Egészségügyi szolgáltatás emberi szerv, vér és anyatej értékesítése vérplazma

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2016. október 5.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége – A 132. cikk (1) bekezdésének d) pontja – Az emberi szerv, vér és anyatej értékesítése – Terjedelem – Ipari célra feldolgozott és felhasznált emberi vérplazma”

A C-412/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. július 28-án érkezett, 2015. március 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

és

a **Finanzamt Kassel II - Hofgeismar**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, D. Šváby, J. Malenovský (előadó), M. Safjan és M. Vilaras bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. április 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH képviseletében T. Dennisen és T. Otto Rechtsanwälte, valamint U. Prinz Steuerberater,

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

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z., Koós G. és Bóra M., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és W. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. június 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

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

2 E kérelmet a TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (a továbbiakban: TMD), németországi székhelyű, véradó központot működtető társaság és a Finanzamt Kassel II - Hofgeismar (kasseli adóhatóság, Németország, a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy a gyógyszergyártás céljára szolgáló vérplazmának a TMD által végzett értékesítése hozzáadottérték-adó (héa) köteles tevékenységnek minősül-e.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke előírja:

„1. A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

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

[...]”

4 Ezen irányelv „Adómentesség” című IX. címe többek között az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentességéről” szóló 2. fejezetet és „A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentesség” című 4. fejezetet foglalja magában.

5 Az említett irányelvnek e 2. fejezetben foglalt 132. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési

és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

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

d) emberi szerv, vér és anyatej értékesítése;

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

[...]”.

A német jog

6 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) alapeljárásban alkalmazandó változata 14. cikkének 14. pontja a következőképpen rendelkezik:

„Az 1. cikk (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá eső ügyletek közül adómentes:

[...]

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

7 Az UStG 15. cikke az előzetesen felszámított adó levonásának jogát szabályozza. Az alapügy tényállásában alkalmazandó változata a következők szerint rendelkezik:

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

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

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

1. adómentes tevékenységek,

[...]

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

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

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

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 A TMD véradó központot működtet. Tevékenysége a vérplazma donoroktól vegyészeti eljárás útján történő levételéből és annak többek között nátrium-citrátot tartalmazó véralvadásgátlóval való vegyítéséből áll. Ezt az elegyet ezt követően centrifugában dolgozzák fel annak érdekében, hogy egyes elemeket kivonjanak. A kigyűjtött anyagokat mélyfagyasztott állapotban gyógyszeripari cégeknek értékesítik.

9 Tevékenységi körében a TMD ezt a plazmafajtát értékesítette a svájci székhelyű társaságnak, az X AG-nak. Ez utóbbi átvette a vérplazmát a TMD-től és a gyógyszerek előállítása érdekében azokat az Unió más területein lévő gyáraiba szállította el.

10 A TMD úgy ítélte meg, hogy a vérplazma, amelyet a gyógyszergyártóknak értékesített, nem tartozik az emberi vér értékesítésére vonatkozó adómentesség hatálya alá. A 2008. évre vonatkozó héabevallásában a TMD az adóhatóságtól kérte a vérplazma-értékesítéseivel kapcsolatos ügyletekre vonatkozó előzetesen megfizetett héa levonását.

11 Az adóhatóság ugyanakkor azt állapította meg, hogy a vérplazmáknak az Unió más területeire történő értékesítése héamentes, és ezért megtagadta az előzetesen felszámított héa levonását.

12 Az adóhatóság által elfogadott 2009. és 2010. évi adóbevallásaiban a TMD nem vonta le az előzetesen felszámított héát.

13 2012. december 7-én a TMD a 2008–2010. héamegállapítások módosítását kérte. A TMD a vérplazma értékesítésével kapcsolatban előzetesen megfizetett adók levonásához való jog elismerését kérte. Kérelme indokolásaként arra hivatkozott, hogy az ezentúl levonni kívánt előzetesen megfizetett héaösszegekkel kapcsolatos, Unión belüli vérplazma-értékesítések nem adómentesek az UStG 4. cikke 17. pontjának a) alpontja alapján, mivel e tekintetben a társaság szerint forrásplazmának a gyógyszergyártó cégek részére frakcionálás és ezt követően gyógyszergyártás céljára történő értékesítéséről van szó.

14 2013. május 7-i határozatával az adóhatóság elutasította a módosítás iránti kérelmeket, amellyel szemben a TMD keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

15 Keresetének indokolásaként a TMD arra hivatkozik, hogy a vérplazma gyógyszergyártás céljára történő értékesítése nem minősül az UStG 4. cikke 17. pontjának a) alpontja, illetve a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett vérértékesítésnek.

16 E körülmények között a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság, Németország) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

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

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

A szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelemről

17 2016. június 13-i levelével a TMD a szóbeli eljárás újbóli megnyitását kérte lényegében azzal az indokkal, hogy a főtanácsnok indítványa, annak 49. pontjában, tárgyi tévedést tartalmaz.

18 E tekintetben emlékeztetni kell, hogy az Európai Unió Bíróságának alapokmánya és a Bíróság eljárási szabályzata nem teszi lehetővé, hogy a felek a főtanácsnoki indítványra válaszként észrevételeket tegyenek (2000. február 4-i Emesa Sugar végzés, C-17/98, EU:C:2000:69, 2. pont; 2012. szeptember 6-i Döhler Neuenkirchen ítélet, C-262/10, EU:C:2012:559, 29. pont).

19 A Bíróság, amint az az eljárási szabályzatának 83. cikkéből következik, a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve döntő jelentőségű új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek nem vitattak meg.

20 Ugyanakkor a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően úgy véli, hogy a jelen ügyben való határozathozatalhoz szükséges valamennyi információval rendelkezik.

21 Az eddigi megfontolásokra tekintettel a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az eljárás szóbeli szakaszát nem szükséges újból megnyitni.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

22 Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az emberi vér azon értékesítései, amelyeket a tagállamoknak e rendelkezés alapján mentesíteniük kell az adó alól, vonatkoznak az emberi vérből nyert vérplazma értékesítéseire is, amennyiben e vérplazmát nem közvetlen gyógyászati felhasználásra, hanem kizárólag gyógyszerek gyártására szánják.

23 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését.

24 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az e 132. cikkben foglalt fogalmak az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet, C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 44. pont).

25 Márpedig a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában említett „emberi vér” fogalmát a 2006/112 irányelv nem határozza meg.

26 E körülmények között e fogalomnak az értelmét és terjedelmét az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentés szerint kell meghatározni, figyelembe véve azon szövegkörnyezetet, amelyben az említett fogalmat használják, és azon szabályozás célkitűzéseit, amelynek a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-i Ketelä-ítélet, C-592/11, EU:C:2012:673, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A szokásos jelentését illetően meg kell jegyezni, hogy az „emberi vér” fogalma az emberi test olyan elemére utal, amely több nem önálló, egymást kiegészítő komponensből áll, amelyek szinergikus együtthatása lehetővé teszi az összes szerv és szövet táplálását.

28 Az egymást kiegészítő komponensek egyike a vérplazma, vagyis az a folyadék, amely az emberi vér más komponenseinek az e testen keresztül történő szállítására szolgál.

29 Az általános szövegkörnyezetet illetően mindenekelőtt emlékeztetni kell, hogy az Európai Unió Alapjogi Chartája 3. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján tilos az emberi test és részei ekként történő haszonszerzési célú felhasználása.

30 Továbbá, ami a 2006/112 irányelv 132. cikke valamennyi rendelkezésének célkitűzését illeti, emlékeztetni kell, hogy e cikk célja egyes közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól annak érdekében, hogy megkönnyítse az egyes szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével (lásd ebben az értelemben: 2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet, C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 43–45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Végül a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját illetően meg kell jegyezni, hogy ez a rendelkezés ugyanezen bekezdés b), c) és e) pontjához hasonlóan az egészségügyi ellátáshoz közvetlenül kapcsolódó, vagy azon ügyletekre vonatkozik, amelyeknek a célja gyógyászati.

32 Következésképpen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt emberi vér értékesítésének adó alóli mentesítését úgy kell értelmezni, mint amelynek célja annak biztosítása, hogy azon termékek értékesítése, amelyek egészségügyi ellátáshoz járulnak hozzá vagy amelyeknek a célja gyógyászati, ne váljanak hozzáférhetetlenné e termékek azon okból eredő magas ára miatt, hogy értékesítésük héaköteles (lásd analógia útján: 2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet, C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Mindezek alapján az emberi vér értékesítése, beleértve a vér alkotórészét képező vérplazma értékesítését, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt adómentesség hatálya alá kell hogy tartozzon, amennyiben ezen értékesítés közvetlenül közhasznú tevékenységekhez járul hozzá, vagyis amikor az értékesített vérplazmát közvetlenül egészségügyi ellátásra vagy gyógyászati célra használják fel.

34 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 132. 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 ebben az értelemben különösen: 2011. július 28-i Nordea Pankki Suomi ítélet, C-350/10, EU:C:2011:532, 23. pont;

2015. október 22-i Hedqvist-ítélet, C-264/14, EU:C:2015:718, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ebből következően viszont nem tartozhat a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában foglalt adómentesség hatálya alá az úgynevezett „ipari” vérplazma, vagyis az a vérplazma, amelynek értékesítése nem közvetlenül közhasznú tevékenységekhez járul hozzá, amennyiben azt ipari termelésben kívánják felhasználni, különösen gyógyszerek gyártása céljából.

36 Következésképpen csak a valóban közvetlen gyógyászati felhasználásra szánt vérplazma tartozik a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése d) pontjában előírt adómentesség hatálya alá.

37 Amennyiben az ezen adómentességben való részesülés a vérplazma bizonyos típusú közhasznú tevékenység céljára történő felhasználásától függ, akkor az a körülmény, hogy az ipari felhasználásra szánt vérplazma elméletileg közvetlen gyógyászati felhasználás tárgya lehet – még ha bizonyítást is nyer –, nem jelentheti azt, hogy arra alkalmazni kell azt az adómentességet, amelyet kizárólag a valóban közvetlen gyógyászati felhasználásra szánt vérplazma költségének korlátozása céljából írtak elő.

38 Márpedig a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy az olyan vérplazmát, mint amely az alapügyben szerepel, nem egészségügyi ellátás céljára vagy gyógyászati célokra, hanem kizárólag gyógyszerészeti célokra szánták.

39 E körülmények között az ilyen vérplazma nem tartozhat a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt adómentesség hatálya alá.

40 E megfontolásokat figyelembe véve a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az emberi vér azon értékesítései, amelyeket a tagállamoknak e rendelkezés alapján mentesíteniük kell az adó alól, nem vonatkoznak az emberi vérből nyert vérplazma értékesítéseire, amennyiben e vérplazmát nem közvetlen gyógyászati felhasználásra, hanem kizárólag gyógyszerek gyártására szánják.

A költségekről

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

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az emberi vér azon értékesítései, amelyeket a tagállamoknak e rendelkezés alapján mentesíteniük kell az adó alól, nem vonatkoznak az emberi vérből nyert vérplazma értékesítéseire, amennyiben e vérplazmát nem közvetlen gyógyászati felhasználásra, hanem kizárólag gyógyszerek gyártására szánják.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: német.