

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.062/2016/10.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke
Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró
. Heinemann Csilla bíró

A felperes: felperes neve

Képviselője: Gellér és Bárányos Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Gellér Balázs József ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,
mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi regionális
Adó Főigazgatóság jogutódja
(alperes címe)

Képviselője: . Nagy Gabriella jogtanácsos

A per tárgya: adó ügyben hozott közigazgatási határozatot

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság 16.K.30.176/2014/30. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.176/2014/30. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 750.500 (hétyszázötvenezer-ötszáz) forint kereseti és 1.287.000 (egymillió-kétszáznyolcvanhétezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes saját plasztikai sebészeti tevékenységét teljes körűen adómentes tevékenységnek tekintette, ezért a 2008-2010. évekre, és 2011. január-szeptember hónapokra nem is nyújtott be áfa bevallást.
- [2] Az adóhatóság megismételt eljárásban 2008. 01. 01-2011. 09. 30. közötti időszakra áfa adónemben bevallások utólagos ellenőrzését folytatta le felperesnél. A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzött időszakra 12.842.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [3] Alperes a 2927728731. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Kiemelte, hogy az új eljárásra irányadó másodfokú adóhatósági iránymutatás szerint a revíziónak a felperes bevonásával - a megfelelő nyilvántartás elkészítése, adómentességet igazoló dokumentumok becsatolása - beavatkozásonként kellett vizsgálni, hogy megvalósult-e az egészségmegőrzésének, fenntartásának vagy visszaállításának célja, és ennek megfelelően kellett szétválasztani az adómentes és adókötele szolgáltatásokat, és megállapítani az adófizetési kötelezettséget. A nyilvántartást a felperes nem készítette el, mert álláspontja szerint minden plasztikai műtét adómentes volt. A becsatolt dokumentumok ennek igazolására nem voltak alkalmasak, az adómentességi feltételek igazolása pedig az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 99.§ (2) bekezdése alapján a felperest terhelte. Iratok hiányában az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 123.§ (1)-(3) bekezdése szerinti, az adólevonásra jogosító tevékenységi hányad sem volt megállapítható. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságnak (EUB) C-91/12. számú ítéletére.

Az elsőfokú ítélet

- [4] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte, és az adóhatóságot (helyesen: alperes) új eljárásra kötelezte. Az alperest terhelő perköltséget 1.500.000 forintban állapította meg. A bizonyítási eljárás során meghallgatta dr. A. M-t a felperes törvényes képviselőjét, dr. F. J. és dr. D. B. Z. szakértőket, értékelte az Egészségügyi Tudományos Tanács (ETT) 12438-3/2015-ETT és 26887-1/2015-ETT szakmai állásfoglalásait. Egyúttal mellőzte a felperes alkotmánybíróági, illetve előzetes döntéshozatali eljárásra irányuló indítványait.
- [5] Az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés c) pontjával összefüggésben kifejtette, hogy az nem tartalmaz célzatot, ahhoz nem köthető az

adómentesség. A humán egészségügyi tevékenység fogalmát az Áfa tv. nem határozza meg. A WHO meghatározása szerint az egészség a teljes testi, lelki és szociális jólét állapotát, és nem csupán a betegség és a fogyatékosság hiányát jelenti. Az, hogy az Országos Egészségbiztosítási Pénztár (OEP) az ellátás költségeinek mely részét finanszírozza, nem függ össze a sebészet gyógyító jellegével. A finanszírozás a szolgáltatást igénybe vevő és a finanszírozó közötti megállapodás kérdése. Az Orvosi Etikai Kódex következtében a plasztikai sebész csak orvosilag indokolt helyreállításokat, beavatkozásokat végezhet el. Ily módon azt, hogy baleset következtében vagy más okból helyreállító műtétnek kell-e tekinteni vagy azt pszichikai indokból végzik, mindig egyedi és az egyedi érzékenységtől is függő megállapítást eredményezhet.

- [6] Az Áfa tv. szabályozása értelmében a felperes tevékenysége sem részben, sem egészben nem volt áfa köteles a tárgyi időszakban. Az Áfa tv. hivatkozásának hiányában a felperesi tevékenység orvosszakmai szempontból nem különíthető el helyreállító-, illetőleg szépészeti tevékenységre, a plasztikai sebészeti szolgáltatásokat pedig a humán egészségügyi ellátások fogalma alá sorolják. A HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés b) vagy c) pontja következtében a beavatkozások akkor megengedettek, ha az a teljes lelki, testi egészség érdekében történik.
- [7] Az ETT Elnökségének a bíróság kérdésére adott válaszai további szakértő kirendelését nem tették szükségessé, a felperes tevékenysége az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés b) és c) pontjaiban foglaltakra figyelemmel nem vitásan humán egészségügyi tevékenység volt, melynek során a plasztikai sebészeti szolgáltatás a magyar szabályozás értelmében adómentes.
- [8] Az új eljárásra adott iránymutatás szerint a felperes terhére az Art. 99. § (2) bekezdésében foglaltakra is figyelemmel azokból nem tehető adómegállapítás, hogy tevékenysége során nem különítette el a helyreállító- és az esztétikai műtétet.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem az iratoknak megfelelően ismertette a felperes keresetlevelének tartalmát, az alperesi ellenkérelmet, illetőleg a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte. Sérült a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdése, a 213. § (1) bekezdése.
- [10] A közösségi jog közvetlen hatálya következtében az elsőfokú bíróság

sem azt, sem az EUB közösségi jogot értelmező eseti döntéseit nem hagyhatta volna figyelmen kívül. Hivatkozott kifejezetten a plasztikai sebészeti tevékenységgel kapcsolatban keletkezett C-91/12. számú döntésre, az egészségüggyel kapcsolatban a C-384/98., C-141/00., C-307/01. számú ítéletekre. A felperes az adóhatóság kifejezett felhívása ellenére nem mutatott be olyan nyilvántartást, amely a cél szerinti elhatárolást lehetővé tette volna. Az elsőfokú bíróság úgy foglalt állást, hogy a szolgáltatásnyújtásokat konkrétan, egyedileg nem vizsgálta.

- [11] Az elsőfokú bíróság hivatkozott az ETT Elnökségének választára, azonban az a plasztikai sebészeti tevékenységgel kapcsolatban általánosságban feltett kérdésre válaszol és nem pedig a felperes konkrét tevékenységére. Az orvosi etikai kódexre való hivatkozás okszerűtlen volt, a plasztikai sebészeti igazságügyi orvosszakértők állásfoglalására pedig nem reagált az elsőfokú bíróság. Téves az a megállapítása, hogy „nincs olyan szakmai kritérium, amelyek alapján a beavatkozások szétválaszthatóak lennének”.
- [12] Kiemelte, hogy az Art. 99. § (2) bekezdés folytán a felperesnek kell rendelkeznie mindazokkal a bizonylatokkal és nyilvántartásokkal, amelyek alátámasztanak tevékenységének adómentességét. Az ítéletben foglaltakkal szemben, az Art. 44-46.§-ai alapján a felperes köteles volt a kapcsolódó nyilvántartások vezetésére. Emiatt az új eljárásra kötelezés is okszerűtlen.
- [13] Vitatta a perköltség megállapítását, mert álláspontja szerint annak összege súlyosan méltánytalan.
- [14] A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Kiemelte a plasztikai sebészet rendkívül összetett jellegét, hogy annak megítélése egységesen az áfa mentes minősítés. Álláspontja szerint a HÉA irányelv nincs megfelelően átültetve, mert az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés c) pontja nem tartalmazza az ellátás fogalmát. A továbbiakban egyrészt előadta, hogy az alperes által megjelölt C-91/12. számú ítélet visszamenőleges, közvetlen kötelezést nem tartalmazhatna a magyar jogalanyokra, másrészt arra hivatkozott, hogy mivel eszerint az ítélet szerint is orvosi képesítés kell a beavatkozás céljának meghatározásához, amivel az alperes nem rendelkezik, így az új eljárásban is szakértőt kell majd bevonni.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.
- [16] A Kúria a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül.

- [17] A HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés adott pontjai szerint az egyes közhasznú tevékenységek körében a tagállamok mentesítik az adó alól b) a kórházi és orvosi gyógykezeléseket, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységeket, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek; c) azon egészségügyi ellátásokat, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóit nyújtanak.
- [18] Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdése szintén a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel biztosít adómentességet egyes tevékenységekre. Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés b) pontja alapján mentes az adó alól az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült- vagy betegápolás és sérült- vagy betegszállítást, valamint az azokhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet humán-egészségügyi ellátás keretében közszolgáltató - ilyen minőségében - teljesít. A 85.§ (1) bekezdés c) pontja szerint mentes az adó alól az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült- vagy betegápolás, amelyet humán-egészségügyi - ideértve természetgyógyászatot is - tevékenységet végző - ilyen minőségében - teljesít.
- [19] Az „egészségügyi ellátás” fogalmát tehát nemcsak az Áfa tv., de a HÉA irányelv sem definiálja. Ennek következtében az irányadó jogszabályok meghatározása során a Kúria nem osztotta a felperes hiányos implementálásra vonatkozó kétségeit. A fogalom értelmezésre a felperes által vitatott C-91/12. számú ítéletben már sor került, azaz a közhasznú tevékenység körében adómentes egészségügyi szolgáltatás körülhatárolása kapcsán a perbeli tényálláshoz hozzárendelhetők az EUB korábbi előzetes döntéshozatali eljárásban adott válaszai. Az EUB a C-19/12. számú ítéletében egy meglévő, hatályos rendelkezést értelmezett, annak eredménye sem igényelt jogszabály módosítást, a HÉA irányelv, illetve az Áfa tv. adott rendelkezései alkalmazásának nincs akadálya, az EUB döntése azok valós, mindig is alkalmazandó tartalmát értelmezte.
- [20] Az EUB felülvizsgálati kérelemben - és az alperesi határozatban is - hivatkozott C-91/12. számú, PFC Clinic AB ügyben hozott ítélet tényállása szerint a sebészeti és esztétikai kezelések svéd nyújtója saját tevékenységét áfa köteles tevékenységnek értékelte és igényelte az előzetesen felszámított hea visszatérítését, amit a svéd adóhatóság azért utasított vissza, mert szerintük minősülnek a kozmetikai és a helyreállító műtétek adómentes orvosi gyógykezelésnek. (Megjegyzendő, hogy maga a tényállás is cáfolja a felperes azon előadását, hogy a plasztikai műtétek áfa mentes

minősítése a szolgáltatók részéről egységes lenne.)

- [21] A C-91/12. számú ítélet meghozatala során az EUB alapvető szempontnak tekintette a nyújtott szolgáltatás célját. A C-91/12. számú ítélet indokolásának [39] pontja szerint a HÉA irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) vagy c) pontját úgy kell értelmezni, hogy:
- [22] - az alapügy tárgyát képezőkhöz hasonló olyan szolgáltatások, amelyek esztétikai műtéteket, illetve esztétikai kezeléseket foglalnak magukban, ezen (1) bekezdésének b) és c) pontja értelmében vett „orvosi gyógykezelések” vagy „egészségügyi ellátások” fogalmába tartoznak, ha e szolgáltatások célja betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, valamint az egészség védelme, fenntartása vagy helyreállítása;
- [23] - az esztétikai beavatkozást igénybe vevő személynek a beavatkozásról alkotott puszta véleménye önmagában nem meghatározó azon kérdés megítélésében, hogy e beavatkozás gyógyászati célt szolgál-e;
- [24] - azon körülmények, hogy az alapügy tárgyát képezőkhöz hasonló szolgáltatásokat engedéllyel rendelkező egészségügyi szakemberek nyújtják vagy végzik, vagy az, hogy ilyen szakemberek döntenek el az ilyen beavatkozások célját, hatással vannak azon kérdés megítélésére, hogy az ügyben szereplőkhöz hasonló beavatkozások a HÉA irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b), illetve c) pontja értelmében vett „orvosi gyógykezelések” vagy „egészségügyi ellátások” fogalma alá tartoznak-e; és
- [25] - annak megítéléséhez, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló szolgáltatásnyújtások a HÉA irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) vagy c) pontja értelmében véve hÉA mentesek-e, figyelembe kell venni az e 132. cikk (1) bekezdésének b) vagy c) pontjában támasztott valamennyi követelményt, valamint ezen irányelv IX. címe 1. és 2. fejezetének egyéb olyan releváns rendelkezéseit, mint az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja esetében az irányelv 131., 133. és 134. cikke.
- [26] A [24] és [25] pontok alkalmazásával összefüggésben a Kúria előtt lévő eljárásban adatok nem merültek fel, az adóhatósági eljárás nem támasztott kétségeket, ezért ezen feltételekre a felülvizsgálati eljárás nem terjedt ki.
- [27] A [23] pontban foglalt feltétel esetében az adóhatósági iratok alapján megállapítható, hogy a felperes a páciens saját magáról alkotott, szubjektív véleményéhez rendelte a beavatkozás szükségességének megítélését. Plasztikai műtetre a beavatkozást

igénybe vevő személy személyes motivációja nélkül nem kerülhet sor, de a Kúria előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését eredményező kétségek nélkül osztja az EUB megállapítását: a páciens beavatkozásról alkotott pusztá véleménye önmagában nem meghatározó azon kérdés megítélésében, hogy a beavatkozás gyógyászati célt szolgál-e. Ugyanaz az eljárás pl. szemhéjplasztika, lehet széplépzeti mőtt, és az akadálymentes látást elősegítő beavatkozás. Miként a C-91/12. számú ítélet indokolásának [35] pontja fogalmaz, ez orvosi értékelés kérdése, annak erre kiképzett személyzet által tett, orvosi megállapításokon kell alapulnia.

- [28] Az orvosi minősítésnek a [22] pontban írt keretek között kell maradni: szolgáltatások célja betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, valamint az egészség védelme, fenntartása vagy helyreállítása. A meghatározás alapkövetelménye tehát a szolgáltatás célhoz kötött jellege. A C-91/12. számú ítélet indokolásának [23] és [24] pontjai tartalmazzák az ítélet azon következetes megállapítását, hogy a HÉA irányelv 132. cikkében említett 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. Az orvosi jellegű szolgáltatásokat illetően a 77/388 irányelvre vonatkozó ítélezési gyakorlatból analógia útján következik, hogy HÉA irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) és c) pontjának, amelyek alkalmazási köre eltérő, célja a szűk értelemben vett orvosi szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség teljes körének szabályozása (lásd a C-86/09. sz. Future Health Technologies ügyben hozott ítélet [26.], [27] és [36] pontját és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot).
- [29] Ahhoz tehát, hogy a felperes az általa nyújtott szolgáltatás az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdésének keretei között adómentesnek minősülhessen, szolgáltatásának célja betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, valamint az egészség védelme, fenntartása vagy helyreállítása kell legyen, amely célnak az orvos szakmai minősítésen, és nem a páciensek szubjektív érzetén kell alapulni.
- [30] Az elsőfokú bíróság a perben eldöntendő kérdést alapvetően egészségügyi problémaként vetette fel, és következtetése szerint egészségügyi szempontból minden beavatkozás indokolt, egészségügyi szempontból szükséges, így áfa mentes beavatkozás. Ez a megközelítés azonban téves, mivel a bírósági felülvizsgálat tárgy áfa adónemben hozott adóhatósági határozat volt, minden módszert, vizsgált elemet ehhez kell hozzárendelni. A fentiek szerint téves volt a jogerős ítéletnek azon megállapítása is, mely szerint az Áfa tv. vonatkozó rendelkezései nem tartalmaz célzatot, ahhoz nem köthető az adómentesség: a törvény kifejezetten célhoz kötötten, a

tevékenység közérdekű jellegére tekintettel biztosítja az adó alóli mentességet.

- [31] Az Art. 99.§ (2) bekezdése egyértelműen szabályozza, hogy ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani. A felperes esetében a megismételt adóhatósági eljárásra azért került sor, hogy a felperes előtárhassa ezen iratokat: ebből a felperes egyrészt tudomást szerzett arról, hogy már az ellenőrzés során bizonyítania kell, másrészt arról, hogy miként igazolhatja az általa hivatkozott mentességet. A felperes saját, a peres eljárásban is következetesen képviselt álláspontja okán, nem bizonyította a mentességet. Teljes tevékenységét mentesnek tekintett, ennek következtében olyan iratokat sem adott át alperesnek, amelyek a tevékenység megbontását, az előzetesen felszámított adó Áfa tv. 123.§ szerinti megosztását lehetővé tették volna. Az elsőfokú bíróság ezekben a kérdésekben is téves indokolást alkalmazott.
- [32] Ugyanezen hiányzó bizonyítékok hiányában a peres eljárásban nem állnak rendelkezésre, és nem is valószínűsíthetőek olyan adatok, amelyeket az alperes/elsőfokú adóhatóság megismételt eljárásban a felperesi szolgáltatásnyújtás kapcsán az áfa mentesség körében, akár igazságügyi szakértő bevonásával, vizsgálhatna. A Kúria ezért nem látott lehetőséget egy újabb adóhatósági eljárás lefolytatására.
- [33] Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése és 339.§ (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította. A döntésre tekintettel a Kúria mellőzte a felülvizsgálati kérelem perköltségre vonatkozó előadásának érdemi elbírálását, de az eltúlzott jellegre való hivatkozást figyelembe vette a perköltség megállapítása során.

A döntés elvi tartalma

- [34] *A tevékenység közérdekű jellegére tekintettel biztosított adómentesség a tevékenység céljához kötődik, a mentességet az adózónak kell bizonyítania, adott esetben az alkalmazott orvos szakmai szempontok és döntések dokumentálásával.*

Záró rész

- [35] A pervesztés felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes alperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [36] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló

1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[37] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2016. szeptember 15.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó
bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**