

Sprawa C-513/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

13 października 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

1 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny)

Strona przeciwna:

Termas Sulfurosas de Alcaface, S.A.

Supremo Tribunal Administrativo**(najwyższy sąd administracyjny)**

[...]

Postanowienie Sala de lo Contencioso Tributario del Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego – wydział ds. sporów podatkowych)

I. Okoliczności faktyczne

I.1. Wyrokiem z dnia 14 czerwca 2018 r. Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (sąd ds. administracyjnych i podatkowych w Viseu) uwzględnił skargę sądowoadministracyjną wniesioną przez Termas Sulfurosas de Alcaface, S.A., i w konsekwencji:

- a. uchylił częściowo zaskarżone decyzje o naliczeniu podatku VAT (VAT i odsetki za zwłokę za lata podatkowe 2010, 2011 i 2012)

w zakresie, w jakim nie uwzględniały zwolnienia z VAT kwot pobranych tytułem „rejestracji termalnej” i świadczenia usług w postaci „klasycznych zabiegów termalnych” z korektą odwrotnie proporcjonalną do podatku VAT podlegającego odliczeniu;

- b. uchylił dorozumiane decyzje oddalające środki odwoławcze rozpatrywane pod numerami [...];
- c. uchylił decyzje odmowne wydane w ramach postępowań w sprawie przywrócenia terminu o numerach [...].

1.2. Nie zgadzając się z tym wyrokiem, przedstawiciel Fazenda Pública (portugalskiego skarbu państwa) wniósł odwołanie do najwyższego sądu administracyjnego, w którym zawarł szereg zarzutów kończących się następującymi wnioskami:

A – Niniejsze odwołanie wnoszone jest od wyroku wydanego w dniu 14 czerwca 2018 r. w części, w której uznaje za niezgodne z prawem, a w szczególności z art. 9 CIVA [Código do IVA, portugalskiego kodeksu VAT], korekty dla celów podatku VAT dokonane ze względu na uznanie rejestracji termalnej za podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT i niezwolnione z podatku, co w konsekwencji oznacza uchylenie zaskarżonych decyzji o naliczeniu podatku VAT (wydane z urzędu decyzje o naliczeniu podatku VAT wraz z odsetkami za zwłokę za lata podatkowe 2010, 2011 i 2012).

B – Podstawowym zagadnieniem prawnym, które wymaga rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie, jest ustalenie, czy określone usługi świadczone przez skarżącą są objęte zwolnieniem z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidzianym w art. 9 ust. 2 stosownego kodeksu, w szczególności dlatego, że chodzi o „świadczenia ściśle związane ze świadczeniem usług medycznych i zdrowotnych”.

C – Dla udzielenia odpowiedzi konieczne jest, z jednej strony, dokonanie wykładni przepisu ustanawiającego zwolnienie, starając się w miarę możliwości i potrzeb ustalić użyte pojęcia, i, z drugiej strony, dokonanie interpretacji stanu faktycznego w celu określenia, czy może on wchodzić w zakres przypadku przewidzianego w tym przepisie.

D – Przyczyny leżące u podstaw niniejszego odwołania zachowują związek z obiema tymi kwestiami: wykładnią przepisu i interpretacją stanu faktycznego.

E – Artykuł 9 ust. 2 Kodeksu VAT (przepis, który ustanawia zwolnienie) musi być interpretowany zgodnie z prawem Unii i orzecznictwem TSUE w tym zakresie.

F – Przepis ten dokonuje transpozycji do prawa wewnętrznego art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

G – Przepis CIVA powinien być interpretowany w sposób zgodny z wykładnią wspomnianego przepisu prawa Unii dokonaną przez TSUE: od dawna ugruntowaną zasadą prawa Unii jest to, że na sądach krajowych państw członkowskich ciąży obowiązek dokonywania wykładni całego ich prawa krajowego w sposób zgodny z prawem Unii (wyrok TSUE z dnia 4 lipca 2006 r., C-212/04, Adeneler i in.).

H – Z samego brzmienia art. 132 dyrektywy VAT wynika, że zwolnienia w nim ustanowione są, jeśli chodzi o ich zakres zastosowania, obligatoryjne dla państw [członkowskich]. Państwa członkowskie nie mogą – poza wyraźnie przewidzianymi wyjątkami – zaprzestać uznawania za zwolnione wymienionych w tym artykule czynności i mogą zwolnić je jedynie w zakresie, w jakim to zwolnienie jest przewidziane. TSUE potwierdził to w wyroku Skatteverket [wyrok TSUE z dnia 21 marca 2013 r., C-91/12, PFC Clinic AB].

I – Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, zwolnienia określone w art. 132 dyrektywy VAT stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich [wyrok z dnia 25 lutego 1999 r., C-349/96, CPP, pkt 15; wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r., 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën, pkt 11, i wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r., C-473/08, Eulitz, pkt 25].

J – Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że zwolnienia przewidziane w art. 132 dyrektywy VAT nie zwalniają z tego podatku wszystkich czynności wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie te wymienione i szczegółowo opisane we wspomnianym przepisie (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 lipca 1985 r., Komisja/Niemcy, 107/84, pkt 17; z dnia 20 listopada 2003 r., d’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, C-307/01, pkt 54, i Eulitz, pkt 26).

K – W każdym razie wykładnia ta powinna być zgodna z celami tych zwolnień oraz spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej właściwej dla wspólnego systemu podatku VAT. Zatem zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 2 powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności (zob., w szczególności, wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Haderer, C-445/05, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo, i wcześniej cytowany wyrok Eulitz, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

L – W związku z tym pojęcie „opieka medyczna” zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT [oraz pojęcie „świadczenie opieki medycznej” znajdujące się w tym samym ustępie pod lit. c)] odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozowaniu i w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (zob.

wyroki z dnia 21 marca 2013 r., C-91/12, PFC Clinic, pkt 25, i z dnia 10 czerwca 2010 r., C-86/09, Future Health Technologies, pkt 37 i 38).

M – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) musi podlegać ścisłej wykładni: pojęcia użyte w celu określenia zwolnień zawartych w art. 132 dyrektywy muszą być interpretowane ściśle, ponieważ stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT pobiera się od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika.

N – Z drugiej strony zastosowanie tego przepisu przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie De Fruytier (wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., C-334/14), a także w sprawie Klinikum Dortmund (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., C-366/12), oba dotyczące świadczeń opieki zdrowotnej, świadczy o tym, że obecnie Trybunał Sprawiedliwości dokonuje ścisłej wykładni przepisów, które zwalniają z VAT usługi medyczne i zdrowotne.

O – Trybunał nie mógł wypowiedzieć się jaśniej: przepis ma na celu zwolnienie świadczeń medycznych w znaczeniu ścisłym.

P – Z wyroku Trybunału Sprawiedliwości można wywnioskować, że bez konieczności dokonywania szczególnie ścisłej wykładni „celu terapeutycznego” świadczenia, przepis ten powinien podlegać wykładni zawężającej, w taki sposób, że za objęte tym zwolnieniem mogą być uznane tylko świadczenia medyczne w ścisłym znaczeniu oraz te, które są z nimi „ściśle związane”.

Q – Stanowiący przedmiot sporu przepis, art. 9 ust. 2 CIVA, przewiduje dwie okoliczności lub sytuacje: i) „usługi medyczne i zdrowotne” i ii) „świadczenia ściśle związane” z nimi. Nie budzi raczej wątpliwości, że w okolicznościach niniejszej sprawy można mówić jedynie o „świadczeniach ściśle związanych ze świadczeniem usług medycznych i zdrowotnych”.

R – Odpowiednim wyrażeniem zawartym w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT jest „opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności”.

S – Ani w art. 132, ani w innym miejscu, dyrektywa VAT nie przewiduje definicji pojęcia „świadczeń ściśle związanych z opieką szpitalną i medyczną”.

T – Sąd odsyłający w odniesieniu do kwoty pobranej tytułem rejestracji termalnej ogranicza się do stwierdzenia, że „[...] pobierając tę kwotę za umożliwienie dostępu do zabiegów termalnych, uznanych już za zwolnione z VAT, również i ono powinno zostać uznane za zwolnione, ponieważ kwota ta jest pobierana wyłącznie po konsultacji lekarskiej i pod warunkiem, że uprawniony lekarz zleci / przepisze zabiegi termalne”. Z całym szacunkiem, który nie może przeszkodzić otwarciu dyskusji w tej kwestii, czy stanowisko sądu nie jest wadliwe z powodu uchybienia obowiązkowi dokonywania ścisłej wykładni przedmiotowych przepisów?

U – Wróćmy do wyroku De Fruytier i sprawdźmy, czy w wyroku tym TSUE zastosował pojęcie świadczeń ściśle związanych z opieką szpitalną i medyczną

w następującym znaczeniu: czy mamy do czynienia ze „świadctwem wykonywanym przed lub po wykonaniu usługi (diagnostycznej), z którą to usługą pozostaje ono w takim związku, że przyczynia się ono do jej wykonania” tak, że można je uznać za pomocnicze lub instrumentalne wobec usługi głównej? Czy mamy do czynienia ze świadczeniem, które „choć nie stanowi dla klienta celu samo w sobie, pozwala zagwarantować, że usługa główna będzie wyższej jakości lub będzie świadczona w lepszych warunkach”? [fragmenty w cudzysłowie wyrażają koncepcje doktrynalne w tym zakresie, w szczególności, LAIRES, Rui (2012), *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, pp. 133–4, i NEVES, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Oporto: Vida Económica, s. 178).

V – W obu przypadkach odpowiedź należy oczywiście udzielić odpowiedzi twierdzącej. Tym niemniej według Trybunału Sprawiedliwości nie chodzi o świadczenie ściśle związane z opieką medyczną. Pokazuje to, że definicje zawarte w doktrynie nie są zgodne z najnowszym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości.

X – Na poparcie tego stanowiska należy odwołać się do innego wyroku TJUE, wydanego w sprawie C-366/12 (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund), w którym Trybunał Sprawiedliwości stwierdził we wnioskach końcowych, że wydawanie leków cytostatycznych chorym na raka w ramach leczenia ambulatoryjnego przez apteki szpitalne nie może zostać objęte zwolnieniem z VAT. Choć prawdą jest, że pojęcie „czynności ściśle związanych” nie było w tej sprawie analizowane, prowadzenie dyskusji w tej kwestii jest użyteczne dla podkreślenia stopnia ścisłości wykładni dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości w 2015 r. odnośnie do zwolnień związanych z usługami zdrowotnymi.

Y – Na podstawie dwóch ww. rozpatrzonych przez Trybunał Sprawiedliwości spraw nie jest możliwe zdefiniowanie pojęcia „czynności ściśle związanych” ze świadczeniem usług medycznych i zdrowotnych, ale można jednak stwierdzić, że Trybunał Sprawiedliwości wymaga dokonywania ścisłej wykładni przedmiotowego przepisu.

Z – Z drugiej strony, wyrok w sprawie De Fruytier wyznacza jedyną, jak dotąd, uzasadnioną linię podziału: czynności, które pozostają ze świadczeniem „główną” usługi medycznej w związku równym bezpośredniemu lub słabszym niż ten, który miał miejsce w omawianej sprawie, nie mogą być uznane za „świadczenia ściśle związane z usługami medycznymi lub zdrowotnymi”.

AA – Z powyższego wynika, że kwota pobrana przez skarżącą tytułem rejestracji termalnej nie może zostać zakwalifikowana jako pobrana za „świadczenie ściśle związane” ze świadczeniem usług medycznych lub zdrowotnych.

AB – [...] W zaskarżonym wyroku, z odesłaniem do protokołu kontroli podatkowej wraz ze stosownymi załącznikami, stwierdzono, co następuje: kwota pobrana przez podatnika (skarżącą) tytułem „rejestracji termalnej” jest uiszczana tylko raz w roku; dokonanie tej płatności nie jest równoznaczne z wykonaniem zabiegów, ponieważ użytkownicy, płacąc za tą rejestrację, mają jedynie prawo do zakupu / nabycia pożądaných przez nich zabiegów, a nie do ich otrzymania.

AC – W ten sposób [...]: „[...] w omawianym przypadku oczywiste jest, że wniesiona przez użytkowników opłata za »rejestrację termalną« nie odpowiada opłacie za usługi medyczne, a więc nie stanowi faktycznego świadczenia opieki zdrowotnej, ani ochrony, zapobiegania lub przywracania zdrowia, bez możliwości korzystania ani ze zwolnienia przewidzianego w ust. [1], ani w ust. 2 art. 9 CIVA”.

AD – Ponadto [...] z informacji zawartych w projekcie [rozstrzygnięcia] oddalającego odwołanie [...] wynika, że Decreto 15401, de 20 de abril de 1928 [dekret 15401 z dnia 20 kwietnia 1928 r.] (akt prawny regulujący działalność uzdrowisk wodoleczniczych), określał „opłatę za wpis” w następujący sposób: wpisu można było dokonać jedynie po przebadaniu użytkownika przez dyrektora medycznego lub lekarza specjalistę w zakresie hydrologii uprawnionego do wykonywania zawodu lekarza w uzdrowiskach wodoleczniczych; wpisu dokonywano po prawidłowym wypełnieniu karty pacjenta przez lekarza prowadzącego badanie; jego dokonanie pociągało za sobą konieczność wniesienia opłaty, bez której użytkownik nie mógł rozpocząć zabiegów termalnych. Decreto 15401, de 20 de abril de 1928 [dekret 15401 z dnia 20 kwietnia 1928 r.] został uchylony przez Decreto-ley n.º 142/2004, de 11 de junio, [dekret z mocą ustawy nr 142/2004 z dnia 11 czerwca], który nie przewidywał już opłaty za wpis, w związku z czym nie jest już ona ustawowo regulowana.

AE – Z drugiej strony „odniesienia do dokumentów znajdujących się już w aktach nie mogą być traktowane jako okoliczności faktyczne, ponieważ wszystkie zmiany sytuacji w postępowaniu powinny być znane z urzędu”, zob. Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, wydanie 6, s. 225, które odwołuje się do wyroków STA [...].

AF – Zapłata przez użytkowników zróżnicowanej kwoty tytułem „wpisu” nie odpowiada opłacie za usługi medyczne świadczone w zakresie opieki szpitalnej lub świadczone przez lekarzy, położne, pielęgniarki lub personel paramedyczny, lecz odpowiada uprawnieniu do korzystania z szeregu usług, zgodnie z twierdzeniem skarżącej; „jest to sposób, za pomocą którego użytkownicy mają dostęp do konsultacji lekarskiej lub do przepisanych zabiegów” przez co nie stanowi faktycznej zapłaty za opiekę medyczną ani za ochronę, zapobieganie lub przywrócenie zdrowia, przez co nie ma możliwości skorzystania ani ze zwolnienia przewidzianego w ust. 1, ani tego przewidzianego w ust. 2 art. 9 CIVA.

AG – Sąd doszedł do przeciwnego wniosku: zdaniem sądu odsyłającego, ponieważ kwota ta jest pobierana za udostępnienie zabiegów termalnych, już

uznanych za zwolnione [z podatku VAT], ona również powinna być uznana za zwolnioną z tego podatku, gdyż pobierana jest jedynie po konsultacji lekarskiej i pod warunkiem, że uprawniony lekarz przepisze te zabiegi. Jest to jedyne uzasadnienie wyciągniętego wniosku.

AH – W wyroku nie przedstawiono żadnego argumentu przemawiającego za tym, że będące przedmiotem sporu czynności wpisują się (choćby w sposób dorozumiany) w pojęcie „świadczenia ściśle związane ze [świadczeniami zdrowotnymi] wykonywanymi przez szpitale, kliniki, ośrodki zdrowia i inne placówki o podobnym charakterze”.

AI – Nie można również ustalić, w jaki sposób sąd doszedł do takiego wniosku, ponieważ nie wynika on z prawa, nie przedstawiono żadnego argumentu o charakterze interpretacyjnym i brak jest odniesienia do jakiegokolwiek doktryny czy orzecznictwa, które uzasadniałyby jego wykładnię.

AJ – Jak wspomniano wyżej, w orzecznictwie nie zdefiniowano do tej pory pojęcia „świadczenia ściśle związane z opieką szpitalną i medyczną”. Najbardziej rzetelną informacją, jaką dysponujemy na temat jego zastosowania w konkretnej sprawie jest wykładnia dokonana przez TSUE w sprawie De Fruytier. Trybunał Sprawiedliwości mimo to uznał, że transport krwi do laboratorium nie stanowi czynności powiązanej.

AK – W rezultacie należy uznać, że przedmiotowa rejestracja termalna nie może być uznana za świadczenie „świadczenie ściśle związane z usługami medycznymi i zdrowotnymi”, a prawdziwość twierdzenia przeciwnego nie została w udokumentowany sposób wykazana.

AL – Wobec poważnych wątpliwości co do analizowanej kwestii, konieczne jest zwrócenie się do TSUE z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, i, w konsekwencji, zawieszenie postępowania odwoławczego do czasu rozstrzygnięcia sprawy przez Trybunał.

W związku z powyższym wnosi się o uwzględnienie niniejszego odwołania i uchylenie zaskarżonego wyroku, wraz ze wszystkimi jego skutkami prawnymi.

I.3. Strona przeciwna złożyła pisemną odpowiedź, w której zawarła szereg twierdzeń prowadzących do wniosku, że „należy oddalić odwołanie i utrzymać w mocy zaskarżony wyrok”.

I.4. Prokurator działający przy sądzie [odsyłającym] wydał opinię, w której stwierdził że:

„Zaskarżony wyrok w części objętej zaskarżeniem musi zostać zakwestionowany.

Należy uwzględnić odwołanie i uchylić wyrok w części spornej lub, w przypadku uznania, że będąca przedmiotem sporu kwestia budzi poważne wątpliwości,

wystąpić z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do TSUE oraz zawiesić postępowanie”.

II. Przedmiot odwołania

W zakresie, w jakim odwołanie jest skierowane przeciwko części wyroku niekorzystnej dla Autoridade Tributária, ma ono na celu stwierdzenie, że kwoty pobierane tytułem „rejestracji termalnej” nie będąc „świadczeniami ściśle związanymi ze świadczeniem usług medycznych i zdrowotnych nie są objęte zwolnieniem z VAT”, zgodnie z postanowieniami art. 9 ust. 2 Kodeksu VAT i art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (dyrektywa VAT).

W zakresie, w jakim zastosowanie tego ostatniego przepisu budzi wątpliwości, należy przeanalizować to, czy przedmiotowa kwestia powinna zostać przedłożona do rozstrzygnięcia przez TSUE w ramach odesłania prejudycjalnego, a także, czy należy zawiesić postępowanie.

III. Uzasadnienie

III. 1. Uzasadnienie faktyczne

Z faktów uznanych w zaskarżonym wyroku za udowodnione wynika, w szczególności, że skarżąca [w postępowaniu przed sądem ds. administracyjnych i podatkowych w Viseu] pobrała od użytkowników uzdrowiska termalnego Alcafache, uznanego za jednostkę podstawowej opieki zdrowotnej niewchodzącą w skład Narodowej Służby Zdrowia i nie prowadzącą opieki szpitalnej, kwoty tytułem „rejestracji termalnej” które w latach 2010, 2011 i 2012 osiągnęły odpowiednio wysokość 87 003,00 EUR, 72 654,00 EUR i 55 627,50 EUR, jak wynika z protokołu kontroli podatkowej stanowiącego podstawę decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu VAT wydanych z urzędu przez Autoridade Tributária w odniesieniu do tych kwot w oparciu o stawkę 23% wraz z odsetkami za zwłokę.

Ponadto zgodnie z przedmiotowym protokołem [...]:

„[...] Kiedy użytkownik kieruje się do recepcji i informuje obsługującą go osobę o usługach, z których zamierza skorzystać, zastosowanie może mieć jedna z dwóch procedur:

1. Jeśli klient chce skorzystać z usługi »klasyczne zabiegi termalne«, musi uprzednio obowiązkowo odbyć konsultację lekarską przeprowadzoną przez jednego z lekarzy specjalistów w zakresie wodolecznictwa, którzy przeprowadzają konsultacje w uzdrowisku wodoleczniczym celem przepisania mu zabiegów do wykonania.

W tym momencie użytkownik płaci za konsultację oraz kwotę »rejestracji termalnej« (na stronie [internetowej] firmy zwaną »rejestracją w spa«), która zachowuje ważność przez cały rok, płaci również za przepisane zabiegi (z których może skorzystać w tym czasie lub później, ponieważ skierowanie jest ważne do 31 grudnia roku, w którym zostało wystawione), do których to opłat podatnik stosuje zwolnienie z VAT powołując na fakturze ust. 2 art. 9 CIVA.

[Zabiegi] są płatne przed ich rozpoczęciem.

Na oficjalnej stronie firmowej wskazano: *»należy pamiętać, że wszystkie zapisy są indywidualne, mają osobisty charakter i mają na celu umówienie wizyty lekarskiej. Zabiegi do przeprowadzenia zostaną następnie przepisane przez naszego lekarza – specjalistę w zakresie wodolecznictwa«.*

[...]

2. Jeśli zamiarem klienta jest skorzystanie z usługi »termalnego spa«, konsultacja lekarska w przypadku zabiegów trwających do 3 dni [...] jest opcjonalna.

Użytkownik nie musi dokonywać żadnej opłaty tytułem »rejestracji termalnej«, bez względu na to czy miała miejsce konsultacja lekarska».

Według [...] tego samego protokołu:

„[...] warunkiem skorzystania z zabiegów objętych kategorią zwaną »klasyczne zabiegi termalne«, oprócz konsultacji lekarskiej, jest dokonanie przez użytkownika rejestracji.

W momencie rejestracji użytkownik dokonuje opłaty zwanej przez podatnika »rejestracją termalną«, która w latach budżetowych wynosiła 30 EUR, 33 EUR i 36 EUR, bez której wniesienia użytkownicy nie mogą rozpocząć zabiegów wodoleczniczych [...]»

W dalszej kolejności w przedmiotowym [...] protokole stwierdzono:

1. Potwierdzono istnienie składnika obciążającego klienta na „fakturze/paragonie z term” lub „rachunku z term” tytułem „rejestracja termalna”.

2. W związku z powyższym w dniu 18 czerwca 2014 r. spółka oświadczyła na piśmie, co następuje [omissis]:

„»rejestracja termalna« obejmuje usługę założenia i corocznej aktualizacji indywidualnej karty każdego użytkownika term, która m.in. obejmuje kartotekę medyczną (należy mieć na uwadze, że w Termas de Alcafache z zabiegów termalnych nie mogą korzystać osoby, które wcześniej nie odbyły konsultacji lekarskiej), i w świetle okólnika jest uwzględniona w ust. 2 art. 9

[...]. *Jest ona ważna w danym sezonie termalnym, czyli do ostatniego dnia roku, w którym działają termy*”.

3. Obowiązkowa zapłata tej kwoty daje jedynie możliwość uzyskania dostępu do zabiegów wodoleczniczych, które mogą zostać wykonane, lub nie.
4. Kwota obciążająca podatnika tytułem „rejestracji termalnej”:
 - a. jest pobierana tylko raz w roku;
 - b. płatność tej kwoty nie pociąga za sobą wykonania zabiegów;
 - c. uiszczając tę kwotę „wpisowego”, użytkownicy nabywają jedynie prawo do zakupu zabiegów, a nie prawo do ich wykonania.

Jeśli chodzi o tzw. „klasyczne zabiegi termalne”, które obejmują różnego rodzaju zabiegi z zakresu otorynolaryngologii i reumatologii, w zaskarżonym wyroku również uznano za udowodnione, że spełniają one funkcje lecznicze, czego nie można powiedzieć o usługach innego rodzaju, zwanych „termalnym wellness” lub „termalnym spa”, również świadczonych w tym zakładzie wodoleczniczym.

III. 2. Uzasadnienie prawne

Zgodnie z art. 9 ust. 2 Kodeksu VAT, z VAT zwolnione są w szczególności:

– „*świadczenie usług medycznych i zdrowotnych, świadczenia ściśle z nimi związane, wykonywane przez szpitale, kliniki, ośrodki zdrowia i inne placówki o podobnym charakterze*”.

Za pomocą tego przepisu dokonano transpozycji do prawa wewnętrznego art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (dyrektywa VAT), w którym przewidziano zwolnienie z VAT „*opiek[i] szpitaln[ej] i medyczn[ej] oraz ściśle z nimi związan[ych] czynności*”.

Zgodnie z tym przepisem CIVA zwolnieniem z VAT objęte są czynności ściśle związane ze „świadczeniem usług medycznych i zdrowotnych” jeśli są wykonywane w „szpitalach” i innych placówkach o podobnym charakterze.

Jeśli chodzi o wymagającą rozstrzygnięcia kwestię tego, czy istnieje ścisły związek pomiędzy „rejestracją termalną” a opieką medyczną (i świadczeniem usług zdrowotnych, zgodnie z brzmieniem CIVA), nie jest jasne, w świetle kryteriów do tej pory określonych przez TSUE, czy te kwoty pobrane tytułem „rejestracji termalnej” należy uznać za ściśle związane z taką opieką.

Należy wziąć pod uwagę, że niektóre elementy mogą prowadzić do takiego wniosku, jak na przykład fakt, że [„rejestracja termalna”] obejmuje usługę założenia indywidualnej karty każdego użytkownika, która zawiera kartotekę medyczną uprawniającą do nabycia zabiegów zaliczanych do kategorii

„klasycznych zabiegów termalnych”, w stosunku do których charakter świadczenia usług i zwolnionej działalności nie jest kwestionowany.

Wątpliwości budzi jednak możliwość uwzględnienia ww. kwot zapłaconych tytułem „rejestracji termalnej” w ramach świadczenia usług opieki medycznej, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

Z drugiej strony, w wyniku wyszukania przeprowadzonego na stronie „www.curia.europa.eu/juris/” nie stwierdzono, aby Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wypowiedział się już w swoim orzecznictwie w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT kwot zapłaconych tytułem „rejestracji termalnej”. Nie odniósł się również do tej kwestii w szczególności we wcześniej wspomnianym wyroku De Fruytier.

Wreszcie, biorąc pod uwagę wymogi wynikające z zasad pierwszeństwa prawa Unii i wykładni zgodnej, dla których odesłanie prejudycjalne jest istotnym instrumentem mającym podstawowe znaczenie dla zapewnienia pożądanej jednolitości wykładni i zastosowania prawa Unii we wszystkich państwach członkowskich, jak również spójności systemu ochrony sądowej Unii i przestrzegania zasady skutecznej ochrony sądowej praw jednostek, stosowne i konieczne jest wystąpienie do TSUE z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE w przedmiocie następującego pytania prejudycjalnego w związku z wykładnią art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT:

– Czy płatności uiszczane w zamian za usługę założenia indywidualnej karty każdego użytkownika, która zawiera kartotekę medyczną uprawniającą do nabycia „klasycznych zabiegów termalnych” mogą zostać objęte pojęciem „ściśle [...] związane czynności” występującym w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, a tym samym uznane za zwolnione z VAT?

[...]