

C-513/20. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2020. október 13.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugália)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. július 1.

Felperes:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Alperes:

Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A.

Supremo Tribunal Administrativo**(legfelsőbb közigazgatási bíróság)****(Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo [a legfelsőbb közigazgatási bíróság adóügyi tanácsa])**

[omissis]

**A TRIBUTÁRIO DO SUPREMO, TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
(LEGFELSŐBB KÖZIGAZGATÁSI BÍRÓSÁG, ADÓÜGYI TANÁCS)
HATÁROZATA****I. Előzmények**

I.1. A Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (viseui közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) 2018. június 14-i ítéletével helyt adott a Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A. által benyújtott közigazgatási keresetnek, és ennek következtében,

- a. részben megsemmisítette a megtámadott adómegállapító határozatokat (2010., 2011. és 2012. adóévre vonatkozó héa és késedelmi kamatok) abban a részében, amely nem ismeri el a „gyógyfürdőbe való beutalás” és „klasszikus gyógyvizes kezelésekre” irányuló szolgáltatásnyújtás címén beszedett összegek héamentességét, a levonható héára vonatkozó fordítottan arányos helyesbítéssel;
- b. megsemmisítette a [omissis] számon benyújtott, közigazgatási határozattal szembeni fellebbezést elutasító hallgatóságos határozatokat;
- c. megsemmisítette a közigazgatási eljárást lezáró határozatok elleni, [omissis] számú fellebbezési eljárások keretében hozott elutasító határozatokat.

1.2. Mivel a Fazenda Pública (adóhatóság) nem értett egyet az említett ítélettel, keresetet nyújtott be a Supremo Tribunal Administrativohoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália), amelyben több érvet is megfogalmazott, amelyből az alábbi következtetések vonhatók le:

A – A jelen fellebbezés a 2018. június 14-i ítélet azon része ellen irányul, amely jogellenesnek, és különösen a CIVA 9. cikkével **[eredeti 2. o.]** ellentétesnek ítéli a héa tekintetében végzett helyesbítéseket, mert a gyógyvizes kezelésre való beutalást héakötelesnek és nem héamentesnek minősíti, és ebből következően megsemmisíti a megtámadott adómegállapító határozatokat (a 2010., 2011. és 2012. adóévre vonatkozó héa és késedelmi kamatok hivatalból történő megállapításáról szóló határozatokat).

B – A jelen ügyben elbírálendő alapvető jogkérdés annak meghatározásában áll, hogy a felperés által nyújtott bizonyos szolgáltatások a vonatkozó törvénykönyv 9. cikkének 2) pontjában foglalt hozzáadottértékadó (héa) alóli mentesség hatálya alá tartozik-e, különösen azért, mert „orvosi és egészségügyi szolgáltatásokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységekről” van szó.

C – Ennek megválaszolásához, egyfelől a mentességet megállapító szabályt kell értelmezni, illetve az abban szereplő fogalmakat meghatározni a lehetséges vagy szükséges mértékig, másfelől pedig a valós tényeket is értelmezni kell annak meghatározása céljából, hogy az a szabályban előírt tényállás hatálya alá tartozik-e.

D – A jelen keresetet megalapozó érvek mind a két kérdésre vonatkoznak: a szabály értelmezésére és a tényállás értelmezésére is.

E – A Código do IVA (héatörvénykönyv, CIVA) 9. cikkének 2) pontját (az adómentességet megállapító szabály) az uniós joggal és az Európai Unió Bíróságának az e tárgyra vonatkozó ítélkezési gyakorlatával összhangban kell értelmezni.

F – E jogszabályi rendelkezés ülteti át a belső jogba a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját.

G – A CIVA-ban foglalt szabályt az Európai Unió Bírósága által a szóban forgó európai uniós rendelkezéssel kapcsolatban adott értelmezéssel összhangban kell értelmezni: az uniós jogban régóta elfogadott elv szerint a tagállami bíróságok kötelesek a teljes belső jogukat az uniós joggal összhangban értelmezni (az Európai Unió Bíróságának 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélete, C-212/04).

H – A héairányelv 132. cikkének szövegéből az következik, hogy az e rendelkezésben meghatározott adómentességek alkalmazási körüket illetően kötelezőek az államok számára. A tagállamoknak – a kifejezetten előírt különös eseteket kivéve – mindenképpen adómenteseknek kell tekinteniük a hivatkozott cikkben megjelölt tevékenységeket, és csak a mentesség által meghatározott mértékig mentesíthetik e tevékenységeket az adó alól. Ezt rögzíti az Európai Unió Bírósága a Skatteverket ítéletben (az Európai Unió Bíróságának 2013. március 21-i PFC Clinic AB ítélete, C-91/12).

I – A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 132. cikkében előírt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (1999. február 25-i CPP-ítélet, [eredeti 3. o.] C-349/99, 15. pont; 1989. június 5-i Stichting Uitvoering Financiële Acties kontra Staatssecretaris van Financiën ítélet, 348/87, 11. pont; 2010. január 28-i Eulitz ítélet, C-473/08, 25. pont).

J – Az állandó ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy a héairányelv 132. cikkében meghatározott mentességek nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységeket mentesítik a héa alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (lásd különösen: 1985. július 11-i Bizottság kontra Németország ítélet, 107/84, 17. pont; 2003. november 20-i d’Ambrumenil és Dispute Resolution Services ítélet, C-307/01, 54. pont; Eulitz ítélet, 26. pont).

K – Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikk (2) bekezdésében foglalt adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd különösen: 2007. június 14-i Haderer ítélet, C-445/05, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; a fent említett Eulitz ítélet, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

L – Következésképpen, mind a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés” [mind az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában említett „egészségügyi ellátások”] fogalma olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi

zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása (lásd: 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet, C-91/12, 25. pont; 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet, C-86/09, 37. és 38. pont).

M – A 132. cikk (1) bekezdésének b) pontját megszorítóan kell értelmezni: az irányelv 132. cikkében szereplő adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni.

N – Másfelől, a szóban forgó cikknek a Bíróság által a De Fruytier ügyben (2015. július 2-i De Fruytier ítélet, C-334/14), és még inkább a Klinikum Dortmund ügyben (2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12) való alkalmazása – mind a két ügyben az egészségügyi szolgáltatások területén – nyilvánvalóvá teszi, hogy a Bíróság jelenleg szűken értelmezi azokat a szabályokat, amelyek az orvosi és egészségügyi szolgáltatásokat mentesíti a héa alól.

O – A Bíróság nem is lehetne fejezhetné ki magát világosabban: a szabály célja a szigorú értelemben vett orvosi szolgáltatásokat mentesíteni az adó alól.

P – A Bíróság ítéletéből az a következtetés vonható le, hogy anélkül, hogy valamely szolgáltatás terápiás célját különösen szűken értelmeznék, a szabályt megszorítóan kell értelmezni oly módon, hogy csak a szigorú értelemben vett orvosi szolgáltatásokat és az ezekhez „szorosan kapcsolódó” szolgáltatásokat kell a mentesség hatálya alá tartozónak tekinteni.

Q – A vitatott szabályban – a CIVA 9. cikkének 2) pontjában – két tényállás vagy helyzet szerepel: i) az „orvosi és egészségügyi [eredeti 4. o.] szolgáltatások” és ii) az ezekhez „szorosan kapcsolódó tevékenységek”. Úgy tűnik, hogy nem merülnek fel komolyabb kétségek azon ténnyel kapcsolatban, hogy a jelen ügy alapját képező ténybeli körülmények között csak az „orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtáshoz szorosan kapcsolódó tevékenységekként” minősítés képezheti vita tárgyát.

R – A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt, vonatkozó kifejezés a „kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó [...] tevékenységek”.

S – A héairányelv sem 132. cikkében, és egyetlen más rendelkezésében sem határozza meg a „kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó [...] tevékenységek” fogalmát.

T – Az alapügyben eljáró bíróság a gyógyfürdőbe való beutalás jogcímén beszedett összeget illetően annak megállapítására szorítkozik, hogy „[...] a már héamentesnek minősített gyógyvizes kezelések rendelkezésre bocsátása után járó említett összeg beszédése során, ezt is adómentesnek kellene tekinteni, mivel a beszédésére kizárólag az orvosi konzultációt követően kerül sor, mégpedig azzal a

feltétellel, hogy a gyógyvizes kezelést az erre jogosult orvos írhatja elő”. Kellő tisztelettel, ami nem akadályozhatja meg a vita kialakulását, nem téves-e az elsőfokú bíróság álláspontja, mivel figyelmen kívül hagyja a szóban forgó szabályok megszorító értelmezésére vonatkozó kötelezettséget?

U – A De Fruytier ítélethez visszatérve azt kell megvizsgálni, hogy az Európai Unió Bírósága a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek fogalmát a megfelelő értelemben alkalmazta-e az ítéletben: „a (diagnosztikai) szolgáltatás előtt vagy után végzett tevékenységről van-e szó, amelyhez olyan értelmű kapcsolat vagy viszony fűzi azokat, hogy hozzájárulnak annak megvalósításához”, így a főszolgáltatáshoz képest járulékos vagy mellékszolgáltatásnak minősülhet? Olyan szolgáltatásról van-e szó, amely „bár önmagában nem jelent célt az ügyfél számára, biztosíthatja azt, hogy a főszolgáltatás magasabb minőségű legyen vagy azt jobb feltételek mellett nyújtsák”? (az idézőjelbe tett kifejezések a jogirodalom fogalmi megközelítését jelentik e tekintetben, különösen: LAIRES, Rui [2012.], *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, 133-4. o., és NEVES, Filipe Duarte [2010.], *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, 178. o.).

V – Mind a két esetben egyértelműen igenlő a válasz. A Bíróság szerint azonban nem orvosi gyógykezelési szolgáltatáshoz szorosan kapcsolódó tevékenységről [eredeti 5. o.] van szó. Ez nyilvánvalóvá teszi, hogy a joggyakorlat fogalom meghatározásai nincsenek összhangban a Bíróság legutóbbi ítélezési gyakorlatával.

X – Ezen álláspont alátámasztására egy másik, az Európai Unió Bírósága által a C-366/12. sz. ügyben hozott ítéletre (2014. március 13-i Klinikum Dortmund ítélet, C-366/12) kell hivatkozni, amelyben a Bíróság végkövetkeztetésként megállapította, hogy a citosztatikus gyógyszerek rákos betegek részére járóbeteg-kezelés keretében való, kórházi gyógyszerár általi értékesítése nem részesülhet héamentességben. Bár kétségtelen, hogy a hivatkozott ügyben nem a „szorosan kapcsolódó ügyletek” fogalmát vizsgálták, a vita mindenképpen hasznos a tekintetben, hogy rávilágít arra, hogy 2015-ben a Bíróság milyen megszorítóan értelmezte az egészségügyi szolgáltatásokra vonatkozó adómentességeket.

Y – A Bíróságnak a fent említett két ügyben hozott ítélete alapján nem határozható meg az orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtáshoz „szorosan kapcsolódó ügyletek” fogalma, kijelenthető azonban, hogy a Bíróság megköveteli a szóban forgó rendelkezés megszorító értelmezését.

Z – Másfelől, a De Fruytier ügy jelenti egészen mostanáig az egyetlen érvényes választóvonalat: azok az ügyletek, amelyek az „elsődleges” orvosi gyógykezeléssel a hivatkozott ügyben fennálló kapcsolattal azonos vagy annál

kevésbé szoros kapcsolatot mutatnak, nem minősülnek az „orvosi és egészségügyi szolgáltatásokhoz szorosan kapcsolódó tevékenységeknek”.

AA – A fenti megállapításokból azt a következtetést lehet levonni, hogy a felperes által gyógyfürdőbe való beutalás jogcímén beszedett összeg nem minősülhet az orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtáshoz „szorosan kapcsolódó szolgáltatásnak”.

AB – [omissis] A megtámadott ítélet az adóellenőrzésről szóló jegyzőkönyvre és a vonatkozó mellékletekre történő utalással a következőt állapítja meg: az adóalany (felperes) által „gyógyfürdőbe való beutalás” jogcímén beszedett összeget évente egyszer kell megfizetni; annak megfizetése nem vonja maga után a kezelések elvégzését, mivel az igénybe vevők a szóban forgó beutalás megfizetésével csak az általuk kívánt kezelések megszerzésére jogosultak, nem pedig arra, hogy részesüljenek is abban.

AC – Ennek alapján [omissis]: „[...] a jelen ügyben megállapítható, hogy a »gyógyfürdőbe való beutalást« igénybe vevők által teljesített kifizetések nem azonosak az orvosi szolgáltatások megfizetésével, ezért az nem minősül tényleges egészségügyi szolgáltatásnak, sem pedig az egészség védelmének, megőrzésének vagy helyreállításának, és nem részesülhet sem a CIVA 9. cikkének [1]), sem pedig 2) pontjában előírt mentességben”.

AD – Ezenkívül, [omissis] a közigazgatási eljárást lezáró határozat elleni fellebbezést elutasító tervezetben szereplő adatokból azt a következtetést lehet levonni, hogy az 1928. április 20-i 15401. sz. rendelet (a gyógyfürdőket szabályozó jogszabály) **[eredeti 6. o.]** a „beutalási díj” jogi alakzatát a következő feltételekkel írta elő: a beutalásra azt követően kerülhetett sor, hogy az igénybe vevőt az orvos igazgató vagy a gyógyfürdőben gyógykezelést végzésére jogosult hidroterápiás szakorvos vizsgálta ki; a beutalás azt követően történt, hogy a kivizsgálással megbízott orvos megfelelően kitöltötte a betegkartont; díjfizetést vont maga után, amely nélkül az igénybe vevő nem kezdhette meg a gyógyvizes kezeléseket. Az 1928. április 20-i 15401. sz. rendeletet hatályon kívül helyezte a 2004. június 11-i 142/2004. sz. rendelet törvény, amely már nem rendelkezik beutalási díjról, ezért ezen jogi alakzatot a törvény már nem írja elő.

AE – Másrészt, „nem kell tényállításnak tekinteni az iratokban már szereplő dokumentumokra való hivatkozásokat, mivel minden eljárási szakaszt hivatalból kell lefolytatni”, lásd: Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6. kiadás, 225. o., amely a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) ítéleteire utal.

AF – A „beutalás” jogcímén egy változó összegnek az igénybe vevők általi megfizetése nem azonos az olyan orvosi szolgáltatások megfizetésével, amelyeket a kórházi beutalással kórházi gyógykezeléssel nyújtanak, vagy amelyeket az orvosok, fogorvosok, szülésznők, ápolók, illetve a paramedicinális személyzet végez, azonban számos szolgáltatás igénybe vételére jogot biztosít, ahogy azt a

felperes állítja; „ez a módja annak, hogy az igénybe vevők hozzáférhessenek az orvosi konzultációhoz vagy az előírt kezelésekhöz”, ezért az nem minősül sem ténylegesen nyújtott orvosi gyógykezelésnek, sem pedig az egészség védelmének, megőrzésének vagy helyreállításának, ezért nem részesülhet sem a CIVA 9. cikkének az [1]), sem pedig a 2) pontjában előírt mentességben.

AG – Az elsőfokú bíróság ezzel ellentétes következtetésre jutott: e bíróság szerint, mivel ezt az összeget a már adómentesnek tekintett gyógyvizes kezelések rendelkezésre bocsátása miatt szedik be, ezt az összeget is adómentesnek kell tekinteni, mivel annak beszedése kizárólag orvosi konzultációt követően történik, és azzal a feltétellel, hogy az említett kezeléseket az arra jogosult orvos írja fel. Egyedül ez támasztja alá a levont következtetést.

AH – Az ítélet egyetlen olyan érvet sem hoz fel, amely igazolná, hogy a vitatott ügyletek miként sorolhatók be (akár közvetetten is) a „kórházak, klinikák, egészségügyi központok és egyéb ilyen jellegű intézmények által végzett [egészségügyi szolgáltatásokhoz] szorosan kapcsolódó tevékenységek” fogalmába.

AI – Az sem állapítható meg, hogy a bíróság miként juthatott erre a következtetésre, mivel az a törvényből nem következik, semmilyen értelmezéssel kapcsolatos érv nem jelenik meg, és semmilyen utalás nem történik olyan jogirodalomra vagy ítélkezési gyakorlatra, amely ezt az értelmezését támasztaná alá.

AJ – Amint az már fentebb megállapításra került, az ítélkezési gyakorlat még nem határozta meg a „kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységek” fogalmát. Konkrét esetben történő alkalmazását illetően a rendelkezésre álló legmegbízhatóbb adat e fogalomnak az Európai Unió Bírósága által a De Fruytier ügyben adott értelmezése. És még így is, a Bíróság [eredeti 7. o.] megállapította, hogy a vér laboratóriumba történő szállítása nem minősül kapcsolódó ügyletnek.

AK – Ennek eredményeképpen megállapítható, hogy a szóban forgó, gyógyfürdőbe való beutalás nem minősülhet „orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtáshoz szorosan kapcsolódó” tevékenységnek, az ellenkezőjét pedig nem bizonyították megalapozottan.

AL – Ha komoly kétségek merülnek fel a vizsgálat tárgyát képező kérdéssel kapcsolatban, előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kell az Európai Unió Bíróságához fordulni, a fellebbezési eljárásnak a Bíróság erre vonatkozó döntéshozataláig történő egyidejű felfüggesztésével.

A fent kifejtettek értelmében, [a fellebbező] azt kéri, hogy a bíróság adjon helyt fellebbezési kérelemnek és állapítsa meg a megtámadott ítélet semmisségét az ebből eredő jogkövetkezményekkel együtt.

I.3. Az ellenérdekű fél fellebbezési ellenkérelmet nyújtott be, amelyben több kérelmet fogalmazott meg abban az értelemben, hogy a bíróság „utasítsa el a fellebbezést és hagyja helyben a megtámadott ítéletet”.

I.4. Az e bíróság mellett működő ügyész egy véleményt adott ki, amelyben megállapította, hogy:

„A megtámadott ítéletet meg kell vizsgálni a megtámadott részében.

Helyt kell adni a fellebbezésnek és hatályon kívül kell helyezni a megtámadott ítéletet a megtámadott részében, vagy amennyiben a bíróság úgy ítéli meg, hogy a vitatott kérdéssel kapcsolatban komoly kétségek merülnek fel, előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell az Európai Unió Bírósága elé terjeszteni az eljárás felfüggesztése mellett.”

II. A kereset tárgya

Mivel a fellebbezés a megtámadott ítéletnek az Autoridade Tributária (adóhatóság) számára kedvezőtlen része ellen irányul, a fellebbezés tárgyát annak meghatározása képezi, hogy a „gyógyfürdőbe való beutalás” jogcímén beszedett összegek héamentességben részesülnek-e, ha nem „orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtáshoz szorosan kapcsolódó tevékenységekről” van szó a héatörvénykönyv 9. cikkének 2) pontjában és a 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (héairányelv) 132. cikke (2) bekezdésének b) pontjában foglalt rendelkezések értelmében véve.

[eredeti 8. o.] Amennyiben ez utóbbi jogszabály alkalmazásával kapcsolatban kétségek merülnek fel, azt kell értékelni, hogy a hivatkozott kérdést előzetes döntéshozatalra való utalás keretében az Európai Unió Bírósága elé kell-e terjeszteni vizsgálatra, és fel kell-e függeszteni az eljárást.

III. Megalapozottság

III. 1. A ténybeli alapok

A megtámadott ítéletben bizonyítottként elfogadott tényekből különösen az következik, hogy a felperes az Alcafache fürdőhely gyógyfürdőjét igénybe vevőktől, amelyet a Nemzeti Egészségügyi Szolgálat alá nem tartozó és kórházi ellátási kapacitásokkal nem rendelkező alapellátási egységnek tekintenek, 2010-ben, 2011-ben és 2012-ben 87 003,00 eurót, 72 654,00 eurót és 55 627,50 eurót szedett be „gyógyfürdőbe való beutalás” jogcímén, ahogyan az abban az adóellenőrzési jegyzőkönyvben szerepel, amely az Autoridade Tributária (adóhatóság) által 23% mértékű késedelmi kamattal terhelt, az említett összegek tekintetében hivatalból kibocsátott héamegállapító határozatok alapját képezi.

Mindenesetre a szóban forgó jegyzőkönyvben foglaltak szerint [omissis]:

„[...] Ha az igénybe vevő a recepciós pulthoz megy, és az őt kiszolgáló személlyel közli az általa igénybe venni szándékozott szolgáltatást, két eljárás alkalmazható:

1. Ha az ügyfél »klasszikus gyógyvizes kúrákra« irányuló szolgáltatást kér, kötelező az előzetes orvosi vizsgálat, amelyet a gyógyfürdőben rendelést tartó, egyik hidroterápiás szakorvos végez el abból a célból, hogy előírják számára az elvégzendő kezeléseket.

Az igénybe vevő ekkor kifizeti a vizsgálatot és ezenfelül »gyógyfürdőbe való beutalás« (amelyet a vállalkozás honlapján »termálfürdőbe való beutalásnak« neveznek) jogcímén egy bizonyos összeget, amely a teljes adott évre érvényes, és azokat az előírt kezeléseket (amelyek akkor vagy később is elvégezhetők, mivel az orvosi beutalás a kibocsátás évének december 31. napjáig érvényes), amelyekre az adóalany a számlán héamentességet alkalmaz, feltüntetve a CIVA 9. cikkének 2) pontját.

[eredeti 9. o.] A [kezeléseket] a megkezdésük előtt kell kifizetni.

A vállalkozás hivatalos oldalán felhívja a figyelmet: *»vegyék figyelembe, hogy minden beutalás egyéni és személyes jellegű, és az orvosi vizsgálatra történő feliratkozásra szolgál. Az elvégzendő kezeléseket később írja elő a hidroterápiás szakorvosunk.«*

[...]

2. Ha az ügyfél »spa termal« szolgáltatást kíván igénybe venni, az orvosi vizsgálat 3 napig tartó kezeléseket esetén választható [...].

Az igénybe vevőnek semmilyen összeget nem kell fizetnie a »gyógyfürdőbe való beutalás« jogcímén, függetlenül attól, hogy történik-e orvosi vizsgálat vagy nincs.”

Mindenesetre [omissis] ugyanazon jegyzőkönyv szerint:

„[...] az úgynevezett »klasszikus gyógyvizes kúrák« kategóriájába tartozó kezeléseket igénybe vehetőségéhez a kötelező orvosi vizsgálaton kívül az igénybe vevőknek beutalást is kérniük kell.

A beutalás időpontjában az igénybe vevő megfizeti az adóalany által »gyógyvizesfürdőbe való beutalásnak« nevezett összeget, amely 2011-ben és 2012-ben 30 euró, 33 euró, illetve 36 euró volt, és amely nélkül az igénybe vevők nem kezdenek meg a hidroterápiás kezelést [...].”

Az említett [omissis] jegyzőkönyv továbbá rögzíti, hogy:

1. Bebizonyosodott egy olyan tényező fennállása, amely „gyógyvizes kezelésre való beutalás” címén az ügyfelet terheli a „gyógyfürdők számlán/átvételi elismervényen” vagy a „gyógyfürdő-előlegem”.

2. A fentieknek megfelelően 2014. június 18-án a vállalkozás írásban az alábbiakról nyilatkozott [omissis]:

„A »gyógyfürdőbe való beutalás« tartalmazza a gyógyfürdők egyes igénybe vevői egyéni betegkartonjának megnyitását és éves frissítését, amely egyéb elemek mellett [eredeti 10. o.] magában foglalja a kórtörténetet (figyelembe kell venni, hogy az Alcafache Gyógyfürdő nem engedi a gyógyvizes kezelések alkalmazását azon személyek esetében, akik előzetesen nem vettek részt orvosi vizsgálaton), és amely a [omissis] körlevél alapján a 9. cikk 2) pontjának hatálya alá tartozik. Érvényessége egy gyógyfürdői idényre szól, tehát az adott évben a gyógyfürdők működésének utolsó napjáig érvényes.»

3. A szóban forgó összeg kötelező megfizetésének egyetlen ellentételezése a hidroterápiás kezelésekhez való hozzáférés lehetősége, amelyekre vagy sor kerülhet, vagy nem.
4. A „gyógyfürdőbe való beutalás” címén az adóalanyt terhelő összeget:
- csak egyszer egy évben kell megfizetni;
 - annak megfizetése nem jár a kezelések elvégzésével;
 - a „beutalás” megfizetésével az igénybe vevők kizárólag az általuk kívánt kezelések megvásárlására jogosultak, azok elvégzésére azonban nem biztosít jogot.

Az úgynevezett „klasszikus gyógyvizes kúrákra” irányuló szolgáltatásokat illetően, amelyek számos kezelést, fül-orr-gégészeti/légúti és reumatológiai kezeléseket foglalnak magukba, a megtámadott ítéletben a bíróság azt is bizonyítottnak tekinti, hogy ezeknek terápiás funkciójuk van, ami nem állapítható meg az említett gyógyfürdőkben nyújtott másfajta, úgynevezett „termál wellness” vagy „termál spa” szolgáltatások esetén.

III. 2. A jogkérdésről

A héatörvénykönyv 9. cikkének 2) pontja alapján héamentesnek minősül különösen:

– *„az orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtás és az ezzel szorosan összefüggő szolgáltatások, amelyeket kórházak, klinikák, egészségügyi központok és egyéb ilyen jellegű intézmények végeznek”.*

E rendelkezés ülteti át a belső jogba a 2006. november 28-i [eredeti 11. o.] 2006/112/EK tanácsi irányelv (héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját, amely azt is előírja, hogy héamentesek a „kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó [...] tevékenységek”.

A CIVA említett szabálya szerint a héamentesség hatálya alá tartoznak az „orvosi és egészségügyi szolgáltatásnyújtáshoz” szorosan kapcsolódó tevékenységek, ha azokat „kórházakban” és egyéb, ilyen jellegű intézményekben végzik.

Annak szükséges értékelését illetően, hogy a „gyógyfürdőbe való beutalás” és az orvosi gyógykezelés (és a CIVA megfogalmazása szerint egészségügyi szolgáltatásnyújtás) között szoros kapcsolat áll-e fenn, az Európai Unió Bírósága által már meghatározott szempontok alapján nem világos, hogy a hivatkozott, „gyógyfürdőbe való beutalás” jogcímén beszedett összegeket az említett gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó összegeknek kell-e tekinteni.

Megállapítható, hogy egyes tényezők az említett következtetésre vezethetnek, például az a tény, hogy [a „gyógyfürdőbe való beutalás”] magába foglalja az egyes igénybe vevők egyéni betegkartonjának megnyitására irányuló szolgáltatást, amely a „klasszikus gyógyvizes kúrák” kategóriájába tartozó kezelések igénybe vételére való jogosultságot biztosító kórtörténetet tartalmazza, amelyek szolgáltatásnyújtási és adómentes tevékenység jellege nem vitatott.

Kétségek merülnek fel azonban annak lehetőségével kapcsolatban, hogy az említett, „gyógyfürdőbe való beutalás” jogcímén kifizetett összegek besorolhatók-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában hivatkozott orvosi gyógykezelés körébe.

Másfelől, ahogy az „www.curia.europa.eu/juris/” oldalon végzett keresésből következik, nem található az Európai Unió Bírósága ítélkezési gyakorlatában olyan döntés, miszerint a „gyógyfürdőbe való beutalás” jogcímén megfizetett összegek héakötelesek. A szóban forgó kérdést a fent hivatkozott De Fruytier ítéletében sem érintette kifejezetten.

Végül, az uniós jog elsőbbségének és az uniós joggal összhangban álló értelmezés elvéből eredő követelményeket figyelembe véve, amely elvek tekintetében alapvető eszköznek minősül az előzetes döntéshozatalra utalás – annak érdekében, hogy biztosítsák az uniós jog értelmezésének és alkalmazásának kívánt egységét, valamint az uniós bírói jogvédelmi rendszer kohézióját és az egyének jogai hatékony bírói jogvédelmének elvét –, [eredeti 12. o.] hasznos és szükséges az Európai Unió Bíróságához fordulni annak érdekében, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozóan előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett alábbi kérdéstről határozzon:

– **A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának értelmében vett „szorosan kapcsolódó tevékenységek” fogalmába tartozhatnak-e, és így héamentesnek minősülhetnek-e az egyes igénybe vevők egyéni betegkartonjának megnyitására irányuló szolgáltatás ellenében teljesített fizetések, amely betegkarton a „klasszikus gyógyvizes kúrák” szerinti kezelések igénybe vételére jogosító kórtörténetet is tartalmazza?**

[omissis]