

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2019. június 27.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A közös hozzáadottértékadó (héta) rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Adómentességek – Orvosi és paramedicinális hivatások – Kiropraktikai kezelés és oszteopátia – 98. cikk – A III. melléklet 3. és 4. pontja – Gyógyszerek és orvostechnikai eszközök – Kedvezményes adómérték – A terápiás célú beavatkozások vagy kezelések keretében történő értékesítések – Általános adómérték – Az esztétikai célú beavatkozások vagy kezelések keretében történő értékesítések – Az adósemlegesség elve – Az uniós joggal összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozás joghatásainak fenntartása”

A C-597/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Grondwettelijk Hof (alkotmánybíróság, Belgium) a Bírósághoz 2017. október 16-án érkezett, 2017. szeptember 28-i határozatával terjesztett elő

a **Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és Bart Vandendries,**

a **Belgische Unie van Osteopaten és társai,**

a **Plast.Surg. BVBA és társai,**

a **Belgian Society for Private Clinics VZW és társai**

és

a **Ministerraad**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: C. Toader tanácselnök, L. Bay Larsen (előadó) és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és Bart Vandendries képviselőiben E. Maes és M. Deneff advocaten,

- a Belgische Unie van Osteopaten és társai képviselőjében B. Hermans és J. Bosquet advocaten, valamint H. Van den Keybus avocate,
- a Plast.Surg. BVBA és társai képviselőjében T. De Gendt advocaat,
- a belga kormány képviselőjében J.-C. Halleux, P. Cottin és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében D. Colas, E. de Moustier és A. Alidière, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitis és P. Vanden Heede, 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 kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 98. cikkének, a 132. cikke (1) bekezdése b), c) és e) pontjának, a 134. cikkének és a III. melléklete 3. és 4. pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és Bart Vandendries, a Belgische Unie van Osteopaten és társai, a Plast.Surg. BVBA és társai, a Belgian Society for Private Clinics VZW és társai, valamint a Ministerraad (minisztertanács, Belgium) között az egészségügyi ellátások, valamint a gyógyszerek és az orvostechnikai eszközök értékesítése utáni hozzáadottértékadó (hÉA) alkalmazási módjaira vonatkozó belga jogi rendelkezések megsemmisítése iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

4 Ezen irányelv 98. cikke szerint:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]

5 Az említett irányelv 132. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„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, rendelők, 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 gyakorlóit nyújtanak;

[...]

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

[...]

6 Ugyanezen irányelv 134. cikke a következőket írja elő:

„A 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

7 A 2006/112 irányelvnek „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni” elnevezésű III. melléklete a 3. pontjában az „általában az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használt gyógyszerészeti termékek, beleértve a fogamzásgátló és női egészségügyi védekezésre használt termékeket” említi.

8 E melléklet 4. pontjában szerepelnek az „általában a fogyatékosok enyhítésére, illetve kezelésére szolgáló gyógyászati berendezések, segédeszközök és más felszerelések, amelyek a fogyatékosokkal élők személyes és kizárólagos használatára szolgálnak, beleértve az ilyen termékek javítását is, továbbá a gépkocsiban használatos gyermekülések értékesítése”.

A belga jog

9 A 2015. december 26-ai wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (a fokozott munkahelyteremtést és a vásárlóerő növelését célzó intézkedésekről) szóló törvény, *Belgisch Staatsblad*, 2015. december 30., 80634. o.; a továbbiakban: 2015. december 26-ai törvény) 110. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az 1992. december 28-ai törvénnyel felváltott és legutóbb a 2014. május 12-ai törvénnyel módosított, hozzáadottértékadó-ról szóló törvénykönyv 44. cikke a következőképpen módosul:

a) az 1. § helyébe a következő szöveg lép:

»1. § Mentések az adó alól azok a szolgáltatások, amelyeket szokásos tevékenységük végzése során a következő személyek nyújtanak:

1° az orvosok, a fogorvosok és a mozgásterapeuták.

Az 1° pont szerinti adómentesség nem vonatkozik az orvosok által nyújtott és esztétikai beavatkozásokhoz és kezelésekhöz kapcsolódó szolgáltatásokra:

a) ha e beavatkozások és kezelések nem szerepelnek a kötelező betegség- és rokkantsági biztosítás egészségügyi szolgáltatásainak jegyzékében;

b) ha e beavatkozások és kezelések szerepelnek ugyan a kötelező betegség- és rokkantsági biztosítás egészségügyi szolgáltatásainak jegyzékében, nem felelnek meg a kötelező egészség- és táppénzbiztosításra vonatkozó rendelkezések szerinti megtérítésre való jogosultság feltételeinek;

2° a szülésznek, az ápolók és a segédápolók;

3° az elismert és szabályozott egészségügyi segítők szakmák szakemberei; e személyek azon egészségügyi segítők szakmai jellegű szolgáltatása, amelyek szerepelnek a kötelező betegség- és rokkantsági biztosítás egészségügyi szolgáltatásainak jegyzékében. «

b) a 2. § 1° pontja helyébe a következő szöveg lép:

»1° a) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan szolgáltatások és termékértékesítések, amelyeket szokásos tevékenységük végzése során kórházi és pszichiátriai intézmények, klinikák és rendelők/intézetek nyújtanak, illetve végeznek.

Az a) pont szerinti adómentesség körébe ki van zárva az olyan kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan szolgáltatás és termékértékesítés, amely az 1. § 1° pontjának második bekezdésében említett beavatkozásokhoz és kezelésekhöz kapcsolódik;

b) beteg- és sérültszállítási tevékenység a speciálisan e célra felszerelt közlekedési eszközökben; «.

10 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy az 1970. július 20-ai koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (a hozzáadottértékadó mértékének megállapításáról és a termékeknek és szolgáltatásoknak az adó mértéke szerinti besorolásáról szóló 20. sz. királyi rendelet; *Belgisch Staatsblad*, 1970. július 31., 7920. o.) 1. cikke második bekezdésének a) pontja alapján a gyógyszerekre és az orvostechnikai eszközökre Belgiumban 6%-os kedvezményes héamérték alkalmazandó.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 2016 májusában és júniusában kiropraktikusok, oszteopátok, plasztikai sebészek és bizonyos szakmai szövetségek keresetet indítottak a kérdést előterjesztő bíróság előtt többek között a 2015. december 26-ai törvény 110. cikkének a megsemmisítése iránt.

12 A kiropraktikusok, az oszteopátok és az egyes szakmai szövetségeik által indított kereseteket különösen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése c) pontjának az állítólagos megsértésére alapították. Úgy vélik, hogy az említett törvény 110. cikke összeegyeztethetetlen e rendelkezéssel annyiban, amennyiben az abban előírt héamentességet észszerű igazolás nélkül a

szabályozott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói számára tartja fenn, amely jogállásban a belga jog alapján a kiropraktikusok és az oszteopátok nem részesülnek.

13 Ami a plasztikai sebészek által indított keresetet illeti, azok különösen azon alapulnak, hogy a belga jogban igazolatlan eltérő bánásmód áll fenn az esztétikai célú beavatkozások és kezelések keretében értékesített gyógyszerek vagy orvostechnikai eszközök és a terápiás célú beavatkozások és kezelések keretében értékesített gyógyszerek vagy orvostechnikai eszközök között, mivel csak ez utóbbiakra alkalmazandó kedvezményes héamérték.

14 A kérdést elterjesztő bíróság egyébiránt rámutat, hogy a minisztertanács másodlagosan arra kérte őt, hogy átmeneti jelleggel tartsa fenn azon rendelkezések joghatását, amelyeket adott esetben megsemmisít, annak érdekében, hogy a belga jogalkotónak lehetősége legyen az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozást a 2006/112 irányelvvel összhangba hozni.

15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e kérelem egyrészt költségvetési és adminisztratív problémákon, valamint az érintett szolgáltatások igénybevévi esetében felmerülő azon jogbizonytalanságon alapul, amelyet az alapügyben szóban forgó rendelkezések visszaható hatállyal történő megsemmisítése eredményezne, másrészt pedig a 2006/112 irányelv azon megsértésén alapul, amely a 2015. december 26-ai törvény elfogadása előtt hatályban lévő szabályozás alkalmazásából eredne.

16 E körülmények között határozott úgy a Grondwettelijk Hof (alkotmánybíróság, Belgium), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy e rendelkezés az abban említett adómentességet mind a hagyományos, mind a nem hagyományos gyógymódok tekintetében kizárólag az egészségügyi hivatásokra vonatkozó nemzeti jogszabályok hatálya alá tartozó orvosi vagy paramedicinális hivatások e nemzeti jogszabályokban meghatározott követelményeknek megfelelő gyakorlói számára biztosítja, és hogy az e követelményeknek nem megfelelő, de a kiropraktikusok és oszteopátok szakmai szövetségének tagságával rendelkező és az e szövetség által támasztott követelményeknek megfelelő személyek ki vannak zárva annak köréből?

2) Különösen az adósemlegességre tekintettel úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b), c) és e) pontját, valamint 134. és 98. cikkét ezen irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben,

a) hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely a terápiás jellegű beavatkozások vagy kezelések során használt gyógyszerekre és orvostechnikai eszközökre kedvezményes héamérték alkalmazását írja elő, míg a tisztán esztétikai jellegű beavatkozások vagy kezelések során használt és ezekhez szorosan kapcsolódó gyógyszerekre és orvostechnikai eszközökre az általános héamérték alkalmazandó,

b) vagy pedig úgy, hogy azok lehetővé teszik, illetve megkövetelik a két fent említett helyzet azonos kezelését?

3) Kötelese-e [az alkotmánybíróság] a megsemmisítendő rendelkezések, valamint az adott esetben teljesen vagy részben megsemmisítendő rendelkezések joghatásait ideiglenesen fenntartani, ha [...] első és második kérdésre adott válaszból az következik, hogy e rendelkezések ellentétesek az Európai Unió jogával, hogy a [nemzeti] jogalkotó képessé váljon e rendelkezések uniós joggal való összhangjának megteremtésére?”

Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

17 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az az e rendelkezésben elírt adómentesség alkalmazását az érintett tagállam jogszabályaiban szabályozott orvosi vagy paramedicinális hivatások gyakorlói által nyújtott szolgáltatásokra korlátozza.

18 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23.o.) 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját és a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontját azonos módon kell értelmezni, következésképpen pedig a Bíróságnak az első rendelkezésre vonatkozó ítélezési gyakorlata alapul szolgálhat a második rendelkezés értelmezéséhez (lásd ebben az értelemben: 2010. június 10-ii Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 27. pont).

19 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése c) pontjának szó szerinti értelmezéséből következik, hogy valamely szolgáltatásnyújtást adómentességben kell részesíteni, ha eleget tesz két feltételnek, vagyis egyrészt személyek részére nyújtott egészségügyi ellátásnak minősül, másrészt pedig azt az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlásának keretében végzik (lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-ii Kügler ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 27. pont; 2006. április 27-ii Solleveld és van den Hout/van Eijnsbergen ítélet, C-443/04 és C-444/04, EU:C:2006:257, 23. pont).

20 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó hivatások gyakorlói ténylegesen személyek részére nyújtott egészségügyi ellátást végeznek, mivel olyan kezeléseket kínálnak fel, amelyeket betegségek vagy egészségügyi problémák kezelése és a lehetségekhez mérten gyógyítása céljából végeznek.

21 Ebben az összefüggésben a feltett kérdés kizárólag a jelen ítélet 19. pontjában említett második feltétel terjedelmének annak meghatározása révén történő pontosítására irányul, hogy csak az érintett tagállam jogszabályai által szabályozott hivatások tekinthetők-e a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelemben vett „orvosi és paramedicinális hivatásoknak”.

22 E tekintetben fontos megjegyezni, hogy e feltétel ugyan arra utal, hogy az abban foglalt adómentességet bizonyos egyedi hivatásokra tartja fenn, e rendelkezés szövegéből nem tűnik ki, hogy az uniós jogalkotó az érintett tagállamokat arra kötelezte volna, hogy csak a jogszabályiakban szabályozott hivatásokat részesítsék e mentességben.

23 Magából a rendelkezés szövegéből ugyanis kitűnik, hogy e rendelkezés maga nem határozza meg az „orvosi és paramedicinális hivatások” fogalmát, hanem e tekintetben a tagállamok belső jogában elfogadott meghatározásra hivatkozik (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-ii Solleveld és van den Hout/van Eijnsbergen ítélet, C-443/04 és C-444/04, EU:C:2006:257, 28. pont).

24 Ilyen körülmények között a tagállamok – különösen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség megfelel és egyértelmű alkalmazása céljából –

mérlegelési jogkörrel rendelkeznek azon hivatások meghatározására, amelyeknek a gyakorlása keretében a személyek részére nyújtott egészségügyi ellátások héamentesek, és különösen annak meghatározására, hogy e hivatások gyakorlásához milyen képesítést követelnek meg (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ítélet, C?443/04 és C?444/04, EU:C:2006:257, 29., 30. és 32. pont).

25 E mérlegelési jogkör ugyanakkor nem korlátlan, ugyanis a tagállamoknak figyelembe kell venniük egyrészt az e rendelkezésben kit?zött, annak biztosítására irányuló célt, hogy az adómentességben kizárólag a személyek részére nyújtott azon egészségügyi ellátások részesüljenek, amelyeket a megkövetelt szakmai képesítéssel rendelkező szolgáltatók nyújtanak, másrészt pedig az adósemlegesség elvét (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ítélet, C?443/04 és C?444/04, EU:C:2006:257, 31., 36. és 37. pont).

26 A tagállamoknak így el?ször is garantálniuk kell e célkit?zés betartását annak biztosítása révén, hogy az említett rendelkezésben el?írt adómentesség kizárólag a személyek részére nyújtott azon egészségügyi ellátásokra vonatkozzon, amelyek min?sége kell? szintet ér el (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ítélet, C?443/04 és C?444/04, EU:C:2006:257, 37. pont).

27 Bár a tagállamok feladata annak vizsgálata, hogy az érintett egészségügyi szolgáltatásnyújtók rendelkeznek-e az e célból megkövetelt szakmai képesítéssel (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ítélet, C?443/04 és C?444/04, EU:C:2006:257, 37. és 38. pont), e követelmény nem szükségszerűen jelenti azt, hogy e szolgáltatásnyújtók az érintett tagállam jogszabályaiban szabályozott hivatást gyakorolják, amennyiben a szakmai képesítésük ellen?rzésére az orvosi és paramedicinális hivatások e tagállamban történ? szervezését?l függ?en más hatékony eszközök is alkalmazhatók.

28 Másodszor a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az adósemlegesség elvét, amellyel ellentétes az, ha a hasonló és következésképpen egymással versenyz? szolgáltatásokat a h?a szempontjából eltér?en kezelik (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ítélet, C?443/04 és C?444/04, EU:C:2006:257, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Márpedig e követelmény nem jelenti azt sem, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában el?írt adómentesség szükségképpen az érintett tagállam jogszabályaiban szabályozott hivatás gyakorlóira korlátozódik, mivel általános jelleggel és feltétlenül nem zárható ki, hogy az ilyen hivatást nem gyakorló személyek rendelkezhetnek a kell? min?ség? ellátások biztosításához szükséges képesítéssel ahhoz, hogy ezen ellátásokat hasonlóan tekintsék az ilyen hivatáshoz tartozó személyek által felkínált ellátásokhoz, különösen ha olyan képzésben vettek részt, amelyet az e tagállam által elismert oktatási intézmény nyújt.

30 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ezenkívül kit?nik, hogy az érintett tagállam szabályozási kerete csak egy azon elemek közül, amelyeket figyelembe kell venni annak meghatározása céljából, hogy valamely adóalany rendelkezik-e az e mentességben való részesüléshez megkövetelt szakmai képesítéssel (lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleved és van den Hout-van Eijnsbergen ítélet, C?443/04 és C?444/04, EU:C:2006:257, 46. és 50. pont), ami azt jelenti, hogy az, hogy az egészségügyi szolgáltatásnyújtók valamely szabályozott hivatás alá tartoznak, nem lehet olyan feltétel, amelyet a tagállamoknak e célból szükségszerűen meg kell követelniük.

31 Következésképpen az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az az e rendelkezésben el?írt

adómentesség alkalmazását nem korlátozza az érintett tagállam jogszabályaiban szabályozott orvosi vagy paramedicinális hivatások gyakorlói által nyújtott szolgáltatásokra.

A második kérdésről

Az elfogadhatóságról

32 A belga kormány azt állítja, hogy a második kérdés tárgytalan, és ezért azt nem kell megválaszolni. A belga szabályozás szerint ugyanis nem változik a gyógyszerekre és az orvostechikai eszközökre alkalmazandó héa mértéke azok felhasználásától függően, tehát nem írja elő eltérő mértékek alkalmazását, ha azokat terápiás célú beavatkozások vagy kezelések keretében való értékesítés helyett esztétikai beavatkozások vagy kezelések keretében értékesítik.

33 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben szóban forgó belga szabályozást többféleképpen lehet értelmezni. Ebben az összefüggésben a második kérdés különösen annak meghatározására irányul, hogy az uniós jog alapján ki kell-e zárni e szabályozás azon értelmezését, amely szerint eltérő héamértékeket kell alkalmazni a gyógyszerekre és az orvostechikai eszközökre azok felhasználásától függően.

34 Következésképpen, bár a belga kormány úgy véli, hogy az említett szabályozás ilyen értelmezése mindenesetre kizárt, kitűnik, hogy ezen érv a nemzeti jog kérdést előterjesztő bíróság általi értelmezésétől eltérő értelmezésén alapul.

35 Márpedig a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott bírósági együttműködési rendszer keretében a Bíróságnak nem az a feladata, hogy a nemzeti rendelkezéseket értelmezze, vagy hogy elbírálja vagy vizsgálja e rendelkezések kérdést előterjesztő bíróság általi értelmezésének helyességét (2015. március 26-ai Macikowski ítélet, C-499/13, EU:C:2015:201, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), hanem az, hogy a közte és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretében figyelembe vegye azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási hátteret, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések illeszkednek (lásd ebben az értelemben: 2010. április 15-ai Fundación Gala-Salvador Dalí és VEGAP ítélet, C-518/08, EU:C:2010:191, 21. pont).

36 Ebből következik, hogy a második kérdést elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az ügy érdeméről

37 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkét, 132. cikke (1) bekezdésének b), c) és e) pontját, valamint 134. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely eltérő bánásmódot teremt egyrészt a terápiás célú beavatkozások vagy kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechikai eszközök, másrészt a kizárólag esztétikai célú beavatkozások vagy kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechikai eszközök között azáltal, hogy ez utóbbiakat kizárja az előbbiekre alkalmazandó kedvezményes héamérték alól.

38 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy bár a második kérdés szövege többek között a 2006/112 irányelv 132. és 134. cikkére irányul, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat e kérdésre vonatkozó indokolása nem utal e rendelkezésekre, és – épp ellenkezőleg – kiemeli, hogy az említett kérdés egyetlen célja annak pontosítása, hogy az uniós jog kizárja-e azt, hogy bizonyos gyógyszerekre és orvostechikai eszközökre rendes héamértéket alkalmazzanak,

kizárva azokat az ezen irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkében elírt kedvezményes héamérték alól, ha valamely tagállam úgy döntött, hogy más gyógyszerekre és orvostechnikai eszközökre e kedvezményes mértéket alkalmazza.

39 Ilyen körülmények között a második kérdésre a 2006/112 irányelv 98. cikkére hivatkozva kell válaszolni, mivel az e kérdésre adandó válasz nem akadályozza az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában elírt, héamentességre vonatkozó szabályozás olyan gyógyszerekre és orvostechnikai eszközökre való esetleges alkalmazásának, amelyek elkerülhetetlenek az e rendelkezésben említett tevékenységekhez, valamint az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) és e) pontjából eredő mentességre vonatkozó szabályozás olyan gyógyszerekre és orvostechnikai eszközökre való esetleges alkalmazásának, amelyekre az e rendelkezések hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtások időpontjában szigorúan szükség van (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-ai Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12, EU:C:2014:143, 34. pont).

40 Az ilyen mentességi szabályozás alá nem tartozó gyógyszerekkel és orvostechnikai eszközökkel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 96. cikke alapján a szabály szerinti azonos héamérték, vagyis az egyes tagállamok által meghatározott rendes mérték alkalmazandó a termékértékesítésekre és a szolgáltatásnyújtásokra (lásd ebben az értelemben: 2017. március 9-ai Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ezen elvvel eltérően ezen irányelv 98. cikke elírja annak lehetőségét, hogy a tagállamok kedvezményes adómértékeket alkalmazzanak az említett irányelv III. mellékletében szereplő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira (lásd ebben az értelemben: 2017. március 9-ai Oxycure Belgium ítélet, C-573/15, EU:C:2017:189, 21. pont; 2017. november 9-ai AZ ítélet, C-499/16, EU:C:2017:846, 22. pont).

42 Ezen eltérést engedélyező szabályozás alkalmazandó a gyógyszerekkel és orvostechnikai eszközökkel kapcsolatban az e melléklet 3. vagy 4. pontjában elírt anyagi jogi feltételeket teljesítő termékekre.

43 E tekintetben fontos megjegyezni, hogy bár az említett melléklet 3. pontja csak annyiban irányul a gyógyszerészeti termékekre, amennyiben azokat szokás szerint az egészségügyben, a betegségek megelőzésére, gyógykezelésre és az állatgyógyászatban használják, e feltétel önmagában nem jelentheti azt, hogy kizárólag az esztétikai célú beavatkozások vagy kezelések során értékesített gyógyszerek nem részesülhetnek kedvezményes héamértékben, mivel az említett feltétel azon termékek szokásos felhasználására utal, amelyekre irányul, nem pedig azok konkrét felhasználására.

44 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az uniós jogalkotó csupán elírta a tagállamok számára azt a lehetőséget, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a 2006/112 irányelv III. mellékletében szereplő kategóriákba foglalt termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra, ennél fogva a tagállamok feladata annak pontos meghatározása, hogy e termékértékesítések és e szolgáltatásnyújtások közül melyekre alkalmazandó a kedvezményes adómérték (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 11-ai K ítélet, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23. pont; 2017. november 9-ai AZ ítélet, C-499/16, EU:C:2017:846, 23. pont).

45 Következésképpen a tagállamok dönthetnek úgy, hogy az ezen irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjában szereplők közül egyes gyógyszerészeti termékekre vagy speciális gyógyászati eszközökre kedvezményes héamértéket, míg más ilyen termékekre vagy eszközökre általános adómértéket alkalmaznak (lásd ebben az értelemben: 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet, C?573/15, EU:C:2017:189, 26. pont).

46 Ugyanakkor, amennyiben valamely tagállam úgy dönt, hogy a kedvezményes héamértéket az említett irányelv III. mellékletében szereplő egyes speciális termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra szelektív módon alkalmazza, tiszteletben kell tartania az adósemlegesség elvét (lásd ebben az értelemben: 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet, C?573/15, EU:C:2017:189, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ezen elvvel ellentétes az, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (2014. szeptember 11-i K ítélet, C?219/13, EU:C:2014:2207, 24. pont; 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítélet, C?573/15, EU:C:2017:189, 30. pont).

48 Annak meghatározása céljából, hogy a termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóké, elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni. A termékek vagy a szolgáltatásnyújtások hasonlóak, 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 termékek vagy szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (2014. szeptember 11-i K ítélet, C?219/13, EU:C:2014:2207, 25. pont; 2017. november 9-i AZ ítélet, C?499/16, EU:C:2017:846, 31. pont).

49 Ebben az összefüggésben fontos megjegyezni, hogy a Bíróság már kimondta egyrészt, hogy az adósemlegesség elvének alkalmazása céljából nem kell szükségszerűen valamennyi gyógyszert hasonlóknak tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2001. május 3-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C?481/98, EU:C:2001:237, 30. pont), másrészt pedig, hogy figyelembe vehető azon konkrét felhasználás, amelyre a termékértékesítéseket szánják, annak megállapítása céljából, hogy ezen értékesítések hasonlóké az átlagos fogyasztó szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2011. március 3-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C?41/09, EU:C:2011:108, 66. pont).

50 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó szabályozás a kérdést elterjesztő bíróság szerint eltérő bánásmódot ír elő a terápiás célú kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechikai eszközök és az esztétikai célú kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechikai eszközök között. Márpedig meg kell állapítani, hogy a terápiás célú és az esztétikai célú felhasználás két, egyértelműen elkülönülő típusú konkrét felhasználást jelent, amelyek az átlagos fogyasztó szempontjából nem ugyanazokat az igényeket elégítik ki.

51 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy az olyan szabályozás, mint amelyet a kérdést elterjesztő bíróság említ, különbséget tesz a gyógyszerek vagy orvostechikai eszközök két olyan kategóriája között, amelyek az adósemlegesség elvének az alkalmazása céljából nem tőnnek hasonlóknak.

52 A fenti megállapításokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely eltérő bánásmódot teremt egyrészt a terápiás célú beavatkozások vagy kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechikai eszközök, másrészt a kizárólag esztétikai célú beavatkozások

vagy kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechnikai eszközök között azáltal, hogy ez utóbbiakat kizárja az előbbiekre alkalmazandó kedvezményes héamérték alól.

A harmadik kérdés?

53 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, valamely nemzeti bíróság alkalmazhatja-e olyan nemzeti rendelkezést, amely feljogosítja azt arra, hogy a megsemmisített jogi aktus bizonyos joghatásait fenntartsa a célból, hogy ideiglenesen fenntartsa az általa a 2006/112 irányelvvel összeegyeztethetetlennek nyilvánított nemzeti rendelkezések joghatását azoknak az ezen irányelvvel való megfeleléséig, egyrészt a célból, hogy csökkentse az e megsemmisítés visszaható hatályából eredő jogbizonytalanság kockázatait, másrészt pedig, hogy megakadályozza az említett irányelvvel összeegyeztethetetlen e rendelkezéseket megelőző nemzeti szabályozás alkalmazását.

54 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében előírt lojális együttműködés elve szerint a tagállamok kötelesek az uniós jog megsértéséből eredő jogellenes következményeket megszüntetni, és hogy ez a kötelezettség, hatáskörük keretein belül, az érintett tagállam valamennyi szervére vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2012. február 28-ai Inter-Environnement Wallonie és Terre wallonne ítélet, C-41/11, EU:C:2012:103, 43. pont; 2016. július 28-ai Association France Nature Environnement ítélet, C-379/15, EU:C:2016:603, 31. pont).

55 Ezért amikor megállapítják, hogy valamely nemzeti szabályozás összeegyeztethetetlen az uniós joggal, az érintett tagállam hatóságainak – a meghozandó intézkedések megválasztását teljes mértékben megfizve – gondoskodniuk kell arról, hogy a nemzeti jog a lehető leghamarabb megfeleljen az uniós jognak, és hogy a jogalanyoknak az uniós jogból eredő jogai teljes mértékben érvényesüljenek (lásd ebben az értelemben: 2007. június 21-ai Jonkman és társai ítélet, C-231/06–C-233/06, EU:C:2007:373, 38. pont).

56 Ebben az összefüggésben azon nemzeti bíróságoknak kell a nemzeti szabályozás alkalmazásának megakadályozására irányuló intézkedéseket a nemzeti jog alapján meghozniuk, amelyekhez a 2006/112 irányelvvel összeegyeztethetetlen e szabályozás ellen irányuló keresettel érvényesen fordultak (lásd analógia útján: 2012. február 28-ai Inter-Environnement Wallonie és Terre wallonne ítélet, C-41/11, EU:C:2012:103, 47. pont; 2016. július 28-ai Association France Nature Environnement ítélet, C-379/15, EU:C:2016:603, 32. pont).

57 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bírósághoz megsemmisítés iránti keresettel fordultak, és e bíróság azt kívánja megtudni, hogy annak ellenére, hogy a vitatott nemzeti rendelkezéseket megsemmisíti, az alapügyben szóban forgó körülményekre tekintettel fenntarthatja-e ezen rendelkezések joghatásait egy átmeneti időszakban, hogy lehetőség legyen arra, hogy e rendelkezések helyébe a 2006/112 irányelvvel összeegyeztethető új nemzeti szabályok lépjenek.

58 E tekintetben meg kell jegyezni először is azt, hogy az ilyen megoldást az alapügyben nem igazolhatja az arra irányuló törekvés, hogy csökkentsék az említett rendelkezések megsemmisítésének visszaható hatályából eredő jogbizonytalanság kockázatait.

59 Még feltételezve is ugyanis azt, hogy a jogbiztonság nyomós megfontolásai kivételesen vezethetnek az uniós jog valamely közvetlenül alkalmazandó szabálya által a vele ellentétes nemzeti jogra kifejtett kizorító hatás átmeneti felfüggesztéséhez, az ilyen felfüggesztést a jelen ügyben eleve ki kell zárni, mivel a kérdést előterjesztő bíróság nem említett olyan konkrét elemeket, amelyek alátámaszthatják a jogbizonytalanság különös kockázatait (lásd analógia útján: 2010. szeptember 8-ai Winner Wetten ítélet, C-409/06, EU:C:2010:503, 67. pont).

60 Különösen azon költségvetési és adminisztrációs nehézségek pusztá említése, amelyek az alapügyben vitatott rendelkezések megsemmisítéséből adódhatnak, nem lehet elegendő ahhoz, hogy a jogbiztonság nyomós megfontolásait alátámassza (lásd analógia útján: 2012. október 18-ai Mednis ítélet, C-525/11, EU:C:2012:652, 44. pont; 2014. április 10-ai Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 111. pont).

61 Másodszor, ami azt a körülményt illeti, hogy e rendelkezések megsemmisítése a 2006/112 irányelvvel összeegyeztethetetlen említett rendelkezéseket megelőző nemzeti szabályozás alkalmazását vonná maga után, meg kell jegyezni, hogy a Bíróság kimondta, hogy valamely nemzeti bíróság számára kivételesen engedélyezhető azon nemzeti rendelkezés alkalmazása, amely feljogosítja azt a megsemmisített nemzeti aktus bizonyos joghatásainak fenntartására, feltéve hogy bizonyos feltételek teljesülnek. E feltételek között szerepel az a követelmény, hogy e jogi aktus valamely uniós jogi kötelezettség helyes átültető intézkedése legyen (lásd ebben az értelemben: 2012. február 28-ai Inter-Environnement Wallonie és Terre wallonne ítélet, C-41/11, EU:C:2012:103, 63. pont; 2016. július 28-ai Association France Nature Environnement ítélet, C-379/15, EU:C:2016:603, 43. pont).

62 Márpedig az alapügyben nem tűnik ki, hogy a vitatott rendelkezések ilyen helyes átültető intézkedésnek minősülhének.

63 Ebből következik, hogy a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, valamely nemzeti bíróság nem alkalmazhat olyan nemzeti rendelkezést, amely feljogosítja azt arra, hogy a megsemmisített jogi aktus bizonyos joghatásait fenntartsa a célból, hogy ideiglenesen fenntartsa az általa a 2006/112 irányelvvel összeegyeztethetetlennek nyilvánított nemzeti rendelkezések joghatását azoknak az ezen irányelvvel való megfeleltetéséig, egyrészt a célból, hogy csökkentse az e megsemmisítés visszaható hatályából eredő jogbizonytalanság kockázatait, másrészt pedig, hogy megakadályozza az említett irányelvvel összeegyeztethetetlen e rendelkezéseket megelőző nemzeti szabályozás alkalmazását.

A költségekről

64 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az az e rendelkezésben előírt adómentesség alkalmazását nem korlátozza az érintett tagállam jogszabályaiban szabályozott orvosi vagy paramedicinális hivatások gyakorlóit által nyújtott szolgáltatásokra.**

2) **A 2006/112 irányelv III. mellékletének 3. és 4. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely eltérő bánásmódot teremt egyrészt a terápiás célú beavatkozások vagy kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechnikai eszközök, másrészt a kizárólag esztétikai célú beavatkozások vagy kezelések során értékesített gyógyszerek és orvostechnikai eszközök között azáltal, hogy ez utóbbiakat kizárja a hozzáadottértékadó (héta) előbbiekre alkalmazandó kedvezményes mértéke alól.**

3) **Olyan körülmények között, mint amelyekről az alapügyben szó van, valamely nemzeti bíróság nem alkalmazhat olyan nemzeti rendelkezést, amely feljogosítja azt arra, hogy a megsemmisített jogi aktus bizonyos joghatásait fenntartsa a célból, hogy ideiglenesen fenntartsa az általa a 2006/112 irányelvvvel összeegyeztethetetlennek nyilvánított nemzeti rendelkezések joghatását azoknak az ezen irányelvvvel való megfelelésének a megteremtéséig, egyrészt a célból, hogy csökkentse az e megsemmisítés visszaható hatályából eredő jogbizonytalanság kockázatait, másrészt pedig, hogy megakadályozza az említett irányelvvvel összeegyeztethetetlen e rendelkezéseket megelőző nemzeti szabályozás alkalmazását.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.