

Ideiglenes változat

PAOLO MENGOZZI

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. október 20.(1)

C-573/15. sz. ügy

État belge

kontra

Oxycure Belgium SA

(a Cour d'appel de Liège [liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség elve – Oxigénnel való orvosi kezelés – Kedvezményes héamérték – Oxigénpalackok és tartályok – Általános héamérték – Oxigénkoncentrátor – A »fogytékosság« fogalma”

I – Bevezetés

1. Az adósemlegesség elvére tekintettel jogosult-e valamely tagállam arra, hogy az oxigénkoncentrátorok értékesítése és/vagy bérbeadása után 21%-os általános mértékű hozzáadottértékadót (héta) alkalmazzon, miközben az orvosioxigénpalackok értékesítése után 6%-os kedvezményes adómértéket alkalmaz?

2. Lényegében ez a Cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) által előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztett kérdés, amely a 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel(2) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: héairányelv) 98. cikke (1) és (2) bekezdésének, ezen irányelv III. melléklete 3. és 4. pontjának, valamint az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

3. Ezt a kérelmet a belga állam és az Oxycure Belgium SA (a továbbiakban: Oxycure) között az oxigénkoncentrátorok és az oxigénterápia céljára szolgáló tartozékok értékesítésére és/vagy bérbeadására irányuló tevékenység héakötelezettsége tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

4. Az oxigénkoncentrátorok gyógyászati célú eszközök, amelyek elektromos árammal működnek, és amelyek lényege a környezeti levegőben található oxigén összesűrítése annak érdekében, hogy abból kivonja a nitrogént, és ezáltal magasabb oxigénkoncentrációt

biztosítson.(4) Az ilyen készüléknek van egy olyan része, amely az oxigén összesűrítésére szolgál, valamint a felszerelések szerves részét képezi egy orrkanül vagy oxigénmaszk és egy oxigéncső. Az oxigénkoncentrátorok lehetővé teszik az otthoni oxigénterápiát az olyan betegek számára, akik légzési nehézségben vagy más súlyos fogyatékoságban szenvednek, és akiknek az állapotán spray-k, illetve légúttágítók használata már nem javít.

5. Az alapügyben az ügy irataiból kitűnik, hogy 2007. október 1-jétől és 2010. március 31-ig között az Oxycure az oxigénkoncentrátorok és azok tartozékainak bérbeadása és értékesítése után 6%-os kedvezményes héamértéket alkalmazott, amelyet a Belga Királyság bizonyos gyógyászati berendezések, cikkek, illetve készülékek értékesítése és/vagy bérbeadása után szedett be a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdése és III. melléklete alapján. Ugyanakkor a belga adóhatóság szerint az Oxycure ügyletei után 21%-os általános adómértéket kellett volna alkalmazni az arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux(5) (a hozzáadottértékadó mértékének megállapításáról és a termékeknek és szolgáltatásoknak az adó mértéke szerinti besorolásáról szóló, 1970. július 20-ai 20. sz. királyi rendelet) alapján. A belga adóhatóság tehát fizetési meghagyást bocsátott ki az Oxycure-rel szemben, és azt közel 1 300 000 euró összegű héa, valamint a követelt összeg 10%-ának megfelelő bírság megfizetésére kötelezte.

6. A 2013. április 25-én ítéletével a tribunal de première instance de Namur (namuri elsőfokú bíróság, Belgium) helyt adott az Oxycure által a belga adóhatóság határozatával szemben benyújtott fellebbezésnek, és megváltoztatta ezt a határozatot. Ezen ítélet szerint az oxigénkoncentrátorok lényegében megfelelnek a 20. sz. királyi rendelet A. táblázatában foglalt „Egyéb” címet viselő XXIII. rovat 2. pontjában található meghatározásnak, amely a „fogyatékoság vagy rokkantság korrigálására szolgáló és testen viselhető vagy hordozható vagy szervezetbe beültethető más készülékre” alkalmazandó, és ez ennél fogva lehetővé teszi, hogy az ezen készülékek értékesítésére és/vagy bérbeadására irányuló ügyletek után 6%-os kedvezményes adómértéket alkalmazzanak.

7. A belga állam fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést elterjesztő bírósághoz.

8. E bíróság megállapítja, hogy az oxigénkoncentrátorok az orvosioxigénpalackokhoz és a folyékonyorvosioxigéntartályokhoz hasonlóan a piacon elérhető három oxigénforrás egyikét jelentik, valamint hogy ezek a források mind felcserélhetők, és/vagy kiegészítik egymást. Egyrészt ugyanis a kérdést elterjesztő bíróság a Centre fédéral d'expertise des soins de santé belge (belga szövetségi egészségügyi szakértői központ) jelentésére hivatkozik, amely szerint ezen források mindegyike esetében rendelkezésre áll egy nagyobb méretű rögzített és egy kisebb méretű hordozható változat. A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jelentésből az is kitűnik, hogy a betegek számára a klinikai hatékonyság tekintetében az egyik oxigénkezelés egyenértékű a másikkal, függetlenül attól, hogy az oxigént e háromféle forrás közül az egyikből vagy a másiból biztosítják, valamint hogy a forrás rögzített vagy hordozható, az oxigén biztosításának ezen módjai közötti különbségek kizárólag a kényelmi szempontokból (zaj, az otthonon kívüli használat, rendelkezésre álló térfogat, beteg általi feltölthetőség) és társadalom számára fennálló költségekből adódnak. Másrészt a kérdést elterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a kötelező egészségbiztosításról és a táppénzbiztosításról szóló belga szabályozás elismeri ezen oxigénforrások tökéletes felcserélhetőségét, amennyiben az oxigénkoncentrátor visszatéríthető ára magában foglal egy pótoxigénpalackot.

9. Ilyen körülmények között a kérdést elterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy még ha feltételezzük is, hogy a 20. sz. királyi rendelet A. táblázatának egyik rovatában sem szerepelnek kifejezetten az oxigénkoncentrátorok, akkor is úgy kellene-e tekinteni, hogy ezt a táblázatot az

uniós jog elveire, különösen az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni, hogy a szóban forgó táblázat legalábbis hallgatólagosan – ugyanúgy, mint a más oxigénforrásokra – ezen készülékekre is vonatkozik.

10. Mivel az e kérdésre adandó válasz az uniós jog értelmezésétől függ, a kérdést elterjesztő bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [héairányelv] III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, különös tekintettel a semlegesség elvére, ellentétes-e az olyan nemzeti rendelkezés, amely az oxigénpalackok felhasználásával végzett oxigénterápiás kezelésre kedvezményes héamérték alkalmazását írja elő, míg az oxigénkoncentrátorok felhasználásával végzett oxigénterápiás kezelésre az általános héamérték alkalmazandó?”

11. E kérdéssel kapcsolatos írásbeli észrevételeket terjesztett elő az Oxycure, a Belga Királyság és az Európai Bizottság. A Bíróság a 2016. szeptember 19-én tartott tárgyaláson is meghallgatta ezen érdekelt felek szóbeli elterjesztéseit és a Bíróság kérdéseire adott válaszaikat.

II – Elemzés

12. A kérdést elterjesztő bíróság által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre adandó választ véleményem szerint két részre kell osztani. Egyrészt annak meghatározásáról van szó, hogy a héairányelv III. melléklete 3. vagy 4. pontjának hatálya alá tartozhatnak-e az alapügyben szóban forgókhoz hasonló oxigénkoncentrátorok, amely pontok mindegyikére történik hivatkozás a Bíróság elé terjesztett kérdésben. Ugyanis, amennyiben ez a helyzet, úgy az azzal kapcsolatos kérdés, hogy az adósemlegesség elve előírja-e az orvosi oxigén – gáz vagy folyékony halmazállapotban történő – értékesítésére alkalmazott 6%-os kedvezményes héamérték kiterjesztését az oxigénkoncentrátorok értékesítésére és/vagy bérbeadására is, már nem merül fel. Másfelől, ha az oxigénkoncentrátorok tekintetében nem alkalmazható a kedvezményes héamérték a héairányelv III. mellékletének 3. és 4. pontja alapján – úgy történik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság implicit módon ezt feltételezi –, meg kell vizsgálni, hogy az adósemlegesség elve mindazonáltal kötelezheti-e a Belga Királyságot arra, hogy ezt a mértéket biztosítsa az oxigénkoncentrátorok értékesítése és/vagy bérbeadása tekintetében, azzal az indokkal, hogy a beteg szempontjából ez utóbbiak a gáz vagy folyékony halmazállapotú, tartályokban biztosított orvosi oxigénnel felcserélhetők.

A – A héairányelv III. melléklete 3. és 4. pontjának alkalmazásáról

13. Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 96. cikke értelmében minden egyes tagállam ugyanazt az „általánosnak” minősített héamértéket alkalmazza a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.

14. Ezen elvtől eltérően a héairányelv 98. cikkének (1) bekezdése biztosítja a tagállamoknak azt a lehetőséget, hogy egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazzanak. A héairányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében ezen kedvezményes adómértéket csak az ezen irányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.(6)

15. E mellékletnek az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben is szereplő 3. pontja az „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használt gyógyszerészeti termékek[et]” említi. Ugyanezen mellékletnek az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben szintén szereplő 4. pontja azokat az „általában a fogyatékoság enyhítésére illetve kezelésére szolgáló gyógyászati berendezések[et],

segédeszközök[et] és más felszerelések[et]” említi, „amelyek a fogyatékossgal élők személyes és kizárólagos használatára szolgálnak, beleértve az ilyen termékek javítását is”(7).

16. Míg a héairányelv III. mellékletének 3. pontja lehetővé teszi a „gyógyszerészeti termékek”, azaz a végső fogyasztók általi közvetlen felhasználásra alkalmas késztermékek értékesítése után csökkentett héamérték alkalmazását, addig ezen melléklet 4. pontjában bizonyos különleges használatú orvostechnikai eszközök szerepelnek.(8)

17. A héairányelv III. mellékletének 3. és 4. pontját – mivel eltérést képeznek azon elv alól, miszerint a tagállamok általános héamértéket alkalmaznak az adóköteles ügyletekre – megszorítóan kell értelmezni.(9)

18. A Bíróság már megállapította egyrészt, hogy a héairányelv III. mellékletének 3. és 4. pontja nem tartalmaz kifejezett utalást a tagállamok jogára, így azokat az Európai Unió egészében önállóan és egységesen kell értelmezni, másrészt pedig hogy az ebben a mellékletben, különösen az említett pontokban használt fogalmakat a szóban forgó kifejezések szokásos értelmével összhangban kell értelmezni.(10)

19. Ebben a tekintetben az ügy irataiból, valamint a belga kormány írásbeli észrevételeiből kitűnik, hogy a tartályokban biztosított, gáz- vagy folyékony halmazállapotú orvosi oxigén tekintetében Belgiumban 6%-os kedvezményes héamértéket alkalmaznak a 20. sz. királyi rendelet A. táblázata XVII. rovata 1. pontjának a) alpontja alapján, amely a héairányelv III. mellékletének 3. pontját ülteti át. Másképpen megfogalmazva, az orvosi oxigén gyógyszernek, tágabb értelemben pedig a héairányelv III. mellékletének 3. pontja értelmében vett „gyógyszerészeti terméknek” minősül.

20. Ugyanakkor a tartályokban biztosított orvosi oxigénnel ellentétben a Bíróság elítélte a tárgyaláson valamennyi fél által ismertetett állásponthez hasonlóan úgy vélem, hogy az alapügyben szóban forgókhoz hasonló típusú oxigénkoncentrátorok nem tartoznak a héairányelv III. mellékletének 3. pontja szerinti „gyógyszerészeti termékek” fogalma alá.

21. Ez az értékelés lényegében a 2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítéleten (C-360/11, EU:C:2013:17, 63., 64. és 71. pont) alapul. Ebben az ítéletben a Bíróság kifejtette, hogy bár a „gyógyszerészeti termékek” a szokásos értelmükre tekintettel magukban foglalják az emberi használatra szánt gyógyszereket, azonban nem tartoznak e fogalom alá a gyógyászati vagy állatgyógyászati használatú eszközök, berendezések, készülékek és felszerelések. Ugyanis, ha a héairányelv III. mellékletének 3. pontja valamennyi orvostechnikai eszközre, illetve készülékre vonatkozna, a célzott felhasználásra tekintet nélkül, ez azzal a következménnyel járna, hogy ugyanezen melléklet 4. pontjának nem lenne értelme. Másképpen megfogalmazva, a héairányelv III. mellékletének 3. pontja nem teszi lehetővé az említett 4. pontban foglalt kimerítéssel felsorolás megkerülését azzal, hogy a tagállamokat kedvezményes héamérték alkalmazására jogosítja fel a orvostechnikai eszközök, illetve készülékek tekintetében a meghatározott célzott felhasználásra tekintet nélkül. Ezenkívül, míg az alapügyben szóban forgó oxigénkoncentrátorokat a beteg bérbe veheti, és azok ezáltal több szolgáltatásnyújtás tárgyát is képezhetik, a gyógyszerészeti termékek értékesítés tárgyát képező termékek, és azokat általában egyéni, kizárólagos és egyszeri felhasználásra írják fel.

22. Álláspontom szerint tehát csak a héairányelv III. mellékletének 4. pontja bizonyulhat relevánsnak a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdés megválaszolására szempontjából.

23. Ami a héairányelv III. mellékletének előbb említett pontját illeti, az csak bizonyos különleges használatú gyógyászati berendezésekre, illetve felszerelésekre vonatkozik. Egyrésztől ugyanis ez

a pont az „általában a fogyatékoság enyhítésére, illetve kezelésére szolgáló” orvostechnikai eszközöket és más készülékeket foglalja magában.(11) Másrészt, ahogyan azt a Bíróság a 2013. január 17-i Bizottság kontra Spanyolország ítéletben (C-360/11, EU:C:2013:17, 85–88. pont) megállapította, a héairányelv III. mellékletének 4. pontja a fogyatékosággal élők személyek „személyes” és „kizárólagos” használatára szolgáló orvostechnikai eszközökre és készülékekre, nem pedig a kórházak és az egészségügyi szolgálatok szakemberei által használt, általános használatú gyógyászati eszközökre és készülékekre vonatkozik. A kedvezményes héamérték alkalmazásának ez a végső fogyasztó személyes és kizárólagos használatára történő korlátozása összhangban áll a héairányelv III. mellékletének társadalmi-gazdasági célkitűzésével, amely arra irányul, hogy bizonyos különösen szükségesnek tekintett termékek kevésbé költségesek legyenek.(12)

24. Sajnálatos, hogy a héairányelvben a „fogyatékoság” és a „fogyatékosággal élők” fogalmának meghatározása, valamint annak hiányában, hogy az irányelv kifejezett utalást tartalmazna a tagállamok jogára azok jelentésének meghatározása céljából, a Bíróság nem élt azzal a lehetőséggel, hogy pontosítsa e fogalmak határait különösen azon határvonal tekintetében, amely azokat a „betegség” és a „beteg” fogalmaktól elválasztja.

25. A foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló, 2000. november 27-i 2000/78/EK tanácsi irányelv(13) értelmezésével összefüggésben és azt követően, hogy az Unió ratifikálta a fogyatékosággal élők személyek jogairól szóló ENSZ-egyezményt,(14) a Bíróság kifejtette, hogy a „fogyatékoság” fogalma olyan korlátozottságként értendő, amely különösen valamilyen hosszan tartó testi, szellemi vagy lelki ártalmon alapul, amely számos egyéb akadállyal együtt korlátozhatja az adott személy teljes, hatékony és más munkavállalókkal egyenlő szerepvállalását a szakmai életben.(15)

26. A Bíróság szintén ebben az összefüggésben kifejtette, hogy bár a „fogyatékoság” fogalma különbözik a „betegség” fogalmától vagy az elhízástól, valamely betegség vagy az ilyen elhízás, amely hosszan tartó korlátozottságot eredményez – amely különösen valamilyen hosszan tartó testi, szellemi vagy lelki ártalmon alapul, amely számos egyéb akadállyal együtt korlátozhatja a teljes, hatékony és másokkal egyenlő szerepvállalást a szakmai életben –, a 2000/78 irányelv szerinti „fogyatékoság” fogalma alá tartozik.(16)

27. A „fogyatékoság” fogalmának ilyen meghatározása és tartalma – amelyek ennek a 2000/78 irányelvben szereplő fogalomnak a fogyatékosággal élők személyek jogairól szóló ENSZ-egyezmény rendelkezéseinek megfelelő értelmezésén alapulnak – álláspontom szerint relevánsak ugyanennek a fogalomnak a héairányelv III. melléklete 4. pontja keretei között történő értelmezése szempontjából.

28. Ugyanis – ahogyan arra a Bíróság a 2000/78 irányelv értelmezésével kapcsolatban rámutatott(17) – „az önálló életvitel és a társadalmi befogadás, a munka és a foglalkoztatás területén” a héairányelv azon uniós jogi aktusok közé tartozik, amelyek az Egyesült Nemzetek Szervezetének ezen egyezményét az Európai Közösségek nevében jóváhagyó határozat II. mellékletében fel vannak sorolva, és amelyek az ez utóbbi egyezmény hatálya alá tartozó kérdésekkel kapcsolatosak.

29. Ahogyan arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben helyesen rámutatott, a „fogyatékoság” fogalmának jellegzetes eleme annak hosszan tartó jellege, ellentétben bizonyos képességeknek különösen valamely szórványos vagy átmeneti jellegű betegségből eredő csökkenésével.

30. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk és az érdekelt felek észrevételei alapján számomra úgy tűnik, hogy az alapügy tárgyát képező oxigénkoncentrátorok a

héairányelv III. mellékletének 4. pontjában hivatkozott három feltétel közül csak kettőnek felelnek meg, azonban ezt a kérdést elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

31. Az első feltételt illetően – ahogyan azt az Oxycure a tárgyaláson állította – el lehet fogadni, hogy ezek a készülékek „általában” a fogyatékoság enyhítésére illetve kezelésére szolgálnak⁽¹⁸⁾ a héairányelv III. mellékletének 4. pontja értelmében. Kitűnik ugyanis, hogy ezek a orvostechnikai eszközök különösen az olyan súlyos, hosszú ideig tartó és gyakran visszafordíthatatlan légzési nehézségek leküzdésére és enyhítésére szolgálnak, amelyek esetében az alternatív gyógymódok már nem bizonyulnak hatékonynak, mint például a krónikus obstruktív tüdőbetegség vagy az elrehaladott stádiumban lévő cisztás fibrózis esete.⁽¹⁹⁾

32. Ebben a tekintetben a 20. sz. királyi rendelet A. táblázatának XXIII. „Egyéb” címet viselő rovatában foglalt 2. pont, úgy tűnik, összhangban áll ezzel a héairányelv III. mellékletének 4. pontjában foglalt feltétellel. Ugyanis a Belga Királyság azon választása, hogy biztosítja a 6%-os kedvezményes adómértéket, csak a „fogyatékoság vagy rokkantság korrigálására szolgáló” készülékek, azaz – az alapeljárás keretében nyújtott információk és adatok alapján – az általában valamely fogyatékoság kezelésére, illetve enyhítésére szolgáló készülékek értékesítésére, illetve bérbeadására vonatkozik.

33. A héairányelv III. mellékletének 4. pontjában az „általában” határozószó használatával az uniós jogalkotó egyértelműen mellőzte azt az esetet (amely egyértelműbb lett volna), hogy kedvezményes héamérték csak akkor legyen alkalmazható gyógyászati berendezések értékesítésére és/vagy bérbeadására, ha azok *kizárólag* a fogyatékoság enyhítésére, illetve kezelésére szolgálnak. Következésképpen az „általában” határozószó használatával az uniós jogalkotó azon gyógyászati berendezéseket és más készülékeket kívánta megjelölni, amelyek szokásos módon és általánosságban véve a fogyatékoság enyhítésére, illetve kezelésére szolgálnak anélkül, hogy az egyes készülékek sajátos helyzetét vizsgálni kellene.⁽²⁰⁾

34. Ezenkívül a jelen ügyben megállapítható, hogy az orvosi oxigén biztosításának valamennyi forrását – ideértve ennél fogva az oxigénkoncentrátorokat is – csak orvosi rendelvény alapján lehet az érintett személyek rendelkezésére bocsátani. Ez a körülmény lényegében kizárja, hogy az oxigénkoncentrátorok szokásos módon és általánosságban véve a „fogyatékoság” fogalma alá nem tartozó kóros állapotoknak oxigénterápia útján történő kezelésére, illetve enyhítésére szolgáljanak.

35. Ami a második feltételt, azaz a fogyatékosággal élő személyek általi „személyes” használatot illeti, ez szintén teljesülni látszik, amennyiben az oxigénkoncentrátorokat az érintett személyek az otthonukban és azon kívül egyénileg használhatják, anélkül hogy valamilyen közvetítőhöz, különösen egészségügyi szakemberhez kellene fordulniuk. Kétségtelen – ahogyan az a Bíróság előtti tárgyaláson tökéletesen nyilvánvalóvá vált –, hogy az a kérdés, hogy az alapügyben szóban forgó oxigénkoncentrátorok a 20. sz. királyi rendelet A. táblázatának XXIII. „Egyéb” címet viselő rovatában foglalt 2. pont szerinti „testen viselhető vagy hordozható” készülékeknek minősíthetők-e, vita tárgyát képezi az Oxycure és a belga kormány között. Ez a vita ugyanakkor nem a héairányelv III. melléklete 4. pontjának, hanem a nemzeti jog értelmezésének körébe tartozik, amelynek eldöntése nem a Bíróság feladata.

36. Mindazonáltal, és ezzel áttérek a harmadik feltételre, a héairányelv III. mellékletének 4. pontja nemcsak azt írja elő, hogy ezeknek a gyógyászati berendezéseknek és készülékeknek „általában” a fogyatékoság kezelésére, illetve enyhítésére kell szolgálniuk, valamint hogy azoknak a fogyatékosággal élő személyek általi „személyes” használat tárgyát kell képezniük, hanem ezenkívül azt is, hogy azokat ezek a személyek „kizárólagos[an]” használják.

37. Ez a kizárólagossági feltétel nem a készülékek (amelyek „általában” továbbra is a

fogyatékoság kezelésére, illetve enyhítésére szolgálnak) rendeltetésével, hanem azok használatával kapcsolatos. Ebből véleményem szerint az következik, hogy ez a feltétel kizárja a héairányelv III. melléklete 4. pontjának hatálya alól azokat a készülékeket, amelyeket a fogyatékosággal élők eltérő személyek használhatnak.

38. Ez az értelmezés megfelel a kedvezményes adómérték társadalmi/gazdasági céljának azzal, hogy – amennyire lehetséges – elnyben részesíti a fogyatékosággal élők (ideértve a patológiás eredetű fogyatékoságot is) személyek autonómiáját.

39. Ebben a tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy ellentétes lenne a héairányelv III. melléklete által követett azon céllal, hogy bizonyos alapvető termékek a végfogyasztó számára kevésbé költségesek legyenek, ha a kedvezményes héamérték alkalmazása olyan termék esetében, amely különböző módokon is felhasználható, minden egyes értékesítési ügylet esetében azon meghatározott felhasználástól függne, amelyre e terméket a vevő szánta.(21) Egyébként lehetetlen lenne az adóhatóság számára annak ellenőrzése, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása minden esetben igazolt-e, ami a visszaéléseket, illetve az adóelkerülést fokozhatja, illetve azokra ösztönözhet.

40. Márpedig valószínűsíthető – amint arra a Bizottság rámutatott –, hogy az oxigénkoncentrátorokat nem fogyatékosággal élők személyek, különösen az átmeneti jellegű légúti megbetegedésekben szenvedők használják.

41. Azzal, hogy ezt a kérdést elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, számomra tehát úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó oxigénkoncentrátorok nem tartoznak a héairányelv III. melléklete 4. pontjának hatálya alá, mivel úgy tűnik, hogy az ilyen készülékeket nem kizárólag fogyatékosággal élők személyek használják.

B – Az adósemlegesség elvére

42. Ugyanakkor az adósemlegesség elve mindazonáltal eredményezheti-e ezekre a felszerelésekre a kedvezményes adómérték alkalmazását, ahogyan azt a kérdést elterjesztő bíróság kérdezi?

43. Úgy gondolom, nem.

44. Ugyanis, ahogyan azt a Bíróság megállapította, az adósemlegesség elve – egyértelmű rendelkezés hiányában – nem teszi lehetővé a kedvezményes héamérték hatályának kiterjesztését.(22) Másképpen megfogalmazva, ez az elv egyértelmű rendelkezés esetén lehetővé teszi a kedvezményes héamérték hatályának kiterjesztését. Márpedig a héairányelv III. mellékletének 4. pontja a kedvezményes héamértékből egyértelműen kizárja a nem kizárólag fogyatékosággal élők személyek által használt orvostechnikai eszközöket és készülékeket.

45. Egy ettől eltérő megállapítás az azon elvtől való eltérések szigorú értelmezésének és alkalmazásának megkerüléséhez vezetne, amelyre a Bíróság többször emlékeztetett, és amely szerint a tagállamok általános héamértéket alkalmaznak az adóköteles ügyletekre.(23)

46. Ezért, ellentétben azzal, amit a kérdést elterjesztő bíróság sugall, az adósemlegesség elve nem teszi lehetővé a héairányelv III. mellékletében felsorolt különböző kategóriák hatályán való túllépést, vagy még inkább azok téves értelmezését.

47. Ugyanis, bár a héairányelv III. melléklete 3. és 4. pontja szövegének és rendszerének vizsgálatát követően az oxigénkoncentrátorok bérbeadása és/vagy értékesítése semmiképpen sem tartozhat az említett egyik vagy másik pontjának hatálya alá, az adósemlegesség elve nem

engedi e vizsgálat kijátszását.

48. Ahogyan azt a Bíróság a héamentességekkel kapcsolatban már számos alkalommal megállapította, az adósemlegesség elve nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja az adómentesség érvényességét, hanem egy értelmezési elv, amelyet az adómentességek szigorú értelmezésének elvével együttesen kell alkalmazni.(24)

49. Nem látom semmilyen akadályát annak, hogy ezt az adósemlegesség elvének hatályára vonatkozó általános értelmezést alkalmazzuk ezen elvnek a kedvezményes héamértékek rendszerével való kapcsolata tekintetében is, amelyet ugyancsak szigorúan kell értelmezni.

50. Ahogyan a Bíróság ítélkezési gyakorlata is mutatja, az adósemlegesség elve a héairányelv III. mellékletében előírt, hasonló kedvezményes adómértékek rendszerével való kapcsolatát tekintve továbbra is teljes mértékben releváns, amennyiben egy adott helyzetben a Bíróságnak és a nemzeti bíróságoknak azt kell megvizsgálnia, hogy valamely tagállam arra vonatkozó legitim választása, hogy a kedvezményes héamértéket szelektíven alkalmazza a III. melléklet *ugyanazon pontjában* foglalt ugyanazon adott kategória „bizonyos konkrét és sajátos területeit” illetően, tiszteletben tartja-e ezt az elvet.(25) Ugyanis ebben az esetben logikus annak ellenőrzése, hogy a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazása nem eredményezi-e a héairányelv III. mellékletében felsorolt ugyanazon kategóriába tartozó hasonló termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások közötti egyenlő adójogi bánásmód megsértését.(26)

51. Ugyanakkor, ahogyan azt a fentiekben megjegyeztem, az adósemlegesség elve nem szolgálhat a héairányelv III. mellékletében foglalt kategóriákon való túllépésre annak érdekében, hogy azok hatálya alá vonjon olyan termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat, amelyek az említett kategóriák szövegének és/vagy rendszerének vizsgálata alapján nem tartoznak a hatályuk alá.

III – Véggövetkeztetések

52. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) által előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

A 2006. december 19-i 2006/138/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint az ezen irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely alapján a kedvezményes hozzáadottértékadó mérték nem alkalmazható az alapügyben szóban forgóhoz hasonló oxigénkoncentrátorok értékesítésére és/vagy bérbeadására, mivel ezek az eszközök nem minősülnek a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 3. pontja szerinti gyógyszerészeti termékeknek, és azokat nem kizárólagosan a fogyatékkal élő személyek használják, ahogyan azt az ezen melléklet 4. pontja előírja, aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az adósemlegesség elvét nem lehet úgy értelmezni, hogy az lehetővé teszi a módosított 2006/112 irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjában felsorolt kategóriák megkerülését azáltal, hogy kedvezményes hozzáadottértékadó mértéket biztosít az említett pontokban előírt meghatározásoknak nem megfelelő berendezések értékesítésére és/vagy bérbeadására.

2 – HL 2006. L 384., 92. o.

3 – HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.

4 – Emlékeztetek arra, hogy a környezeti levegő körülbelül 20% oxigénből és körülbelül 80% nitrogénből áll.

5 – *Moniteur Belge*, 1970. július 31., 7920. o.

6 – Lásd többek között: 2014. szeptember 11-ii Kérdés (C-219/13, EU:C:2014:2207, 21. és 22. pont); 2015. március 5-ii Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-502/13, EU:C:2015:143, 33. pont).

7 – Kiemelés tőlem.

8 – Lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-ii Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 47. és 64. pont).

9 – 2013. január 17-ii Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 18., 20. és 63. pont).

10 – 2013. január 17-ii Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 20. és 63. pont). A második résszel kapcsolatban lásd továbbá: 2015. június 4-ii Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-678/13, EU:C:2015:358, 46. és 47. pont).

11 – 2015. június 4-ii Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-678/13, nem tették közzé, EU:C:2015:358, 48. pont).

12 – Lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-ii Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 48. és 86. pont).

13 – HL 2000. L 303., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 4. kötet, 79. o.

14 – Szerződések Tára, 2515. kötet, 3. o. Ezt az egyezményt az Európai Közösség nevében a 2009. november 26-ii 2010/48/EK tanácsi határozat (HL 2010. L 23., 35. o.) hagyta jóvá.

15 – Lásd többek között: 2013. július 4-ii Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-312/11, nem tették közzé, EU:C:2013:446, 56. pont); 2014. március 18-ii Z. ítélet (C-363/12, EU:C:2014:159, 76. pont); 2014. december 18-ii FOA ítélet (C-354/13, EU:C:2014:2463, 53. pont); 2016. május 26-ii Invamed Group és társai ítélet (C-198/15, EU:C:2016:362, 31. pont).

16 – Lásd ebben az értelemben: 2013. április 11-ii HK Danmark ítélet (C-335/11 és C-337/11., EU:C:2013:222, 39–42. és 47. pont); 2014. december 18-ii FOA ítélet (C-354/13, EU:C:2014:2463, 56–60. pont). Annak ellenére, hogy ez a Bíróság ítéleteiből nem mindig tűnik ki egyértelműen, véleményem szerint a fizikai, értelmi, szellemi és pszichés károsodásoknak, valamint az általuk az azokat elszenvedő személyeknél okozott korlátozottságnak kell egyaránt hosszán tartónak lenniük, és ezek teszik lehetővé a „fogycatékosság” és a „betegség” fogalma közötti különbségtételt.

17 – Lásd: 2013. április 11-ii HK Danmark ítélet (C-335/11 és C-337/11, EU:C:2013:222, 31. pont); 2014. március 18-ii Z. ítélet (C-363/12, EU:C:2014:159, 74. pont).

18 – Kiemelés tőlem.

19 – A cisztás fibrózis örökletes genetikai betegség, amely különböző szerveken, például a

légutakon elhelyezkedő sejteket támadja meg azáltal, hogy megváltoztatja a kiválasztásukat.

20 – Lásd analógia útján a héairányelv III. mellékletének 1. pontjában foglalt ugyanezen határozószó alkalmazása vonatkozásában: 2011. március 3-ai Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-41/09, EU:C:2011:108, 55. pont); 2011. május 12-ai Bizottság kontra Németország ítélet (C-453/09, nem tették közzé, EU:C:2011:296, 45. pont).

21 – Lásd: 2013. január 17-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 86. és 87. pont).

22 – Lásd: 2015. március 5-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-479/13, EU:C:2015:141, 43. pont); 2015. március 5-ai Bizottság kontra Luxembourg ítélet (C-502/13, EU:C:2015:143, 51. pont). A héamentességekkel kapcsolatban lásd továbbá: 2014. március 13-ai Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 40. pont).

23 – Lásd többek között ebben az értelemben: 2013. január 17-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 18. pont); 2015. március 5-ai Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-502/13, EU:C:2015:143, 38. pont).

24 – Lásd: 2012. július 19-ai Deutsche Bank ítélet (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. pont); 2014. március 13-ai Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 40. pont); 2015. július 2-ai De Fruytier-ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 37. pont); 2016. március 17-ai Aspiro-ítélet (C-40/15, EU:C:2016:172, 31. pont).

25 – Lásd ebben a tekintetben: 2003. május 8-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-384/01, EU:C:2003:264, 24–29. pont); 2008. április 3-ai Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ítélet (C-442/05, EU:C:2008:184, 42. és 43. pont); 2010. május 6-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-94/09, EU:C:2010:253, 28–30. pont); 2014. február 27-ai Pro Med Logistik és Pongratz ítélet (C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111, 44–46. pont); 2014. szeptember 11-ai K-ítélet (C-219/13, EU:C:2014:2207, 23. pont).

26 – Ebben a tekintetben, ha a fenti elemzéssel ellentétben a szóban forgó oxigénkoncentrátorokat a héairányelv III. melléklete 4. pontjának hatálya alá tartozónak kellene tekinteni, akkor a kérdést elterjesztő bíróság feladata lenne annak ellenőrzése, hogy a Belga Királyság által a hordozható és a rögzített orvostechnikai eszközök között alkalmazott különbségtétel (csak az előbbieket értékesítése és/vagy bérbeadása részesül a 6%-os kedvezményes mérték alkalmazásában) az ezen melléklet 4. pontjában felsorolt kategória „konkrét és sajátos területeire” vonatkozik-e, és tiszteletben tartja-e az adósemlegesség elvét a jelen indítvány előző lábjegyzetében említett ítélkezési gyakorlatban nyújtott iránymutatásnak megfelelően.