgalomban, a taxiforgalomban és a kompforgalomban bonyolított személyszállítás,

aa) ha azt egy önkormányzat területén végzik, vagy

bb) ha a fuvarszakasz nem haladja meg az 50 km-t

[...]”

12 Az 1990. augusztus 8-án kihirdetett törvénnyel (BGB1. 1990 I., 1690. o.) módosított személyszállításról szóló törvény (Personenbeförderungsgesetz, a továbbiakban: PBefG) alapügyekben alkalmazandó 1. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„Tárgyi hatály:

(1) E törvény rendelkezéseinek hatálya kiterjed a villamossal, trolibusszal és személygépkocsival ellenszolgáltatás fejében vagy üzletszerűen végzett személyszállítási szolgáltatásra. Díjnak minősül minden olyan közvetetten juttatott gazdasági előny is, amelynek célja, hogy az így támogatott üzleti tevékenység jövedelmezőségét biztosítsa.

(2) E törvény hatálya nem terjed ki az alábbi eszközökkel végzett szállítási szolgáltatásokra:

1. személygépkocsi, ha a teljes díj nem haladja meg a működési költségeket;

2. mentőautó, ha az betegszállításra, illetve sérültek, vagy más miatt ápolásra szoruló személyek szállítására szolgál, akik egészségi állapotuk miatt az utazás időtartama alatt különleges orvosi ellátást igényelnek, vagy akik szállításához egészségi állapotukra tekintettel a mentőautóban található különleges felszerelésre van – vagy lehet – szükség.”

13 A PBefG 2. §-a (1) bekezdésének 4. pontja alapján:

„Annak a személynek, aki az 1. § (1) bekezdése szerinti személyszállítási szolgáltatást végez az alábbi módon,

[...]

4. gépjárművel, nem menetrend szerint (46. §),

engedéllyel kell rendelkeznie. Az ilyen személyt e törvény alkalmazásában vállalkozónak kell tekinteni.”

14 A PBefG 13. §-a (4) bekezdése első mondatának szövege a következő:

„A személytaxi-szolgáltatás engedélyezése iránti kérelmet el kell utasítani, ha a kérelem tárgyát képező személyszállítási szolgáltatás gyakorlása a helyi taxiszolgáltatási tevékenység működési kapacitásának veszélyeztetése folytán sérti a közlekedéshez fűződő közérdeket.”

15 A PBefG 21. §-ának (1)–(3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A vállalkozó köteles az engedélyben foglalt tevékenység végzésére, és köteles tevékenységét az engedély érvényességi ideje alatt fenntartani a közlekedéshez fűződő közérdeknek és a technika állásának megfelelően.

(2) Az engedélyező hatóság a vállalkozó számára határidőt állapít meg a tevékenység megkezdésére.

(3) Az engedélyező hatóság a vállalkozót személyszállítási tevékenységének kiterjesztésére vagy módosítására kötelezheti, ha arra a közlekedéshez fűződő közérdek miatt szükség van, és ez a vállalkozó gazdasági helyzetére, az általa befektetett tőke megtérülésére és megfelelő hozamára, valamint a szükséges műszaki fejlesztésre tekintettel tőle elvárható.”

16 A PBefG 22. §-a értelmében:

„A vállalkozó köteles a személyszállítási szolgáltatást teljesíteni, ha

1. a személyszállítás feltételei teljesülnek,

2. a személyszállítás az általában használt eszközökkel lehetséges,

3. a személyszállítás teljesítése nem ütközik a vállalkozó által előre nem látható akadályokba, amelyeket a vállalkozó nem tud elhárítani.”

17 A PBefG 46. §-a (2) bekezdésének 1. és 3. pontja értelmében a személytaxi-szolgáltatás, illetve a bérautóval végzett személyszállítási szolgáltatás a „nem menetrend szerinti szolgáltatás” különböző formáinak minősül, amelyek az e törvény 2. §-a (1) bekezdésének 4. pontja szerinti engedélyhez kötött szolgáltatások.

18 A PBefG 47. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A személytaxi-szolgáltatás olyan, a hatóság által engedélyezett parkolóhelyen rendelkezésre álló személygépkocsival végzett személyszállítási szolgáltatás, amelyet a vállalkozó az utas által meghatározott úticélhoz teljesít. A vállalkozó személyszállításra vonatkozó megrendelést fuvar teljesítése közben, illetve a székhelyén is elfogadhat.

(2) A taxival csak a vállalkozó székhelye szerinti önkormányzat területén lehet készenlétben állni. Előzetes megrendelés esetén a fuvart másik önkormányzat területéről is lehet teljesíteni. Az engedélyező hatóság más engedélyező hatóságokkal egyetértésben lehetővé teheti, hogy a taxikat a vállalkozó székhelyétől eltérő önkormányzat hatósága által engedélyezett helyeken tartsák készenlétben, illetve nagyobb körzetet jelölhet ki.

(3) Felhatalmazást kap a tartományi kormány, hogy rendeletben határozza meg a szolgáltatási kötelezettség tartalmát, a taxiállomásokra vonatkozó szabályokat, valamint a

szolgáltatás teljesítésére vonatkozó határidőket. A tartományi kormány e hatáskörét rendeletben átruházhatja. Rendeletben lehet szabályozni különösen:

1. a sajátos esetekben való rendelkezésre állást, ideértve az ügyeletet is,

2. a telefonos megrendelések elfogadását és teljesítését,

3. a személyszállítási tevékenységet és a rádiós kommunikációs rendszert,

4. a mozgássérültek szállítását, valamint

5. a betegszállítást, amennyiben az nem minősül az 1. § (2) bekezdésének 2. pontja szerinti személyszállításnak.

(4) A személyszállítás teljesítésére vonatkozó kötelezettség csak azokra az utazásokra vonatkozik, amelyeket az 51. § (1) bekezdésének első és második mondata, valamint (2) bekezdésének első mondata szerint megállapított díjzónán belül teljesítenek (szolgáltatási kötelezettség alá tartozó zóna).

(5) Tilos a taxikat vezetőjük részére bérbe adni.”

19 A PBefG 49. §-ának (4) bekezdése a következőképpen fogalmaz:

„A bérautóval végzett személyszállítási szolgáltatás olyan, a 47. § szerinti személytaxi-szolgáltatásnak nem minősülő személyszállítási szolgáltatás, amelyet a vállalkozó olyan személygépkocsival végez, amelyet az utas kizárólag a közlekedés céljára bérel teljes egészében, és amely során a fuvar célját, a rendeltetési helyet, illetve az utazás menetét a bérlő határozza meg. Bérautóval csak a vállalkozó székhelyére vagy lakóhelyére érkező megrendeléseket lehet teljesíteni. A személyszállítási szolgáltatás teljesítését követően a bérautót haladéktalanul vissza kell vinni a vállalkozó székhelyére vagy lakóhelyére, kivéve ha a vállalkozó még a fuvart megelőzően a székhelyén vagy lakóhelyén, illetve a fuvar teljesítése közben telefonon új megrendelést kapott. A vállalkozó székhelyén vagy lakóhelyén fogadott megrendelésekről a vállalkozónak nyilvántartást kell vezetnie, és az abban szereplő bejegyzést egy évig meg kell őriznie. A személyszállításra vonatkozó megrendelések elfogadása, közvetítése és teljesítése, illetve az autó rendelkezésre bocsátása, valamint a bérautóval végzett személyszállítási szolgáltatásra vonatkozó hirdetés sem önmagában, sem összességében nem kelthet olyan látszatot, amely alapján az összetéveszthető lenne a személytaxi-szolgáltatással. A taxik számára fenntartott jelzés és megjelölés bérautón nem használható. A 21. és 22. cikk nem alkalmazandó.”

20 A PBefG 51. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Felhatalmazást kap a tartományi kormány, hogy a személytaxi-szolgáltatás díját és feltételeit rendeletben határozza meg. Rendeletben lehet szabályozni különösen:

1. az alapdíjat, a kilométerdíjat és az idővel arányos egységdíjat,

2. a kiegészítő díjakat,

3. az előlegfizetést,

4. a számlázást,

5. a fizetési módokat, valamint

6. a szolgáltatási kötelezettség alá tartozó zónára vonatkozó külön megállapodások megkötésének lehetőségét.

A tartományi kormány e hatáskörét rendeletben átruházhatja.

(2) A szolgáltatási kötelezettség alá tartozó zónára vonatkozó külön megállapodás akkor tekinthető jogszerűnek, ha

1. az határozott időre szól, vagy havi minimális fuvarszámot vagy havi minimális árbevételt határoz meg,

2. nem sérti a közlekedési piac szervezését,

3. írásban rögzíti az utazási díjakat és feltételeket, valamint

4. a tartományi kormány rendelete engedélyezési vagy bejelentési kötelezettséget ír elő.

(3) Az utazási díjak és feltételek meghatározása során a 14. § (2) és (3) bekezdését, valamint a 39. § (2) bekezdését megfelelően alkalmazni kell.

(4) A hatáskörrel rendelkező hatóságok közös megegyezéssel megállapodhatnak abban, hogy az utazási díjak és feltételek megállapításáért felelős hatóság illetékességi területén kívül eső zónára egységes utazási díjakat és feltételeket állapítanak meg.

(5) Az utazási díjak és feltételek alkalmazása során a 39. §-t megfelelően alkalmazni kell.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-454/12. sz. ügy

21 A Pro Med egy német jog alá tartozó korlátolt felelősségű társaság, amely rendelkezik többek között a PBefG 2. §-a (1) bekezdésének 4. pontja szerinti, bérautóval végzett személyszállításra vonatkozó engedéllyel, azonban nincs engedélye a PBefG 47. §-a szerinti személytaxi-szolgáltatás végzésére.

22 A Pro Med 2006-ban és 2007-ben egészségbiztosítási pénztárak megbízásából betegszállítási tevékenységet végzett e célra külön fel nem szerelt járművekkel.

23 A Pro Med 2007. november 27-én elfogadta az A egészségbiztosítási pénztár és a taxis és autókölcsönző vállalkozások szövetsége (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, a továbbiakban: szövetség) között 2007. október 1-jén kötött, a taxivállalkozások által az A egészségbiztosítási pénztár tagjai részére nyújtandó betegszállítási szolgáltatással kapcsolatos szerződés valamennyi feltételét. E szerződés tárgya az 1. § (1) bekezdésének első mondata szerint a szövetségbe belépett taxivállalkozások részvétele az A egészségbiztosítási pénztár tagjai részére nyújtott betegszállítási szolgáltatásban. A szerződés 5. §-ának (1) bekezdése

értelmében a betegszállítás díjazására a szerződés 1. mellékletében foglalt, díjszabásra vonatkozó megállapodást kell alkalmazni.

24 Egy adóellenőrzés nyomán a Finanzamt Dresden-Süd felszólította a Pro Medet, hogy az A egészségbiztosítási pénztár és a szövetség közötti szerződés keretében általa teljesített személyszállítási szolgáltatások után az UStG 12. §-ának (1) bekezdése szerinti általános héamértéket vallja be. Nem adtak helyt a Pro Med által előterjesztett kifogásnak, amelyben többek között az UStG 12. §-a (2) bekezdésének 10. pontja szerinti kedvezményes adómérték alkalmazását kérte.

25 A Pro Med keresetet terjesztett elő a Finanzgerichtnél (adóügyi bíróság). E bíróság megállapította, hogy a Pro Med nem volt jogosult arra, hogy a szóban forgó személyszállítási szolgáltatásra a kedvezményes adómértéket alkalmazza, mivel – megfelelő engedély hiányában – nem személytaxi-szolgáltatást nyújtott. A Finanzgericht ugyanakkor kételyeit fejezte ki a tekintetben, hogy megalapozott-e a kétféle vállalkozás közötti eltérő bánásmód. A taxivállalkozásoknak ugyanis lehetőségük van arra, hogy a helyi tömegközlekedésre vonatkozó díjszabást megkerülve, az egészségbiztosítási pénztárakkal kötött megállapodásokon alapuló személyszállítási szolgáltatásokat nyújtsanak az említett pénztáraknak. Az ilyen személyszállítási szolgáltatások esetében azonban hiányoznak a helyi tömegközlekedésre jellemző azon lényegi ismérvek, amelyeken az adókedvezmény alapul.

26 A Pro Med felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Finanzgericht azon határozata ellen, amelyben az elutasította arra irányuló kérelmét, hogy az általa nyújtott betegszállítási szolgáltatásból származó árbevételére a kedvezményes adómértéket alkalmazza.

27 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 10. pontjának b) alpontjában foglalt szelektív nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e az adósemlegesség elvével, ahogyan azt a Bíróság értelmezi. A kérdést előterjesztő bíróság egyrészt úgy véli, hogy a fogyasztó szempontjából mind a taxi, mind a sofőrös bérautó személyszállításra szolgál, ami alapján ezek a szolgáltatások összehasonlíthatónak tekinthetők. Másrészt a bíróság szerint lényeges különbségek vannak a személyszállítás e két módja között teljesítésük feltételeit illetően, még abban az esetben is, ha a taxivállalkozás és a kiemelt ügyfelek között külön megállapodás van érvényben különösen az utazás díjszabására, a szolgáltatási kötelezettségre és a személyszállítási kötelezettségre vonatkozóan, amely különbségek fennállása kizárhatja az említett elv sérelmét.

28 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [hatodik irányelv] H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével és a [héairányelv] III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) bekezdésével az adósemlegesség elvének figyelembevétele mellett az olyan nemzeti szabályozás, amely a helyi közlekedésben a taxikkal történő személyszállításra a kedvezményes [héa]mértéket irányozza elő, míg a helyi közlekedésben a bérelhető személygépkocsival végzett személyszállításra az általános adómérték alkalmazandó?

2) Az első kérdés megválaszolása szempontjából jelentőséggel bír-e, hogy a nagy ügyfelekkel kötött külön megállapodások alapján a taxivállalkozások és az autókölcsönző vállalkozások közel azonos feltételekkel végeznek személyszállítást?”

A C-455/12. sz. ügy

29 K. Oertel A városban sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozást vezetett 1994. december vége óta. Tevékenységi jegyzékében szerepel a személyszállítás, ülő betegszállítás, dialízisre történő fuvarozás, iskolabusz-szolgáltatás, futárszolgálat és anyagszállítás, szállodai és reptéri transzferek, városnéző körutak, valamint helyközi transzferek szervezése.

30 K. Oertel ügyfelei között a magánszemély eseti ügyfelek mellett számos állandó ügyfél, illetve néhány olyan ügyfél is volt, akik jelentős árbevételt hoztak. A megrendeléseket és a foglalásokat telefonon, illetve telefax vagy elektronikus levél útján fogadták. A fuvardíjat előre meghatározott díjszabás szerint zónákra osztott térkép alapján állapították meg, amely alapján az ügyfelek által fizetendő végleges árat ki lehetett számolni. K. Oertel az érintett időszakban tíz, a vállalkozás tulajdonában lévő járművel rendelkezett.

31 K. Oertel 2003 és 2006 között az egyes adóévekre vonatkozó héabevallásaiban a sofőrrel együtt rendelkezésre bocsátott autók 50 km-t meg nem haladó, illetve városon belüli fuvarszakaszokra történő bérbeadásából származó árbevételére a kedvezményes, azaz a 7%-os héamértéket alkalmazta.

32 A Finanzamt Würzburg elutasította a bevallásokat, és a szóban forgó ügyletekre az általános, azaz 16%-os héamértéket alkalmazta.

33 K. Oertel keresetet terjesztett elő a Finanzgerichtnél. A bíróság elutasította a kereseti kérelem lényegét, amely a szóban forgó árbevétel tekintetében a kedvezményes adómérték alkalmazására irányult. A bíróság megállapította, hogy K. Oertel sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozása nem felel meg a kedvezményes adómérték alkalmazási feltételeinek, és alkotmányos az a szabályozás, amely a kedvezményes adómérték alkalmazását a taxivállalkozásokra korlátozza. K. Oertel a hatodik irányelv alapján sem kérheti a kedvezményes adómérték alkalmazását, és nem hivatkozhat az adósemlegesség elvére. A Finanzgericht szerint tény, hogy a két különböző adómérték alkalmazása korlátozza a kétféle vállalkozás közötti versenyt, mivel azok ugyanolyan jellegű szolgáltatást nyújtanak, ezt a korlátozást azonban többek között az a közérdek igazolja, amely jelen esetben a taxivállalkozások által nyújtott szolgáltatáshoz, azaz a szabályozott keretek között és az egész területre kiterjedően működő helyi közlekedéshez fűződik.

34 K. Oertel felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kedvezményes héamérték alkalmazása iránti kérelmét elutasító határozat ellen.

35 Mivel az UStG 12. §-a (2) bekezdése 10. pontja b) alpontjának az adósemlegesség elvével való összeegyeztethetőségét illetően a Bundesfinanzhofban ugyanazok a kételyek merültek fel, mint a C-454/12. sz. ügy kapcsán, e bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e [hatodik irányelv] H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével az adósemlegesség elvének

figyelembevétele mellett az olyan nemzeti szabályozás, amely a helyi közlekedésben a taxikkal történő személyszállításra a kedvezményes héamértéket irányozza elő, míg a helyi közlekedésben az úgynevezett bérautóval végzett személyszállításra az általános adómérték alkalmazandó?”

36 A kérdést előterjesztő bírósághoz érkezett 2013. október 30-i levélben bejelentették, hogy a K. Oertel által előtte megindított perben felperesként a K. Oertel vállalkozásának vagyonfelügyelőjeként eljáró E. Pongratz lépett perbe.

37 A Bíróság elnöke 2012. november 20-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a két ügy egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdésről és a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdésről

38 A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdéssel és a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdéssel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy ellentétes-e a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével és a héairányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint az adósemlegesség elvével, hogy a helyi közlekedésben a személyszállítási szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő – egy kedvezményes és egy általános – héamértéket kell alkalmazni.

39 A héairányelv 96. cikke előírja, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, általános adómértéket kell alkalmazni.

40 Az irányelv 98. cikkének (1) bekezdésében eltér ettől az elvtől, és elismeri a lehetőségét annak, hogy a tagállamok egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. E cikk (2) bekezdése alapján a kedvezményes héamértékeket csak az említett irányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

41 A héairányelv III. mellékletének 5. pontja alapján az utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatás esetében kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni.

42 Az e rendelkezésekben meghatározott szabályok lényegüket tekintve megegyeznek a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának első és harmadik bekezdésében és H. mellékletének 5. kategóriájában foglaltakkal.

43 A Bíróság a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik bekezdése kapcsán már megállapította, hogy e rendelkezés egyáltalán nem kötelez arra, hogy azt úgy kelljen értelmezni, mint amely megköveteli, hogy a kedvezményes adómérték csak akkor alkalmazható, ha kiterjed az ezen irányelv H. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória valamennyi részletére, a kedvezményes adómérték szelektív alkalmazása tehát nem zárható ki, feltéve hogy ez a verseny torzulásának semmiféle kockázatával nem jár (lásd a C-94/09. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. május

6-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4261. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). A Bíróság tisztázta azt is, hogy tekintettel arra, hogy a héairányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése lényegében átveszi a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának szövegét, indokolt azokra kiterjeszteni a Bíróság által az utóbbi rendelkezés vonatkozásában adott értelmezést (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 27. pontja).

44 Ebből következően a Bíróság megállapította, hogy a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a héairányelv III. mellékletében, illetve a hatodik irányelv H. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória egyes konkrét és sajátos területeit illetően (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

45 Következésképpen ahhoz, hogy a tagállamok élhessenek a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazására vonatkozó lehetőségükkel, két feltétel együttes teljesülése szükséges, egyrészről az, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében a szóban forgó szolgáltatáskategóriának csak a konkrét és sajátos területeit különítsék el, másrészről pedig az, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét. E feltételek célja annak biztosítása, hogy a tagállamok csak olyan feltételek mellett éljenek e lehetőséggel, amelyek biztosítják a választott kedvezményes adómérték egyszerű és helyes alkalmazását, valamint bármilyen adócsalás, adóelkerülés és minden esetleges visszaélés megelőzését (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 30. pontját).

46 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy a személytaxi-szolgáltatás, amelyre az alapügyekben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás alapján kedvezményes héamértéket kell alkalmazni, a héairányelv III. mellékletének 5. pontjában és a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájában egyaránt szereplő „utasok és útipoggyászuk szállítása” szolgáltatáskategória konkrét és sajátos területének minősül-e, és hogy adott esetben az ilyen adómértéknek a kizárólag a személytaxi-szolgáltatási tevékenységre történő alkalmazása sérti-e az adósemlegesség elvét.

A „konkrét és sajátos terület” fogalmáról

47 Annak megállapítása érdekében, hogy a helyi személytaxi-szolgáltatás az utasok és útipoggyászuk szállításával foglalkozó vállalkozások által nyújtott szolgáltatások konkrét és sajátos területét képezi-e, meg kell vizsgálni, hogy önmagában, az e kategórián belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható szolgáltatásnyújtásról van-e szó (lásd analógia útján a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 35. pontját).

48 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban szereplő információkból kitűnik, hogy a taxivállalkozások teljes mértékben személyszállítási közszolgáltatást nyújtó szolgáltatóknak minősülnek, tevékenységük a hatáskörrel rendelkező hatóság által kiadott engedélyhez kötött és jelentős kötelezettségekkel jár. Ezek közé tartozik többek között tevékenységük közlekedéshez fűződő közérdeknek megfelelő folyamatos ellátása (a PBefG 21. §-a), a személyszállítási szolgáltatás teljesítése (a PBefG 22. §-a), valamint az árszabályozás tiszteletben tartása (a PBefG 47. §-ának (4) bekezdése és 51. §-ának (1) bekezdése).

49 Az olyan jogi szabályozási keret, amely alapján a taxivállalkozások – a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásoktól eltérően – a személyszállítási szolgáltatás folyamatos ellátására kötelesek, nem utasíthatják vissza a szolgáltatás nyújtását például azért, mert egy jövedelmezőbb fuvarra várnak, illetve nem származik nyereségük az olyan helyzetekből, amelyekben a hivatalos díjszabástól eltérő díjat kérhetnének, azt mutatja, hogy eltérő szolgáltatásokról van szó.

50 Ilyen körülmények között a helyi közlekedésben személytaxi-szolgáltatási tevékenységet önmagában, a szóban forgó kategórián – vagyis az utasok és útipoggyászuk szállításának kategóriáján – belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható szolgáltatásnyújtásnak lehet tekinteni. Ebből következően ez a tevékenység az említett kategória konkrét és sajátos területének minősülhet.

51 A nemzeti bíróság feladata ugyanakkor, hogy megvizsgálja, hogy az alapügyekben a nemzeti szabályozás és az előtte folyamatban lévő jogviták tényállásai szempontjából erről van-e szó.

Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásáról

52 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes, ha a hasonló, következésképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (lásd a C-259/10. és C-260/10. sz., The Rank Group egyesített ügyekben 2011. november 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10947. o.] 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

53 Annak meghatározása céljából, hogy két szolgáltatásnyújtás ezen ítélkezési gyakorlat értelmében hasonló-e, elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni, figyelmen kívül hagyva a csekély eltérésekre alapított mesterséges megkülönböztetést (lásd a fent hivatkozott The Rank Group egyesített ügyekben hozott ítélet 43. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

54 Két szolgáltatásnyújtás tehát hasonló, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (lásd a fent hivatkozott The Rank Group egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

55 Emellett emlékeztetni kell arra, hogy az egyes szolgáltatások összehasonlíthatóságának megítélése szempontjából nem kizárólag az elkülönült szolgáltatások egybevetése jut szerephez, hanem figyelembe kell venni e szolgáltatások nyújtásának körülményeit is (lásd a C-357/07. sz. TNT Post UK ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3025. o.] 38. pontját).

56 Ezzel összefüggésben a Bíróság elismerte, hogy bizonyos kivételes esetekben a szóban forgó ágazatok sajátosságaira tekintettel az érintett termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályozási keret és jogi rendszer eltérései a fogyasztó szemszögéből különbségekhez vezethetnek a saját igényeinek kielégítése szempontjából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott The Rank Group egyesített ügyekben hozott ítélet 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

57 Figyelemmel kell lenni azokra a különböző jogi követelményekre is, amelyek a jelen ítélet 48. pontjában említett kétféle személyszállítási típusra vonatkoznak, és ennélfogva azokra a jellemzőkre, amelyek alapján az átlagos fogyasztó azokat meg tudja különböztetni egymástól.

58 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozások kizárólag a vállalkozás, illetve a vállalkozó székhelyére vagy lakóhelyére érkező megrendeléseket teljesíthetik, míg a taxivállalkozások elfogadhatják a megrendelést, ami azt feltételezi, hogy a járművek egy meghatározott helyen vannak, vagy hogy hívásra rendelkezésre állnak. A bíróság hangsúlyozta azt is, hogy különbség van e két személyszállítási típus között a megrendelések elfogadása, közvetítése és teljesítése, valamint az autók rendelkezésre bocsátása és a hirdetési tevékenység tekintetében is. A bíróság szerint ezek a különbségek önmagukban vagy összességükben kizárják, hogy a személytaxi-szolgáltatást össze lehessen téveszteni a sofőrös bérautóval végzett személyszállítással. A bíróság végül jelezte, hogy a taxik számára fenntartott jelzést és megjelölést nem lehet a sofőrös bérautókon használni.

59 Ha bebizonyosodik a két érintett személyszállítási típusra vonatkozó jogi követelmények közötti ezen különbségek fennállása, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia, akkor azok e két személyszállítási típus között az átlagos felhasználó számára érzékelhető különbséghez vezethetnek, mivel az egyes személyszállítási típusok a fogyasztó más-más igényének kielégítésére alkalmasak, és ezért e különbségek meghatározó módon befolyásolják a felhasználó arra vonatkozó döntését, hogy melyik típusú személyszállítási szolgáltatást választja, ily módon nem ellentétes az adósemlegesség elvével azok eltérő adójogi kezelése.

60 A fenti megfontolásokra tekintettel a C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre és a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a héairányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő – egy kedvezményes és egy általános – héamértéket kell alkalmazni, amennyiben egyrészt a két személyszállítási típusra vonatkozó jogi követelmények különbségei miatt a helyi személytaxi-szolgáltatási tevékenység a fenti irányelvek említett mellékleteinek 5. kategóriája, illetve 5. pontja szerinti, utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének minősül, másrészt pedig az említett különbségek meghatározó módon befolyásolják az átlagos fogyasztó arra vonatkozó döntését, hogy ezek közül melyiket veszi igénybe. A nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja, hogy az alapügyekben erről van-e szó.

A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett második kérdésről

61 A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdés, illetve a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdés megválaszolása érdekében figyelembe kell-e venni azt a tényt, hogy a taxivállalkozások és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozások olyan külön megállapodás alapján kötelesek szolgáltatásaikat

nyújtani, amely ezekre a különböző vállalkozásokra megkülönböztetés nélkül, és közel azonos feltételek mellett alkalmazandó.

62 Amint arra a jelen ítélet 46. pontja is kitér, annak meghatározása érdekében, hogy a tagállamnak ilyen körülmények között van-e lehetősége arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzon a helyi személytaxi-szolgáltatásra, míg a sofőrös bérautóval végzett személyszállításra az általános adómértéket alkalmazza, azt kell megvizsgálni, hogy e szolgáltatás a héairányelv III. mellékletének 5. pontjában és a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájában egyaránt szereplő „utasok és útipoggyászuk szállítása” szolgáltatáskategória konkrét és sajátos területének minősül-e, és hogy adott esetben az ilyen adómérték alkalmazása sérti-e az adósemlegesség elvét.

63 Ezzel összefüggésben rá kell mutatni, hogy az alapügyekben szóban forgó szolgáltatások lényegében egy olyan megállapodás alapján végzett betegszállítási szolgáltatásból állnak, mint amilyet az A egészségbiztosítási pénztár és a szövetség kötött egymással, és amely egyaránt vonatkozik az abban részes taxivállalkozásokra és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásokra. A Bírósághoz benyújtott ügyiratokból kitűnik, hogy ez a megállapodás rögzíti a fuvar díját, és hogy azt ugyanúgy kell alkalmazni mind a két személyszállítási kategória esetében. Emellett a szerződés alapján fennálló kötelezettségen, azaz a személyszállítás tényleges teljesítésén kívül az említett megállapodásból nem fakad semmilyen más személyszállítási vagy szolgáltatási kötelezettség e két személyszállítási kategóriára vonatkozóan. Az ilyen megállapodás keretében tehát a taxivállalkozásokra nem vonatkoznak azok a jogi követelmények, amelyek a szerződéses körön kívül terhelik.

64 Ha ezek a körülmények megállapítást nyernek, amelynek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata, akkor ebben az esetben meg kell állapítani, hogy az A egészségbiztosítási pénztár és a szövetség között kötött megállapodás keretében a taxival végzett személyszállítás nem minősül az utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének. Sőt, ezt a tevékenységet ebből következően az átlagos felhasználó szempontjából a sofőrös bérautóval végzett helyi személyszállítási szolgáltatási tevékenységhez hasonlónak kell tekinteni. Mindez nem zárja ki azonban azt, hogy az egyfelől az egészségbiztosítási pénztárak, másfelől a személyszállítási vállalkozások között kötött megállapodások alapján végzett betegszállítási tevékenység összességében az utasok és útipoggyászuk szállításával foglalkozó vállalkozások által nyújtott szolgáltatások konkrét és sajátos területének minősüljön a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.

65 Következésképpen a C-454/12. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy ezzel szemben az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a héairányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítása szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő héamértéket kell alkalmazni, amennyiben egy külön megállapodás alapján, amely egyaránt vonatkozik az abban részes taxivállalkozásokra és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásokra, a taxival végzett személyszállítás nem minősül az utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének, és ezt a tevékenységet ebből következően az átlagos felhasználó szempontjából a sofőrös bérautóval végzett helyi

személyszállítási szolgáltatási tevékenységhez hasonlónak kell tekinteni, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

A költségekről

66 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a 2001. január 19-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő – egy kedvezményes és egy általános – hozzáadottértékadó-mértéket kell alkalmazni, amennyiben egyrészt a két személyszállítási típusra vonatkozó jogi követelmények különbségei miatt a helyi személytaxi-szolgáltatási tevékenység a fenti irányelvek említett mellékleteinek 5. kategóriája, illetve 5. pontja szerinti utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének minősül, másrészt pedig az említett különbségek meghatározó módon befolyásolják az átlagos fogyasztó arra vonatkozó döntését, hogy ezek közül melyiket veszi igénybe. A nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja, hogy az alapügyekben erről van-e szó.**

2) **Ezzel szemben az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a 2001/4/EK tanácsi irányelvvel módosított hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a 2006/112 irányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítása szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő hozzáadottértékadó-mértéket kell alkalmazni, amennyiben egy külön megállapodás alapján, amely egyaránt vonatkozik az abban részes taxivállalkozásokra és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásokra, a taxival végzett személyszállítás nem minősül az utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének, és ezt a tevékenységet ebből következően az átlagos felhasználó szempontjából a sofőrös bérautóval végzett helyi személyszállítási szolgáltatási tevékenységhez hasonlónak kell tekinteni, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.