

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2015. július 2. (*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – Bizonyos közhasznú tevékenységek adómentessége – 13. cikk, A. rész, (1) bekezdés, b) és c) pont – Kórházi és orvosi gyógykezelés – Szorosan kapcsolódó tevékenységek – Emberi eredetű szervek és minták orvosi elemzés, illetve orvosi vagy terápiás gyógykezelés céljából történő szállítására irányuló tevékenység – Független tevékenység – Kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok – Hasonló jellegű intézmények”

A C-334/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d’appel de Mons (Belgium) a Bírósághoz 2014. július 9-én érkezett, 2014. június 27-i határozatával terjesztett el az eltte

az **État belge**

és

Nathalie De Fruytier

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

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

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- N. De Fruytier képviseletében O. D’Aout avocat,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében K. Georgiadis és I. Kotsoni, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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.; továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjának értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az État belge és N. De Fruytier között annak tárgyában folyó jogvitában terjesztették el, hogy az érdekelt által önálló vállalkozóként emberi eredetű szervek és minták különböz kórházak és laboratóriumok számára végzett szállításának tevékenysége hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) köteles tevékenységnek minősül-e.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b)–d) pontja elírja:

„[...] az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel 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 működ intézmények, kórházak, rendelintézetek, 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 gyakorlóí fejtenek ki;

d) az emberi szerv, vér és anyatej adása”.

4 Ezen irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja elírja, hogy a tagállamok nem közintézményeknek minősül intézmények esetén, az e cikk (1) bekezdésének b) pontjában elírt adómentességek megadását esetenként az elírt egy vagy több feltétel teljesítésétl tehetik függvé.

5 Az említett 13. cikk A. része (2) bekezdésének b) pontja elírja:

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

- nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,
- alapveten arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészít bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a [héa]megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.”

A belga jog

6 A hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyvről szóló, 1969. július 3-i törvény (Moniteur belge, 1969. július 17., 7046. o.) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvénykönyv) 44. cikke átülteti a hatodik irányelvnek a bizonyos közhasznú tevékenységek héa alóli mentességéről szóló 13. cikkének A. részét. E cikk elírja:

„1. § Mentések az adó alól azok a szolgáltatások, amelyeket szokásos tevékenységük végzésének keretében a következő személyek nyújtanak:

[...]

(2) az orvosok, a fogorvosok, a gyógytornászok, a szülésznők, az ápolók és ápolónők, a gondozók és gondozónők, a betegápolók, a gyógymasszőrök, akiknek a személyek gondozására irányuló szolgáltatása szerepel a kötelező betegség- és rokkantsági biztosítás szolgáltatásainak nomenklatúrájában;

[...]

2. § Mentésülnek továbbá az adó alól:

(1) azok a szorosan kapcsolódó szolgáltatások és termékértékesítések, amelyeket szokásos tevékenységük végzése során kórházi és pszichiátriai intézmények, klinikák és rendelőintézetek nyújtanak; betegek és sérültek szállítása speciálisan e célra felszerelt szállítóeszközökkel;

[...]

(1b) emberi szervek, emberi vér és anyatej értékesítése;

[...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 N. De Fruytier önálló vállalkozóként, emberi eredetű szervek és minták különböző kórházak és laboratóriumok részére végzett szállításának tevékenységét végzi egy orvos felügyelete és felelőssége mellett.

8 A belga adóügyi igazgatás héát vetett ki a N. De Fruytier által végzett tevékenységre.

9 Mivel úgy ítélte meg, hogy tevékenysége mentes a héa alól, N. De Fruytier keresetet indított. A namuri elsőfokú bíróság 2006. június 1-jén hozott ítéletében, majd a liège-i fellebbviteli bíróság 2007. október 26-i ítéletében helyt adott a keresetnek, és elrendelte a vonatkozó mentesítést.

10 Az État belge által a liège-i fellebbviteli bíróság ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján eljáró Cour de Cassation [Semmitűszék] 2009. június 18-i elzetes döntéshozatalra utaló határozatában a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése d) pontjának értelmezésére vonatkozó elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdést terjesztett a Bíróság elé.

11 A Bíróság a De Fruytier ítéletében (C-237/09, EU:C:2010:316) megállapította, hogy e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazandó az emberi szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre.

12 2010. szeptember 16-ai ítéletével a Cour de Cassation hatályon kívül helyezte a liège-i fellebbviteli bíróság ítéletét, és visszautalta az ügyet egy másik fellebbviteli bírósághoz, azaz a cour d'appel de Monshoz [Mons-i fellebbviteli bíróság]. 2013. február 15-ai ítéletével az utóbbi elfogadhatónak nyilvánította a fellebbezést, és annak érdemi elbírálása előtt elrendelte a tárgyalás ismételt megnyitását.

13 E tárgyalások keretében N. De Fruytier eladta, hogy bár az általa teljesített szolgáltatások a héatörvénykönyvnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése d) pontját a belga jogba átültető 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdése alapján nem mentesülhetnek a hía alól, azokat mentesíteni kell a héatörvénykönyvnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját a belga jogba átültető, 44. cikke 2. §-ának (1) bekezdése alapján. Ezen érvelését különösen a Bizottság kontra Franciaország (C-76/99, EU:C:2001:12) ítéletre alapította.

14 E körülmények között a cour d'appel de Mons felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A hatodik héairányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjával ellentétes-e, ha az orvosi elemzés, illetve orvosi vagy terápiás gyógykezelés céljából a minták és szervek olyan harmadik személy önálló vállalkozó által végzett szállítása, akinek szolgáltatásaira kiterjed a társadalombiztosítás által a klinikák és laboratóriumok részére fizetett térítés, mentes a hía alól mint orvosi jellegű – vagyis a betegségek vagy egészségügyi rendellenességek diagnosztizálását, kezelését és amennyiben lehetséges, gyógyítását célzó – szolgáltatásokhoz szorosan kapcsolódó szolgáltatás?

2) Az orvosi elemzés, illetve orvosi vagy terápiás gyógykezelés céljából a minták és szervek olyan harmadik személy önálló vállalkozó által végzett szállítására irányuló tevékenység, akinek szolgáltatásaira kiterjed a társadalombiztosítás által a klinikák és laboratóriumok részére az orvosi elemzések elvégzése után fizetett térítés, a hatodik héairányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontjának megfelelően mentesülhet-e az adó alól?

3) A hatodik héairányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjában szereplő »egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények« fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az kiterjed az olyan magánvállalkozásokra, amelyek szolgáltatásait emberi mintáknak a kórházi és gyógykezelési intézmények által követett terápiás célok eléréséhez nélkülözhetetlen orvosi elemzés célját szolgáló szállítása jelenti?»

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

15 Az együttesen vizsgálandó három kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) vagy c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az alkalmazandó emberi eredetű szervek és minták orvosi elemzés, illetve orvosi vagy terápiás gyógykezelés céljából olyan harmadik személy önálló vállalkozó által végzett szállítására irányuló tevékenységre, akinek szolgáltatásaira kiterjed a társadalombiztosítás által a klinikák és laboratóriumok részére fizetett térítés, és különösen hogy az ilyen tevékenység mentes a hía alól mint orvosi jellegű szolgáltatásokhoz szorosan kapcsolódó szolgáltatás, amint azt az említett 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontja előírja.

16 Elzeteresen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv nagyon tágran határozza meg a héa hatályát, ugyanis az adóztatott tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra (lásd: Verigen Transplantation Service International ítélet, C-156/09, EU:C:2010:695, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 Az említett irányelv 13. cikke azonban bizonyos tevékenységeket mentesít a héa alól. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az e cikkben elírt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd: Verigen Transplantation Service International ítélet, C-156/09, EU:C:2010:695, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Ezenkívül ugyanezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a f szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer 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: Verigen Transplantation Service International ítélet, C-156/09, EU:C:2010:695, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Az egészségügyi szolgáltatásokat illetően, azok a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontjában elírt adómentességek hatálya alá tartozhatnak. Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja kórházi környezetben teljesített szolgáltatásokra vonatkozik, míg ugyanezen (1) bekezdés c) pontja az ilyen kereten kívül – akár a szolgáltató magánlakásán, akár a beteg lakóhelyén vagy bármely más helyen – nyújtott egészségügyi szolgáltatásokat érinti (lásd ebben az értelemben: Kugler-ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 36. pont; CopyGene-ítélet, C-262/08, EU:C:2010:328, 27. pont).

20 Ami különösebben a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában szereplő „orvosi gyógykezelés” és az ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti „egészségügyi ellátások” fogalmát illeti, a Bíróság már több alkalommal megállapította, hogy e két fogalom olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek vagy az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása (lásd: Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 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. Ebből következik, hogy noha e rendelkezés alkalmazási köre eltér, célja a szék értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó adómentességek teljes körének szabályozása (lásd: Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 30. és 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Bár az „orvosi gyógykezeléseknek” és az „egészségügyi ellátásoknak” terápiás célokat kell szolgálniuk, ebből nem szükségszerűen következik az, hogy valamely szolgáltatás terápiás céljának különösen szék értelmet kell tulajdonítani (lásd: CopyGene-ítélet, C-262/08, EU:C:2010:328, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló tevékenység, azaz emberi eredetű szervek és minták különböző kórházak és laboratóriumok részére végzett szállítása, nyilvánvalóan nem minősül a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja szerinti „orvosi gyógykezelésnek” vagy „egészségügyi ellátásoknak”, mivel nem tartozik azon orvosi szolgáltatások közé, amelyek közvetlenül tényleges célja a betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, vagy tényleges célja az egészség védelme, fenntartása vagy helyreállítása (lásd ebben az értelemben: Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 43. pont).

24 Ráadásul a Bíróság már megállapította, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) pontjának szövegével ellentétben azonban e rendelkezés 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, és hogy ennél fogva az „orvosi gyógykezelés nyújtásához szorosan kapcsolódó tevékenységek” fogalma egyáltalán nem releváns a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezése szempontjából (lásd ebben az értelemben: Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 32. pont).

25 Ennél fogva a jelen ügyben észrevételt benyújtó összes félhez hasonlóan meg kell állapítani, hogy az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, nem részesülhet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adómentességben.

26 A fentiekből következik, hogy az elterjesztett kérdések megválaszolása érdekében a Bíróságnak még meg kell vizsgálnia, hogy az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, részesülhet-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti héamentességben, amennyiben e tevékenységet a kórházi vagy orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokkal azonosnak tekintenék. Ennek érdekében az említett tevékenységet meg kell vizsgálni a 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában elírt különböző kritériumok alapján, figyelembe véve továbbá az ezen irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontjában foglalt további kritériumokat is.

27 Ennél fogva ki kell emelni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjának szövegéből kitűnik, hogy az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, csak akkor részesülhet kórházi vagy orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó szolgáltatások minőségben az e rendelkezés szerinti héamentességben, ha egyrészt „kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységeknek” minősül, másrészt pedig, ha közintézmény végzi, vagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények.

28 A „kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek” hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti fogalmát illetően a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy azt úgy kell értelmezni, hogy az nem fedti le az olyan tevékenységeket, mint amilyenek a vér levételére és analízisére irányulnak, amennyiben az e tevékenységekhez csak esetlegesen kapcsolódó, kórházi környezetben nyújtott orvosi gyógykezelések nem történnek meg ténylegesen, és nincsenek sem folyamatban, sem tervbe véve (lásd: Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 49. pont). Ebből következik, hogy a minták bármely szállítása nem minősíthető „a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységeknek”.

29 Ugyanis az orvosi szolgáltatások vonatkozásában a Bíróság pontosította, hogy – figyelemmel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában rögzített adómentesség céljára – kizárólag a kórházi és orvosi gyógykezelésekre irányuló azon

szolgáltatások tartozhatnak az e rendelkezés szerinti „szorosan kapcsolódó [...] tevékenységek” körébe, amelyek a szolgáltatásnyújtás folyamatában elengedhetetlenek a szolgáltatások által elérni kívánt gyógyászati célok megvalósításához, mivel kizárólag az ilyen szolgáltatások befolyásolják az egészségügyi ellátások költségeit, amelyek adómentessége elérhetővé teszi azokat az egyének számára (lásd: Ygeia-ítélet, C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734, 25. pont).

30 A kérdést előterjesztő bíróság feladata az előterjesztett jogvita minden tényezőjének figyelembevételével annak megállapítása, hogy nélkülözhetetlen-e az alapügyben szóban forgó tevékenység.

31 Így arra az estre, ha a kérdést előterjesztő bíróság azt a végkövetkeztetést vonja le, hogy az említett tevékenység ténylegesen elengedhetetlen a kórházi és orvosi gyógykezelésre irányuló szolgáltatásnyújtás folyamatában az utóbbiak által követett terápiás célok elérése érdekében, vizsgálni kell, hogy e tevékenységet közintézmény végzi-e, vagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények.

32 Nem vitatott, hogy az olyan szállító, mint amilyen az alapügyben szerepel, nem minősíthető „közintézménynek”, és nem felel meg a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti, a közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő „kórház”, „orvosi gyógykezelési központ” vagy a „diagnosztikai központ” minősítésnek sem.

33 Ennélfogva vizsgálni kell, hogy az ilyen szállító a szóban forgó tevékenységet az említett rendelkezés szerinti ugyanezen feltételek mellett végzi-e, „egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmény” fogalma alá tartozhat-e.

34 E tekintetben nem vitatott, hogy az alapügyben N. De Fruytier önálló vállalkozóként emberi eredetű szervek és minták különböző kórházak és laboratóriumok részére végzett szállítására irányuló tevékenységet folytat, vállalkozása nem minősíthető az általa biztosított szállítási szolgáltatást megrendelő intézményhez „hasonló jellegű” intézménynek.

35 Ugyanis a gazdasági szereplő hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti kórházhoz, vagy orvosi gyógykezelési vagy diagnosztikai központhoz „hasonló jellegűnek” történő minősítésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy különösen az „intézmény” fogalma egy meghatározott szerepet betöltő elkülönült jogalany meglétére utal (lásd: Gregg-ítélet, C-216/97, EU:C:1999:390, 18. pont). A Bíróság úgy ítélte meg továbbá, hogy az orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végző magánlaboratóriumot az e rendelkezés szerinti „kórház[ak]hoz” és az „orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok[hoz] [...] hasonló jellegű” intézményeknek kell tekinteni, mivel e vizsgálatok azok terápiás céljára tekintettel az említett rendelkezésben előírt „orvosi gyógykezelés” alá tartoznak (lásd: L.u.P. ítélet, C-106/05, EU:C:2006:380, 18. és 35. pont; CopyGene-ítélet, C-262/08, EU:C:2010:328, 60. pont).

36 E jelen esetben meg kell állapítani, hogy az olyan független szállító, mint N. De Fruytier, többek között a terápiás céllal rendelkező orvosi laboratóriumi vizsgálatokat végző magánlaboratóriummal szemben, nem ugyanazon meghatározott szerepet betöltő elkülönült jogalany, mint a kórházak vagy az orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok. Ennélfogva az ilyen szállító nem minősíthető „hasonló jellegű intézménynek”, mint a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja szerinti ezen intézmények vagy központok, és így nem részesülhet az e rendelkezés szerinti hátrányos megkülönböztetésben.

37 N. De Fruytier állításával ellentétben az adósemlegesség elve nem kérdőjelezi meg ezt a

megállapítást. Amint azt a Bíróság már megállapította, ez az elv – egyértelmű rendelkezés hiányában – nem teszi lehetővé az adómentesség hatályának kiterjesztését, mivel az említett elv nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja az adómentesség érvényességét, hanem egy értelmezési elv, amelyet együttesen kell alkalmazni az adómentességek szigorú értelmezésének elvével (lásd: *Klinikum Dortmund* ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Végül, mivel az alapügyben szóban forgó tevékenységre nem teljesülnek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjában elírt kritériumok, nem szükséges vizsgálni az ezen irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontjában szereplő kritériumokat.

39 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésekre, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem alkalmazandó az emberi eredetű szervek és minták orvosi elemzés, illetve orvosi vagy terápiás gyógykezelés céljából olyan harmadik személy önálló vállalkozó által végzett szállítására irányuló tevékenységre, akinek szolgáltatásaira kiterjed a társadalombiztosítás által a klinikák és laboratóriumok részére fizetett térítés. Különösen az ilyen tevékenység nem részesülhet héamentességben az orvosi jellegű szolgáltatásokhoz szorosan kapcsolódó, az említett 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában elírt tevékenységként, mivel ezen önálló vállalkozó harmadik személy nem minősíthető „közintézménynek”, és nem felel meg a közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő „kórház”, „orvosi gyógykezelési központ”, diagnosztikai központ” vagy az „egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmény” minősítésnek sem.

A költségekről

40 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:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése b) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem alkalmazandó az emberi eredetű szervek és minták orvosi elemzés, illetve orvosi vagy terápiás gyógykezelés céljából olyan harmadik személy önálló vállalkozó által végzett szállítására irányuló tevékenységre, akinek szolgáltatásaira kiterjed a társadalombiztosítás által a klinikák és laboratóriumok részére fizetett térítés. Különösen az ilyen tevékenység nem részesülhet hozzáadottértékadómentességben, az orvosi jellegű szolgáltatásokhoz szorosan kapcsolódó, az említett 13. cikk A. része (1) bekezdésének b) pontjában elírt tevékenységként, mivel e harmadik személy önálló vállalkozó nem minősíthető „közintézménynek”, és nem felel meg a közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő „kórház”, „orvosi gyógykezelési központ”, diagnosztikai központ” vagy az „egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmény” minősítésnek sem.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.