

**Υπόθεση C-513/20**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

13 Οκτωβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο**

Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

1η Ιουλίου 2020

**Αναιρεσείουσα:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή)

**Αναιρεσίβλητη:**

Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A.

---

**Supremo Tribunal Administrativo**

(Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο)

[παραλείπόμενα]

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΟΥ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**I. Ιστορικό**

I.1. Με απόφαση της 14ης Ιουνίου 2018, το Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (διοικητικό και φορολογικό δικαστήριο του Viseu) δέχθηκε την προσφυγή που άσκησε η Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A., και, κατά συνέπεια,

α. ακύρωσε εν μέρει τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής φόρου (ΦΠΑ και τόκων υπερημερίας για τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012) στο μέτρο που δεν αναγνωρίζουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ποσών που εισπράττονται για την «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» και την παροχή υπηρεσιών «κλασικής

ιαματικής λουτροθεραπείας», με ανάλογη διόρθωση κατά την αντίστροφη έννοια όσον αφορά τον εκπεστέο ΦΠΑ·

- β. ακύρωσε τις σιωπηρές αποφάσεις περί απόρριψης των ενστάσεων με αριθ. πρωτ. [παραλειπόμενα]·
- γ. ακύρωσε τις απορριπτικές αποφάσεις που εκδόθηκαν στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής με αριθ. πρωτ. [παραλειπόμενα].

1.2. Διαφωνώντας με την εν λόγω απόφαση, η εκπρόσωπος του Fazenda Pública (δημόσιου ταμείου) άσκησε αναίρεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo, με την οποία προέβαλε σειρά επιχειρημάτων που συνοψίζονται στα εξής:

A - Η υπό κρίση αναίρεση βάλλει κατά της απόφασης που εκδόθηκε στις 14 Ιουνίου 2018, καθόσον θεωρεί αντίθετες προς τον νόμο, ιδίως προς το άρθρο 9 CIVA, τις διορθώσεις ΦΠΑ που διενεργήθηκαν για τον λόγο ότι η εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία θεωρήθηκε υποκείμενη σε ΦΠΑ και μη απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ, με συνέπεια την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής φόρου (αυτεπαγγέλτως εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΠΑ και τόκοι υπερημερίας για τα οικονομικά έτη 2010, 2011 και 2012).

B - Το θεμελιώδες νομικό ζήτημα προς επίλυση στην υπό κρίση υπόθεση είναι αν ορισμένες παροχές υπηρεσιών εκ μέρους της προσφεύγουσας εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, του οικείου κώδικα, ειδικότερα ως «πράξεις που συνδέονται στενά με ιατρικές και παραϊατρικές υπηρεσίες».

C - Για να δοθεί απάντηση, πρέπει, αφενός, να ερμηνευθεί ο κανόνας που προβλέπει την απαλλαγή, ώστε να καθοριστούν οι έννοιές του στον βαθμό που αυτό είναι δυνατό και αναγκαίο και, αφετέρου, να ερμηνευθούν τα πραγματικά περιστατικά προκειμένου να καθοριστεί αν αυτά μπορούν να εμπίπτουν στην προβλεπόμενη από τον κανόνα περίπτωση.

D - Οι λόγοι στους οποίους βασίζεται η υπό κρίση αναίρεση σχετίζονται με αμφότερα τα ζητήματα: την ερμηνεία του κανόνα και την ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών.

E - Το άρθρο 9, παράγραφος 2, του Código do IVA (κώδικα ΦΠΑ) (διάταξη προβλέπουσα την απαλλαγή) πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης και τη σχετική νομολογία.

F - Η εν λόγω νομοθετική διάταξη μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

G - Ο κανόνας του CIVA πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με την ερμηνεία του ΔΕΕ για την εν λόγω διάταξη του δικαίου της Ένωσης: αποτελεί πάγια αρχή του δικαίου της Ένωσης ότι τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να ερμηνεύουν το σύνολο του εθνικού τους δικαίου σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση του ΔΕΕ της 4ης Ιουλίου 2006, C-212/04, Adeneler κ.λπ.).

H - Από τη διατύπωση του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι οι απαλλαγές που αυτό προβλέπει είναι υποχρεωτικές για τα κράτη όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής τους. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν —εκτός από ρητά προβλεπόμενες εξαιρετικές περιπτώσεις— να παύσουν να θεωρούν απαλλασσόμενες τις δραστηριότητες που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο και μπορούν να τις απαλλάξουν μόνον στον βαθμό που το άρθρο αυτό προβλέπει. Αυτό επιβεβαιώνει το ΔΕΕ στην απόφαση Skatteverket (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, C-91/12, PFC Clinic AB).

I - Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, σκέψη 15· απόφαση της 15ης Ιουνίου 1[9]89, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties κατά Staatssecretaris van Financiën, σκέψη 11, και απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2010, Eulitz, σκέψη 25).

J - Σύμφωνα με επίσης πάγια νομολογία, οι απαλλαγές του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ δεν απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμεί και περιγράφει κατά πολύ λεπτομερή τρόπο το άρθρο αυτό (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 17· της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, d'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 54, καθώς και Eulitz, σκέψη 26).

K - Η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει, ωστόσο, να είναι σύμφωνη προς τους σκοπούς που επιδιώκουν οι εν λόγω απαλλαγές και να τηρεί τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι συμφυής με το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Αυτός δηλαδή ο κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να στερούνται αποτελέσματος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, C-445/05, Haderer, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Eulitz, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

L - Επομένως τόσο η έννοια της «ιατρικής περίθαλψης» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ [όσο και η έννοια των «παροχών ιατρικής περίθαλψης» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας] αφορούν παροχές που αποσκοπούν στη διάγνωση, την περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, στη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (βλ.

αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2013, C-91/12, PFC Clinic, σκέψη 25, καθώς και της 10ης Ιουνίου 2010, C-86/09, Future Health Technologies, σκέψεις 38 και 37).

M - Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά: οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών που περιέχονται στο άρθρο 132 της οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο.

N - Επιπλέον, η εφαρμογή του άρθρου αυτού από το Δικαστήριο στην υπόθεση De Fruytier (απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, C-334/14, De Fruytier) και ακόμη περισσότερο στην υπόθεση Klinikum Dortmund (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, C-366/12, Klinikum Dortmund), αμφότερες στον τομέα των υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης, υπογραμμίζει ότι το Δικαστήριο πλέον προβαίνει σε συσταλτική ερμηνεία των κανόνων που απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις ιατρικές και παραϊατρικές υπηρεσίες.

O - Το Δικαστήριο δεν θα μπορούσε να είναι σαφέστερο: ο κανόνας αποσκοπεί στην απαλλαγή των ιατρικών υπηρεσιών με τη στενή έννοια.

P - Από την απόφαση του Δικαστηρίου μπορεί να συναχθεί ότι, χωρίς να χρειάζεται να γίνει ιδιαιτέρως στενή ερμηνεία του «θεραπευτικού σκοπού» μιας υπηρεσίας, ο κανόνας πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά, επομένως μόνον οι ιατρικές υπηρεσίες υπό στενή έννοια και εκείνες που είναι «στενά συνδεδεμένες» με αυτές πρέπει να θεωρούνται ότι εμπίπτουν στην απαλλαγή.

Q - Ο επίμαχος κανόνας —άρθρο 9, παράγραφος 2, CIVA— καλύπτει δύο περιπτώσεις ή καταστάσεις: i) «ιατρικές και παραϊατρικές υπηρεσίες» και ii) «πράξεις που συνδέονται στενά» με αυτές. Υπό τις πραγματικές περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, προφανώς μπορεί να αμφισβητηθεί μόνον ο χαρακτηρισμός των «πράξεων που συνδέονται στενά με την παροχή ιατρικών και παραϊατρικών υπηρεσιών».

R - Η αντίστοιχη έκφραση που περιλαμβάνεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ είναι «η νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις».

S - Η οδηγία ΦΠΑ δεν ορίζει, ούτε στο άρθρο 132 ούτε αλλού, την έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη».

T - Το δικάσαν σε πρώτο βαθμό δικαστήριο, όσον αφορά το ποσό που εισπράττεται για την εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία, σημειώνει απλώς ότι, «κατά την είσπραξη του ποσού αυτού για την παροχή δυνατότητας πραγματοποίησης θεραπευτικών αγωγών σε ιαματικά λουτρά, οι οποίες έχουν ήδη κριθεί απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, το ποσό αυτό θα πρέπει επίσης να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενο, καθόσον η είσπραξή του πραγματοποιείται αποκλειστικά κατόπιν ιατρικής επίσκεψης και υπό την προϋπόθεση ότι η αγωγή

με ιαματικά λουτρά συνταγογραφείται από ιατρό που έχει άδεια άσκησης του ιατρικού επαγγέλματος».

U - Ας επιστρέψουμε στην απόφαση De Fruytier και ας δούμε αν το ΔΕΕ εφάρμοσε με συνέπεια την έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη: έχουμε να κάνουμε με «πράξη προγενέστερη ή μεταγενέστερη της (διαγνωστικής) υπηρεσίας, με την οποία παρουσιάζει σύνδεσμο ή σχέση, υπό την έννοια ότι συμβάλλει στην υλοποίησή της», έτσι ώστε να μπορεί να θεωρηθεί παρεπόμενη ή σε οργανική σχέση με την κύρια πράξη; Έχουμε να κάνουμε με παροχή η οποία «αν και δεν αντιπροσωπεύει έναν σκοπό από μόνη της για τον πελάτη, επιτρέπει να διασφαλιστεί ότι η κύρια υπηρεσία είναι υψηλότερης ποιότητας ή παρέχεται σε καλύτερες συνθήκες»; [οι εντός εισαγωγικών φράσεις μεταφέρουν την προσέγγιση της θεωρίας σχετικά, βλ. ιδίως LAIRES, Rui (2012), *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, σ. 133-4, και NEVES, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Oporto: Vida Económica, σ. 178].

V - Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η απάντηση είναι προφανώς καταφατική. Εντούτοις, κατά το Δικαστήριο, δεν πρόκειται για πράξη που συνδέεται στενά με υπηρεσία ιατρικής περίθαλψης. Τούτο καταδεικνύει ότι οι ορισμοί της θεωρίας δεν συνάδουν με την πρόσφατη νομολογία του Δικαστηρίου.

X - Προς υποστήριξη της άποψης αυτής, πρέπει να μνημονευθεί άλλη απόφαση του Δικαστηρίου, η οποία εκδόθηκε στην υπόθεση C-366/12 (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, C-366/12, Klinikum Dortmund), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε, ως τελικό συμπέρασμα, ότι η χορήγηση κυτταροστατικών φαρμάκων σε ασθενείς με καρκίνο στο πλαίσιο θεραπείας σε εξωτερικά ιατρεία από το φαρμακείο του νοσοκομείου δεν μπορούσε να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Μολονότι είναι αληθές ότι, στην υπόθεση εκείνη, δεν αποτελούσε αντικείμενο εξέτασης η έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά», εντούτοις, η συζήτηση παραμένει χρήσιμη προκειμένου να καταδειχθεί πόσο συστατική ήταν το 2015 η ερμηνεία του Δικαστηρίου που αφορά τις απαλλαγές σχετικά με τις υπηρεσίες υγειονομικής περίθαλψης.

Y - Από τις δύο προαναφερθείσες υποθέσεις του Δικαστηρίου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά» με την παροχή ιατρικών και παραϊατρικών υπηρεσιών, αλλά μπορεί να υποστηριχθεί ότι το Δικαστήριο απαιτεί συστατική ερμηνεία της επίμαχης διάταξης.

Z - Από την άλλη πλευρά, η υπόθεση De Fruytier χαράσσει, μέχρι στιγμής, τη μόνη έγκυρη διαχωριστική γραμμή: οι πράξεις που παρουσιάζουν εξίσου ή λιγότερο στενή σχέση με την «κύρια» παροχή ιατρικής περίθαλψης σε σύγκριση με την παροχή της υπόθεσης εκείνης δεν μπορούν να θεωρηθούν «πράξεις που συνδέονται στενά με ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες».

AA - Από τα προαναφερθέντα μπορεί να συναχθεί ότι το ποσό που εισέπραξε η αναιρεσείουσα για την εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «πράξη που συνδέεται στενά» με ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες.

AB - [παραλειπόμενα] Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με παραπομπή στο φύλλο ελέγχου και στα αντίστοιχα παραρτήματά του, διαλαμβάνει τα εξής: το ποσό που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (προσφεύγουσα) ως «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» καταβάλλεται μόνον άπαξ ετησίως· η πληρωμή του δεν συνεπάγεται την πραγματοποίηση των θεραπειών, δεδομένου ότι οι χρήστες, με την πληρωμή για την εγγραφή, έχουν μόνον το δικαίωμα να αγοράσουν τις θεραπείες που επιθυμούν και όχι να τις λάβουν.

AC - Ως εκ τούτου [παραλειπόμενα]: «[...] εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το ποσό που καταβάλλουν οι χρήστες της «εγγραφής για ιαματική λουτροθεραπεία» δεν αντιστοιχεί στην πληρωμή ιατρικών υπηρεσιών και, επομένως, δεν συνιστά πραγματική παροχή ιατρικής περίθαλψης, ούτε υπηρεσία προστασίας, πρόληψης ή αποκατάστασης της υγείας, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο [1] ή στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 CIVA.»

AD - Επιπλέον, [παραλειπόμενα] από τις πληροφορίες που περιέχονται στο σχέδιο της απόφασης που απέρριψε την ένσταση [παραλειπόμενα] μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το διάταγμα 15401 της 20ής Απριλίου 1928 (νομοθέτημα που ρύθμιζε τα ιαματικά λουτρά), προέβλεπε τα εξής σε σχέση με το «τέλος εγγραφής»: η εγγραφή μπορούσε να πραγματοποιηθεί μόνον αφού ο χρήστης είχε εξεταστεί από τον ιατρικό διευθυντή ή από ειδικό στην ιατρική υδρολογία με άδεια να ασκεί το ιατρικό επάγγελμα στα ιαματικά λουτρά· η εγγραφή πραγματοποιούνταν αφού ο υπεύθυνος για την εξέταση ιατρός συμπλήρωνε προσηκόντως την καρτέλα του ασθενούς· συνεπαγόταν την καταβολή τέλους, χωρίς την οποία ο χρήστης δεν μπορούσε να ξεκινήσει τις θεραπείες με ιαματικά λουτρά. Το διάταγμα 15401 της 20ής Απριλίου 1928 καταργήθηκε με την πράξη νομοθετικού περιεχομένου 142/2004 της 11ης Ιουνίου, η οποία πλέον δεν προβλέπει το τέλος εγγραφής, επομένως ο εν λόγω όρος δεν προβλέπεται πλέον νομοθετικά.

AE - Εξάλλου, «οι αναφορές σε έγγραφα που περιλαμβάνονται ήδη στον φάκελο της υπόθεσης δεν θεωρούνται πραγματικοί ισχυρισμοί, καθόσον όλη η πορεία της διαδικασίας είναι αυτεπαγγέλτως γνωστή», βλ. Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6η έκδοση, σ. 225, με παραπομπή στις αποφάσεις του STA [Supremo Tribunal Administrativo] [παραλειπόμενα].

AF - Η καταβολή ενός μεταβλητού ποσού από τους χρήστες στο πλαίσιο της «εγγραφής» δεν αφορά πληρωμή ιατρικών υπηρεσιών που παρέχονται εντός νοσοκομείου για νοσοκομειακή περίθαλψη ή που παρέχονται από ιατρούς, οδοντιάτρους, μαίες, νοσηλευτές ή παραϊατρικό προσωπικό, αλλά το δικαίωμα απόλαυσης μιας σειράς υπηρεσιών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα· «αυτός

είναι ο τρόπος με τον οποίο οι χρήστες έχουν πρόσβαση είτε σε ιατρική επίσκεψη είτε στις συνταγογραφηθείσες θεραπείες», επομένως δεν συνιστά ούτε πραγματική παροχή ιατρικής περίθαλψης ούτε παροχή προστασίας, πρόληψης ή αποκατάστασης της υγείας και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει η παράγραφος 1 ή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 CIVA.

AG - Το δικαστήριο κατέληξε στο αντίθετο συμπέρασμα: σύμφωνα με το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, δεδομένου το εν λόγω ποσό εισπράττεται για την παροχή δυνατότητας πραγματοποίησης θεραπειών με ιαματικά λουτρά, που ήδη θεωρούνται απαλλαγμένες, θα πρέπει και αυτό να θεωρηθεί απαλλαγμένο, καθόσον εισπράττεται αποκλειστικά κατόπιν ιατρικής επίσκεψης και υπό την προϋπόθεση ότι τις εν λόγω θεραπείες συνταγογραφεί ιατρός που έχει άδεια άσκησης του ιατρικού επαγγέλματος. Αυτή είναι η μόνη βάση για το συναχθέν συμπέρασμα.

AH - Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν περιλαμβάνει κανένα επιχείρημα για να αποδείξει ότι οι επίδικες πράξεις εμπίπτουν (έστω και έμμεσα) στην έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά με [υπηρεσίες υγειονομικής περίθαλψης] που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα, κλινικές, κέντρα υγείας και άλλα ιδρύματα της ίδιας φύσης».

AI - Ούτε προκύπτει πώς το δικαστήριο κατέληξε στο εν λόγω συμπέρασμα, δεδομένου ότι αυτό δεν συνάγεται από τον νόμο, δεν προβάλλεται κανένα ερμηνευτικό επιχείρημα και δεν γίνεται παραπομπή στη θεωρία ή τη νομολογία που να στηρίζει την ερμηνεία του.

AJ - Όπως προβάλλεται ανωτέρω, η νομολογία δεν έχει ακόμη προσδιορίσει την έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη». Η πλέον αξιόπιστη πληροφορία που υπάρχει σχετικά με την εφαρμογή της σε συγκεκριμένη περίπτωση είναι η ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στην έννοια αυτή στην υπόθεση De Fruytier. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι η μεταφορά του αίματος μέχρι το εργαστήριο δεν συνιστά συνδεδεμένη πράξη.

AK - Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι η εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως πράξη «που συνδέεται στενά με ιατρικές και παραϊατρικές υπηρεσίες» και ότι το αντίθετο δεν αποδείχθηκε πλήρως.

AL - Λόγω σοβαρών αμφιβολιών ως προς το επίμαχο ζήτημα, πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και, επομένως, να ανασταλεί η διαδικασία επί της αιτήσεως αναιρέσεως μέχρις ότου το Δικαστήριο αποφανθεί σχετικά.

Για τους λόγους αυτούς, ζητείται να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να αναιρεθεί, με τις έννομες συνέπειες που απορρέουν εξ αυτού.

I.3. Η αναιρεσίβλητη κατέθεσε υπόμνημα αντίκρουσης, με το οποίο διατύπωσε σειρά αιτημάτων, σύμφωνα με τα οποία «η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί και να επικυρωθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση».

I.4. Ο εισαγγελέας του αιτούντος δικαστηρίου εξέδωσε γνωμοδότηση με την οποία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι:

«Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί κατά το αμφισβητούμενο μέρος.

Η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να γίνει δεκτή και να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση κατά το αμφισβητούμενο μέρος ή, αν θεωρηθεί ότι το επίδικο ζήτημα εγείρει σοβαρές αμφιβολίες, να υποβληθεί στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, με αναστολή της διαδικασίας».

## II. Αντικείμενο της αιτήσεως αναιρέσεως

Στο μέτρο που η αίτηση αναιρέσεως στρέφεται κατά του μέρους της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως που είναι δυσμενές για την Autoridade Tributária, σκοπός της είναι να καθορισθεί αν τα ποσά που εισπράττονται για την «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» δεν τυγχάνουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν αποτελούν «πράξεις που συνδέονται στενά με την ιατρική και παραϊατρική περίθαλψη», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (οδηγία ΦΠΑ).

Αν η εφαρμογή του τελευταίου αυτού κανόνα δημιουργεί αμφιβολίες, θα πρέπει να εκτιμηθεί αν το εν λόγω ερώτημα πρέπει να υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής, και αν πρέπει να ανασταλεί η διαδικασία.

## III. Αιτιολογία

### III. 1. Πραγματικά περιστατικά

Από τα πραγματικά περιστατικά που θεωρούνται αποδεδειγμένα στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτει, ιδίως, ότι η προσφεύγουσα χρέωσε στους χρήστες των ιαματικών λουτρών του Alcafache, τα οποία θεωρούνται μονάδα πρωτογενούς περίθαλψης μη υπαγόμενη στο Εθνικό Σύστημα Υγείας και χωρίς δυνατότητα νοσοκομειακής περίθαλψης, ποσά για την «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» τα οποία, κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012, ανέρχονταν, αντίστοιχα, σε συνολικό ποσό 87 003,00 ευρώ, 72 654,00 ευρώ και 55 627,50 ευρώ, όπως προκύπτει από το φύλλο ελέγχου στο οποίο βασίζονται οι πράξεις επιβολής ΦΠΑ που εκδόθηκαν αυτεπαγγέλτως από την Autoridade Tributária επί των ποσών αυτών σε ποσοστό 23 % πλέον φόρων υπερημερίας.



Σύμφωνα πάντοτε με το εν λόγω φύλλο ελέγχου [παραλειπόμενα]:

«[...] Όταν ο χρήστης απευθύνεται στη θυρίδα υποδοχής και ενημερώνει το πρόσωπο που τον εξυπηρετεί για την υπηρεσία που επιθυμεί, εφαρμόζονται δύο διαδικασίες:

1. Αν ο πελάτης επιθυμεί υπηρεσία «κλασικής ιαματικής λουτροθεραπείας», πρέπει υποχρεωτικά να προηγηθεί ιατρική επίσκεψη σε ιατρό που ειδικεύεται στην ιατρική υδρολογία, ο οποίος δέχεται ασθενείς στις εγκαταστάσεις των ιαματικών λουτρών, προκειμένου να του συνταγογραφηθούν οι θεραπείες που πρέπει να ακολουθήσει.

Κατά τη στιγμή αυτή, ο χρήστης καταβάλλει το τίμημα για την ιατρική επίσκεψη, πλέον ορισμένου ποσού για την «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» (καλούμενη στην εγκατάσταση της επιχείρησης «εγγραφή στα ιαματικά ύδατα»), ισχύουσα για όλο το τρέχον έτος, καθώς και για τις προβλεπόμενες θεραπείες (τις οποίες μπορεί να πραγματοποιήσει κατά τη στιγμή αυτή ή μεταγενέστερα, δεδομένου ότι η συνταγή ισχύει μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του έτους έκδοσης) για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο εφαρμόζει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ παραπέμποντας στο τιμολόγιο στο άρθρο 9, παράγραφος 2, CIVA.

Το αντίτιμο [της θεραπείας] καταβάλλεται πριν από την έναρξή της.

Στην επίσημη ιστοσελίδα της επιχείρησης αναγράφεται η εξής ειδοποίηση: «λάβετε υπόψη ότι όλες οι εγγραφές είναι ατομικές και προσωπικές και προϋποθέτουν ιατρική επίσκεψη. Η θεραπευτική αγωγή συνταγογραφείται ακολούθως από τον ειδικευμένο στην υδρολογία ιατρό μας.»

[...]

2. Αν ο πελάτης σκοπεύει να αγοράσει υπηρεσία “ιαματικού spa”, η ιατρική επίσκεψη είναι προαιρετική για αγωγές διάρκειας έως 3 ημερών [...].

Ο χρήστης δεν οφείλει να καταβάλει κανένα ποσό για την “εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία”, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει ή όχι ιατρική επίσκεψη.»

Σύμφωνα πάντοτε [παραλειπόμενα] με το εν λόγω φύλλο ελέγχου:

«[...] προκειμένου να έχουν πρόσβαση σε θεραπευτικές αγωγές που εμπίπτουν στην κατηγορία “κλασικές ιαματικές λουτροθεραπείες”, οι χρήστες πρέπει να επισκεφθούν ιατρό και, επίσης, να προβούν σε εγγραφή.

Κατά την εγγραφή, ο χρήστης καταβάλλει ποσό, καλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο “εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία”, το οποίο για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 ανερχόταν σε 30 ευρώ, 33 ευρώ και 36 ευρώ και χωρίς την καταβολή του οποίου ο χρήστης δεν μπορεί να ξεκινήσει τις θεραπείες ιαματικών λουτρών [...].»

Στη συνέχεια, το εν λόγω [παραλειπόμενα] φύλλο ελέγχου διαλαμβάνει τα εξής:

1. Διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός στοιχείου που βαρύνει τον πελάτη επί του «τιμολογίου/απόδειξης ιαματικών λουτρών» ή «προκαταβολής ιαματικών λουτρών» ως «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία».
2. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, στις 18 Ιουνίου 2014 η επιχείρηση δήλωσε εγγράφως τα εξής [παραλειπόμενα]:

*«Η “εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία” περιλαμβάνει την υπηρεσία ανοίγματος και ετήσιας ενημέρωσης του ατομικού δελτίου κάθε χρήστη ιαματικών λουτρών, το οποίο περιλαμβάνει ιδίως το ιατρικό ιστορικό του (δεδομένου ότι τα Ιαματικά Λουτρά του Alcafache δεν επιτρέπουν τη χρήση της θεραπευτικής αγωγής σε ιαματικά λουτρά σε όποιον δεν έχει προηγουμένως επισκεφθεί ιατρό) και εμπίπτει στο άρθρο 9, παράγραφος 2, υπό το φως της εγκυκλίου [παραλειπόμενα]. Η ισχύς της διαρκεί για μία λουτρική περίοδο, δηλαδή ισχύει μέχρι την τελευταία ημέρα του έτους κατά την οποία λειτουργούν τα ιαματικά λουτρά.»*

3. Η υποχρεωτική καταβολή του εν λόγω ποσού συνεπάγεται μόνον τη δυνατότητα πρόσβασης στις θεραπείες ιαματικών λουτρών, ανεξάρτητα από το αν θα μπορέσουν να πραγματοποιηθούν ή όχι.
4. Το ποσό που εισπράττεται από τον υποκείμενο στον φόρο ως «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία»:
  - α. καταβάλλεται μόνον άπαξ ετησίως·
  - β. η καταβολή του δεν συνεπάγεται την πραγματοποίηση της θεραπείας·
  - γ. καταβάλλοντας την «εγγραφή», οι χρήστες αποκτούν μόνον το δικαίωμα να αγοράζουν τις θεραπείες που επιθυμούν και όχι το δικαίωμα να τις πραγματοποιήσουν.

Όσον αφορά τις καλούμενες «κλασικές ιαματικές λουτροθεραπείες», οι οποίες περιλαμβάνουν πλείονες θεραπείες ωτορινολαρυγγολογίας/αναπνευστικών οδών και ρευματολογίας, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έκρινε επίσης αποδεδειγμένο ότι επιτελούν θεραπευτική λειτουργία, η οποία δεν απαντάται σε άλλο είδος υπηρεσιών που καλούνται υπηρεσίες «ιαματικής ευεξίας» ή «ιαματικού spa», οι οποίες επίσης παρέχονται στον χώρο των εν λόγω ιαματικών λουτρών.

### III. 2. Νομική βάση

Δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μεταξύ άλλων:

— «οι παροχές ιατρικών και παραϊατρικών υπηρεσιών και υπηρεσιών που συνδέονται στενά με αυτές, οι οποίες πραγματοποιούνται από νοσοκομεία, κλινικές, κέντρα υγείας και άλλα ιδρύματα της ίδιας φύσης.»

Η διάταξη αυτή μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (οδηγία ΦΠΑ), το οποίο επίσης απαλλάσσει από τον ΦΠΑ «τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις».

Κατά τη διάταξη αυτή του CIVA, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ καλύπτει τις πράξεις που συνδέονται στενά με την «παροχή ιατρικών και παραϊατρικών υπηρεσιών», όταν πραγματοποιούνται σε «νοσοκομεία» και σε άλλα ιδρύματα της ίδιας φύσης.

Όσον αφορά το ζήτημα αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της «εγγραφής για ιαματική λουτροθεραπεία» και της ιατρικής περίθαλψης (και της παροχής υγειονομικής περίθαλψης, κατά τη διατύπωση του CIVA), δεν είναι σαφές, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που έχει ήδη καθορίσει το ΔΕΕ, αν τα ποσά που εισπράττονται για την «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» πρέπει να θεωρηθούν ως στενά συνδεόμενα με την εν λόγω περίθαλψη.

Θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ορισμένα στοιχεία μπορούν να θεωρηθούν ικανά να οδηγήσουν σε ένα τέτοιο συμπέρασμα, όπως, για παράδειγμα το γεγονός ότι [η «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία»] περιλαμβάνει την υπηρεσία ανοίγματος του ατομικού δελτίου κάθε χρήστη, το οποίο περιλαμβάνει τη λήψη του ιατρικού ιστορικού η οποία παρέχει δικαίωμα πρόσβασης στις θεραπευτικές αγωγές που εμπίπτουν στην κατηγορία της «κλασικής ιαματικής λουτροθεραπείας με ιαματικά λουτρά», της οποίας ο χαρακτήρας ως απαλλασσόμενης παροχής υπηρεσιών και δραστηριότητας δεν αμφισβητείται.

Εντούτοις, υφίσταται αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα να περιληφθούν τα ποσά που καταβάλλονται ως «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία» στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ιατρικής περίθαλψης κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.

Εξάλλου, όπως προκύπτει από την έρευνα στον διαδικτυακό τόπο «[www.curia.europa.eu/juris/](http://www.curia.europa.eu/juris/)», το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) δεν έχει αποφανθεί με τη νομολογία του σχετικά με την υπαγωγή στον ΦΠΑ των ποσών που καταβάλλονται για την «εγγραφή για ιαματική λουτροθεραπεία». Το Δικαστήριο δεν αναφέρθηκε στο ζήτημα αυτό, μεταξύ άλλων, ούτε στην προπαρατεθείσα απόφαση De Fruytier.

Τέλος, λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων που απορρέουν από τις αρχές της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και της σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας, ως προς τις οποίες η προδικαστική παραπομπή αποτελεί ουσιώδες μέσο —προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης σε όλα τα κράτη μέλη, καθώς και η συνοχή του συστήματος δικαστικής προστασίας της Ένωσης και η αρχή της αποτελεσματικής ένδικης προστασίας των δικαιωμάτων των ιδιωτών—, κρίνεται χρήσιμο και αναγκαίο να

ζητηθεί από το ΔΕΕ να αποφανθεί επί του ακολούθου προδικαστικού ερωτήματος, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ:

— Εμπίπτουν στην έννοια των «στενά συνδεδεμένων πράξεων», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, και, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι πληρωμές που πραγματοποιούνται ως αντιπαροχή για την υπηρεσία που συνίσταται στο άνοιγμα του ατομικού δελτίου κάθε χρήστη, το οποίο περιλαμβάνει το ιατρικό ιστορικό του που παρέχει δικαίωμα αγοράς μιας «κλασικής ιαματικής λουτροθεραπείας»;

[παραλειπόμενα]