Őssejthez kapcsolódó szolgáltatásnyújtás áfa rendszerbeli minősítése

Dátum:
2015. április 1.

Kfv.I.35.616/2014/8.

A felperes gazdasági tevékenysége során köldökzsinórvér-őssejtek, illetve szövetek levételéhez eszközt biztosított, a levett mintákat elszállította a megfelelő laboratóriumba, és szükség esetén közreműködött a mintáknak a megbízó rendelkezésére bocsátásában. A minták feldolgozása és tárolása a felperessel kapcsolt vállalkozási viszonyban álló sejtbank feladata volt. A felperes számláit egyéb humán-egészségügyi ellátásról, áfa mentesen bocsátotta ki.

Az adóhatóság a 2011. évre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként azt állapított meg, hogy a felperes tevékenysége nem tartozik az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) tevékenység közérdekű jellegére tekintettel adó alóli mentességet biztosító 85.§ (1) bekezdés d) pontjának hatálya alá, nem áfa mentes. Az adómentességet az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés b)-c) pontjainak hivatalbóli vizsgálata sem alapozza meg.

A felperes Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjához kapcsolódó felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a 2006/112 EK irányelv (HÉA irányelv), az Európai Unió Bíróságának ítéletei és az Áfa tv. alkalmazásával hozta meg ítéletét.

Megállapította, hogy az Áfa tv. adó alóli mentességet szabályozó VI. fejezete először, a 85.§-ban, a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel mentes kört szabályozza. A szabályozási rendszer elveiben igen-, a konkrét tevékenységi köröket megfogalmazó szabályaiban nem szó szerint azonos leképezése a HÉA irányelv 2. fejezetében szabályozott egyes közhasznú tevékenységek adómentességi szabályainak, ennek következtében fogalmaz másként az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja és a HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés d) pontja.

HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés d) pont szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket: emberi szerv, vér és anyatej értékesítése. Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja: mentes az adó alól az emberi szövet, vér (ideértve a külön jogszabályban meghatározott labilis vérkészítményeket is), anyatej értékesítése, valamint az előzőekben felsoroltakkal és az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatásnyújtás.
Az eltérés nem eredményez ellentmondást, az Európai Unió Bírósága szolgáltatásnyújtás esetén is vizsgálandónak tekintette a 132. cikk (1) d) pont rendelkezéseit (C-237/09).

Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés b)-d) pontja szerinti körbe tartozó egészségügyi tevékenységek áfa mentes jellegének megítélése során közös szabályként szűrhető le az Európai Unió Bíróságának ítéleteiből (C-384/98, C-141/00, C-307/01, C-262/08, C-86/09, C-237/09), hogy soha nem általában a tevékenység egészségügyi jellege, hanem annak a betegség, vagy

egészségügyi rendellenesség reparációjára irányuló tartalma alapján kerülhet sor a mentesség megállapítására.

A mentes körbe tartozó tevékenységek közös jellemzője, hogy közvetlenül, vagy közvetve a társadalom és az egyén közös szükségleteinek kielégítését szolgálják, alapvetően a társadalom közös fogyasztásaként valósulnak meg. A perbeli időszakban az őssejtek felhasználás már nem tekinthető periférikusnak, már nem csak autológ (saját szervezetből származó), hanem allogén (mástól nyert) alkalmazásukra is sor kerülhetett. A terápia körüli tudományos viták nem írják felül azt a tényt, hogy alkalmazása egyre gyakoribb a vérképző rendszeri megbetegedéseken keresztül a sclerosis multiplex kezeléséig. Az Európai Unió Bírósága őssejt tárgyú ítéleteiben (C-262/08, C-86/09., C-237/09) fel sem merült, hogy maga az őssejthez kapcsolódó tevékenység ne tartozhatna a HÉA irányelv 132.§ cikk szerinti közhasznú tevékenységek körébe. Erre tekintettel a Kúria alaposnak találta a felülvizsgálati kérelmet abban a körben, hogy - egyéb törvényi feltételek megléte esetén - az őssejthez kapcsolódóan is sor kerülhet az áfa mentesség Áfa tv. 85.§ (1) bekezdésén alapuló megállapítására.

Az Áfa tv. 85.§ szerinti mentességi szabályok - ezen belül az (1) bekezdés d) pont normáinak - értelmezése során tekintettel lenni az Áfa tv. 85.§ belső szerkezetére, a HÉA irányelv 132. cikkére, az Európai Unió Bíróságának kapcsolódó ítéleteire. A jog értelmezésére alkalmazandó módszer ennek következtében nem szűkíthető le a felperes által preferált nyelvtani értelmezésre, és azzal ellentétes eredmény esetén a komplex értelmezés következtetései az irányadók.

Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdése egyes mentes tételeknél a szolgáltatásnyújtást és az azzal kapcsolatban álló termékértékesítést egységesen kezeli (pl. f) az a szolgáltatásnyújtás - az étkeztetés kivételével, ha az ennek fejében járó ellenérték külön térítendő meg - és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet szociális ellátás keretében közszolgáltató - ilyen minőségében - teljesít), máshol csak a szolgáltatás nyújtását tekinti adómentesnek (pl. o) a közszolgálati rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások nyújtása, ide nem értve az annak keretében nyújtott kereskedelmi jellegű szolgáltatásokat). Közérdekű jelleg alapján csak termékértékesítés - a d) pontban foglaltaktól eltérő termékkörben- nem lehet adómentes.

A szabályozás tehát jellemzően a szolgáltatásnyújtást tekinti adómentesnek, és ahhoz járulékosan rendeli az "azokhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés"-t. A 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti körben azonban az adómentes gazdasági esemény a termékértékesítés. A 85.§ (1) bekezdés áttekintés alapján az állapítható meg, hogy ahol maga a szolgáltatás nyújtása adómentes a közérdekű jellegre tekintettel, azt az Áfa tv. tételesen megnevezi. A d) pont ilyen elkülönítést nem tartalmaz, ennek következében a d) pont szerinti körben is egységet kell alkotnia a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak, ugyanúgy, mint ahol a jellemző gazdasági esemény a szolgáltatásnyújtás, és ahhoz csak járulékosan, de azzal szoros kapcsolatban tartozik termékértékesítés. A termékértékesítés hiányában nem tartotta az Európai Unió Bírósága a HÉA irányelv 132. cikk hatálya alá tartozónak a kizárólag őssejt szállításra irányuló gazdasági tevékenységet (C-237/09.). Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjának alkalmazása során tehát a szolgáltatásnyújtásnak a reálaktushoz, a termékértékesítéshez és nem annak tárgyához (emberi szövet, vér, anyatej) kell kapcsolódni. Ezt a jogi álláspontot erősíti a 85.§ (1) bekezdés d) pontjának másik szabályozott tényállása is: „az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatásnyújtás”. Ebben az esetben is a reálaktushoz (az adományozáshoz) és nem annak tárgyához (emberi szerv) kapcsolódik az adómentesség.

A felperes nem végezte őssejtnek, mint terméknek az értékesítést, ennek hiányában az általa nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a közérdekű jellegre tekintettel áfa mentes tevékenységek körébe. A termékértékesítés hiányában nem kellett vizsgálni sem azt, hogy a tevékenység betegség, vagy egészségügyi rendellenesség gyógyításával összefüggésben valósult-e meg, sem azt, hogy egyáltalán sor kerülhet-e termékértékesítésre (tiltott az őssejttel való kereskedelem, vagy ingyenes adományozás működik).

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét, az őssejthez kapcsolódó tevékenység közérdekű jellegének pontosításával, a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A tényállás egyedi jellege, az áttanulmányozandó, korábbiakban ismeretlen uniós ítéletek száma, az alkalmazandó jogértelmezési módszer kiválasztása indokolta, hogy az ügyet nehéz ügynek tekintsük.

Budapest, 2015. április 1.

A Kúria Sajtótitkársága