

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.442/2020/6.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Dr. Szabó László előadó bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Gellér és Bárányos Ügyvédi Iroda
(ügyintéző ügyvéd: Dr. Gellér Balázs József)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. Nagy Gabriella kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság jogerős határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. december 6-án kelt 19.K.34.413/2016/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.34.413/2016/11. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezi és az alperes 2154078873 számú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezi, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 400.000 (azaz négyszázezer) forint elsőfokú és 200.000 (azaz kétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapján szolgáló tényállás

- [1] A felperes fő tevékenységi köre szakorvosi járóbeteg-ellátás, 2008. február 6-tól általános sebészeti és esztétikai plasztikai sebészet tevékenység végzésére működési engedéllyel rendelkezik.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2010. május 12. - 2013. december 31. közötti időszakra általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. április 18-án kelt 2029860554 számú határozatával a felperest 9.918.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 4.959.000 Ft adóbírság és 1.324.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. szeptember 7-én kelt 2154078873 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta.
- [4] Az alperes rögzítette határozatában, hogy a felperes által végzett plasztikai sebészet szolgáltatásra az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 85. § (1) bekezdés b) vagy c) pontjai alapján az adómentesség akkor alkalmazható, ha az adózó az adómentesség feltételeit az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 99. § (2) bekezdése alapján igazolja. A plasztikai sebészet megítélésénél akkor lehet megállapítani az adómentességet, ha a műtéti beavatkozás egészségügyi beavatkozás és nem adóköteles szépiészeti beavatkozás. Amennyiben ugyanis egy beavatkozás alapvetően esztétikai célokat szolgál és az adott beavatkozás nem jár együtt egy adott betegség vagy egyéb egészségügyi rendellenesség meggyógyításával, helyreállításával, továbbá az egészségi állapot fenntartásában sincs szerepe, úgy a szolgáltatás a jogszabály erejénél fogva nem tartozik az adómentes egészségügyi szolgáltatások körébe.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság több alkalommal is felszólította a felperest az adómentesség igazolására. A felperes különféle állásfoglalásokra hivatkozott, azonban többszöri felszólítás ellenére sem határozta meg a kétféle tevékenység, a sebészet, illetve a kizárólag esztétikai célokat szolgáló plasztikai sebészet arányát. Az adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként megállapította, hogy a felperes túlnyomórészt esztétikai, plasztikai sebészeti tevékenységet végzett, adómentességét nem igazolta. A felperes részéről benyújtott nullás adattartalmú áfa bevallások tehát nem feleltek meg a jogszabályi előírásoknak, ezért az adóhatóság a felperes által kibocsátott számlákon szereplő összegeket bruttó összegeknek minősítette, amelyek tartalmazták az időszakonként érvényes adómértéknek megfelelő áfa összegeket is. A fizetendő adót az Áfa tv. 2. § a) pontja, 55. § (1)-(2) bekezdései, 65. §-a, 82. § (1) bekezdése, 147. § (1)-(2) bekezdései és 56. §-a alapján állapította meg.
- [6] Az alperes rögzítette határozatában, hogy döntése meghozatalakor figyelemmel volt a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról - közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: Hatodik irányelv) 2. cikk 1. pont, 13. cikk A) pont (1) bekezdés b) és c) pont, 13. cikk A) pont (2) bekezdés b) pont, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi Irányelv (a továbbiakban: HÉA irányelv) 2. cikk, 131. cikk, 132. cikk (1) bekezdés b) és c) pontjai, 133. cikk, 144. cikk rendelkezéseire, továbbá az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-384/98., C-141/00., C-307/01. és C-91/12. számú ítéleteiben

foglaltakra. Az EUB döntéseiben kiemelte, a felperes által végzett tevékenységek célja releváns annak megítélésékor, hogy e szolgáltatások HÉA mentesek-e vagy sem. Ha a beavatkozás kizárólag kozmetikai célokat szolgál, nem tartozhat a HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés b) és c) pontja értelmében vett orvosi gyógykezelés, egészségügyi ellátás fogalomkörébe.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [7] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését, illetve a szankciók mérséklését kérte. Hangsúlyozta, hogy a plasztikai sebészeti beavatkozások nem szétválaszthatóak, nincs olyan paraméter rendszer, amely alapján meg lehetne határozni és szét lehetne választani a plasztikai sebészeti beavatkozásokat. Utalt az Egészségügyi Tudományos Tanács (a továbbiakban: ETT) állásfoglalására, elnökségének a bíróság részére küldött leveleire. Hivatkozott a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) 2012/36. számú adózási kérdésében foglaltakra, amely szerint az Országos Egészségbiztosítási Pénztár (a továbbiakban: OEP) finanszírozásának hiánya önmagában még nem zárja ki egy beavatkozás terápiás jellegét. A magánszemélyek nyilatkozatai irrelevánsak, az ügyben ugyanis orvosszakmai kérdésről van szó. Álláspontja szerint szakértő kirendelése nem lett volna az ügyben mellőzhető.
- [8] Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.062/2016/10. és Kfv.VI.35.431/2016/8. számú ítéleteiben foglaltakra, amelyekben a Kúria rögzítette, hogy szétválaszthatóak a plasztikai beavatkozások. Ennek nyomán a felperes az iratokhoz 5/F. sorszám alatt fűzött bizonyítékokat csatolt. Álláspontja szerint igazolta az, hogy a **F.F. Kórház** és **M.E. Központ** OEP finanszírozással rendelkezett a felperes által közreműködőként elvégzett beavatkozásokra vonatkozóan.
- [9] Az alperes érdemi ellenkérelmében a határozatában foglaltak indokokkal egyezően kérte a kereset elutasítását.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítélete

- [10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal a **F.F. Kórházzal** és a **M.E. Központtal** kapcsolatos részét (az ide vonatkozó adókülönbözetet, adóhiányt, adóbírságot és késedelmi pótlékot), továbbá a teljes adóbírságra és késedelmi pótlékra vonatkozó részét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasította. Az elsőfokú bíróság a felek részére perköltséget nem állapított meg, mert álláspontja szerint azonos mértékben lettek pernyertesek, illetve pervesztesek, kötelezte a felperest, hogy az állami adó- és vámhatóság külön felhívására fizessen meg 500.000 Ft feljegyzett kereseti illetéket.
- [11] Indokolásában megállapította, hogy a szolgáltatóval kötött finanszírozás esetén a beavatkozások közérdekű jellege nem vitatható a kötelező egészségbiztosítás ellátásairól szóló 1997. évi LXXXIII. törvény (a továbbiakban: Ebtv.) 18. § (6) bekezdése alapján. Ennek értelmében, ha a szolgáltató a beavatkozásra finanszírozást kapott, úgy nem vitatható el az áfamentesség, amennyiben az adózó igazolja, hogy a finanszírozáshoz kapcsolódó szolgáltatásokat közreműködőként elvégezte. Az

elsőfokú bíróság rögzítette, hogy e jogszabályhely alapján megállapítható az is, hogy amennyiben nem rendelkezik finanszírozással egy beavatkozással a szolgáltató, abból nem következik, hogy ne lenne legalábbis részben terápiás célú a beavatkozása.

[12] Az alperesnek tehát az elsődleges kötelezettsége volt, hogy feltárja, mely beavatkozás OEP által finanszírozott, amely esetekben nem kell vizsgálni a beavatkozás jellegét, mert azt az OEP orvosszakmai alapon már eldöntötte. Kizárólag azokban az esetekben kellett vizsgálnia az alperesnek a beavatkozás jellegét, amikor ahhoz finanszírozás nem kapcsolódott. A **F.F.** Kórház és a **M.E.** Központ kapcsán felperes kifejezetten arra hivatkozott, hogy ezek a beavatkozások mind finanszírozással támogatottak voltak, csak azt a kórház, illetve a közszolgáltató kapta. Az alperes nem vitatta a finanszírozás tényét.

[13] Az elsőfokú bíróság hangsúlyozta, hogy a perben kiegészítő bizonyításnak van helye, tehát a felperes által szolgáltatott iratokat figyelembe kellett venni. A finanszírozás megléte esetén irreleváns a beavatkozás jellege, mivel ilyen esetben a közérdekű jelleg nem vitatható, azt az OEP orvosszakmai alapon eldöntötte. Emiatt nem szükséges további irat a számlákon, szerződésen és a finanszírozást igazoló okiraton túl, ha ezek alapján megállapítható a számlák és a finanszírozott beavatkozások közötti kapcsolat. Mindezek alapján a rendelkező rész szerint az ezzel kapcsolatos adókülönbözetet, adóhiányt, adóbírságot és késedelmi pótlékot a **F.F.** Kórházzal és **M.E.** Központtal kapcsolatos számlák körében az elsőfokú bíróság hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az új eljárás során az lesz az alperes feladata, hogy e két egészségügyi intézettel kapcsolatos számlák vonatkozásában a számlákat vizsgálja meg, hogy melyekhez kapcsolódik a közszolgáltatónál igazoltan finanszírozás, azokat további tényállás feltárás nélkül, áfamentesként köteles elfogadni.

[14] Az elsőfokú bíróság a továbbiakban kifejtette, hogy azokban az esetekben, amikor a felperes finanszírozással nem rendelkezik, akár mint közszolgáltató, akár mint közreműködő, az alperes köteles vizsgálni a beavatkozás jellegét. A felperest az Art. 99. § (2) bekezdése alapján igazolási kötelezettség terheli. A felperesnek beavatkozásonként kell, illetve kellett volna igazolnia az adómentességet. A felperes valóban csatolt számos dokumentumot, ugyanakkor azok alapján (orvosi vélemények, fellebbezéshez mellékelt táblázat) nem állapítható meg az, hogy a beavatkozások egyenként túlnyomórészt esztétikai (*helyesen: terápiás*) jellegűek voltak. A felperes által csatolt táblázatnál az egyes beavatkozások nem beazonosíthatóak a főkönyvi kivonatokban szereplő bevételi összegekkel, kiállított számlákkal. A felperes nyilvántartást nem vezetett és éppen arra hivatkozott, hogy az elkülönítés nem lehetséges, azaz azt nem is végezte el. A felperes arra is hivatkozott, hogy a NAV sem követelte meg ezt korábban, mivel a 2008. évi levél értelmében egységesen adómentesnek tekintette ezeket a beavatkozásokat. A felperes csatolt szakértői véleményeket, ugyanakkor a nyilvántartás hiánya miatt ezek alapján sem azonosíthatóak beavatkozásonként az adómentesség feltételei. A szakértők általános kérdésekre adtak válaszokat, azonban konkrét, az egyedi beavatkozásra beazonosítást a szakvélemények nem tartalmaztak. A kúriai döntések egyértelműsítették, hogy a betegek nyilatkozatai e tekintetben irrelevánsak, a felperesnek az adómentességét igazolnia kell, elsősorban nyilvántartásai alapján.

[15] A felperes utalt az orvosszakértő hiányára, ezzel kapcsolatban az elsőfokú bíróság kifejtette, hogy a felperes a nyilvántartás vezetését, az elkülönítést elmulasztotta, ezért igazolási kötelezettségének

nem tett eleget, azaz az orvosszakértő kirendelése szükségtelen volt, mivel nem volt mire kirendelni az orvosszakértőt. Rámutatott arra is, hogy a Kúria a Kfv.VI.35.433/2016/8. számú ítéletében kifejtette, hogy nem szakkérdésről van szó, szakértő bevonása szükségtelen, mivel nem tudta a felperes igazolni beavatkozásonként külön-külön az adómentességet. A felperes igazolási kötelezettsége folytán a különféle szakmakódokra, hirdetésekre, betegnyilatkozatokra vonatkozó utalásai is irrelevánsak.

[16] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az alperes 2008. évi állásfoglalása miatt az alperesnek figyelemmel kellett volna lennie a szankciók kiszabása körében megváltozott álláspontjára, a NAV által kiadott 2012/36. számú adózási kérdésben közzétettekre.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését kérte az elsőfokú ítéletnek a kereset elutasító része tekintetében és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását, másodlagosan a perköltség viselésére vonatkozó rendelkezés megváltoztatását kérte.

[18] A felperes a felülvizsgálatai kérelme I. pontjában ismertette a tényállást. A II. pontban ismertette a Kúria eddig meghozott döntéseit és azt, hogy mely kérdésekről rendelkezett e két ítéletében már a Kúria. Rögzítette, hogy az adójogi kiindulópontból és a szétválaszthatóság absztrakt lehetőségéből nem következik, hogy az egyes beavatkozások jellegének megítélése ne orvosszakmai kérdés lenne és ne szakértői bizonyítást igényelne. Álláspontja szerint továbbra is vannak azonban olyan elvi jelentőségű kérdések, amelyeket a korábbi felülvizsgálati ítéletek nem döntöttek el.

[19] A felperes a felülvizsgálati kérelme III. pontjában előadta, hogy az ítéleti tényállás megalapozatlan, az adóhatóság úgy sorolta be a felperes által végzett összes beavatkozást áfakörben, hogy a felperes által végzett tevékenység jellegével sem volt tisztában. Az elsőfokú bíróság szintén nem különítette el az általános sebészeti beavatkozásokat, ezen tévedés eredményeként olyan beavatkozásokat is áfakörbe vont, amelyek a tevékenység jellege folytán egyértelműen áfamentesek. A felperes e ponthoz jogszabályhelyet nem jelölt meg.

[20] A felperes a felülvizsgálati kérelme IV. pontjában az adómentesség feltételeit tárgyalta. Fontosnak tartotta kiemelni, hogy az EUB csak a kizárólag kozmetikai célokat szolgáló plasztikai sebészeti beavatkozásokat zárta ki az áfamentesség alól. Az alapvetően esztétikai célokat szolgáló szolgáltatások, illetve a túlnyomórészt esztétikai jellegű szolgáltatások megfogalmazásoknak, különbségeknek érdemi kihatása van, mivel ezzel a megfogalmazással az adóhatóság és az elsőfokú bíróság is felpuhította, leszállította az EUB által megállapított mércét és így olyan beavatkozásokra is kiterjesztette az áfát, amelyek az EUB szerint áfamentesek lennének. A túlnyomórészt megfogalmazás a fentiekén túl jogbiztonsági aggályokat is felvet, hiszen nem világos, hogy ki, mi alapján fogja meghatározni, hogy mi a túlnyomórészt.

[21] A felperes felülvizsgálati kérelme V. pontjában az adómentesség igazolásának terjedelmét és módját taglalta. Fontosnak tartotta megjegyezni, hogy az OEP döntése a BNO X-en (Betegségek

Nemzetközi Osztályozása X. kötet) alapul. A BNO X-ben szereplő minden sor és kód csak betegségeket tartalmaz, mivel pont ez a célja a besorolásnak, nem tartalmaz kivételeket, mert csak betegségeket helyeznek abba. Az elsőfokú bíróság által is elismerten vannak tehát olyan objektív szempontok, amelyek alapján minden egyes beavatkozás céljának külön-külön bizonyítása nélkül is egyértelműen eldönthető az áfamentesség kérdése. Az elsőfokú ítélet két pilléren nyugszik, egyrészt adózón van a bizonyítási kötelezettség, másrészt beavatkozásonként kell igazolni az áfamentességet. Az elsőfokú ítélet indokolásából annyi derül ki, hogy ezt minden beavatkozásnál meg kell tenni, azt azonban az elsőfokú bíróság sem mondta meg, hogy hogyan. A felperes kifejtette, hogy az áfamentesség kérdésében anélkül is lehet dönteni, hogy minden egyes beavatkozást külön kellene vizsgálni. Amennyiben az elsőfokú bíróság az Egészségbiztosítási Alapból történő finanszírozás esetén elfogadta az OEP BNO-n alapuló orvosszakmai döntését az áfamentesség alapjául, úgy az OEP finanszírozás hiányában sem mellőzhető a BNO vizsgálata. Nyilvánvaló, hogy az egyes beavatkozások orvosszakmai és adójogi megítélése nem lehet eltérő a finanszírozástól függően.

[22] Amennyiben a beavatkozás alapjául szolgáló betegség szerepel a vizsgált időszakban forgalomban lévő kódolási szabálykönyvben, a BNO-X-ben és a szabálykönyv nem fogalmaz meg kivételt a betegség meghatározása alól, akkor azt teljes egészében betegségként kezelendő és az amiatt végzett beavatkozás esetében teljesül az áfamentességi követelmény. Ilyen betegségek esetén nincs értelme külön-külön vizsgálni a beavatkozást, mivel betegség alapján végzett beavatkozás esetén nem kérdőjelezhető meg a beavatkozás terapeutikus jellege. Az elsőfokú bíróság kiindulópontja hibás volt, mivel nem kell minden egyes beavatkozást külön vizsgálni, téves volt az orvosszakértői bizonyítás körében levont következtetése is. Ennek alapján vagy az elsőfokú bíróságnak kellett volna a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 177. § (1) bekezdése alapján szakértőt kirendelnie, vagy e körben is hatályon kívül kellett volna helyeznie az adóhatósági határozatokat és megismételt eljárásban az adóhatóság számára elrendelni a szakértő kirendelését. Az elsőfokú bíróság tévedett tehát a bizonyítás körében akkor, amikor a nem OEP finanszírozott beavatkozások esetében minden egyes beavatkozás céljának külön igazolását követelte meg az áfamentességhez, a felperes által rendelkezésre bocsátott adatokat pedig elégtelennek találta a mentesség igazolásához.

[23] A felperes a felülvizsgálati kérelme VI. pontjában részletezte a perköltséggel kapcsolatos álláspontját. Az elsőfokú ítélet perköltséggel kapcsolatos része nem felel meg az indokolással szemben támasztott követelményeknek, mivel az ítélet sem a le nem rótt illeték összegét, sem a pernyertesség-pervesztesség arányát nem állapította meg, nem ellenőrizhető az ügyvédi munkadíj és az illeték vonatkozásában hozott döntés.

[24] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében kérte a jogerős ítélet hatályában való fenntartását.

A Kúria döntése és jogi indokai

[25] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

- [26] A Kúria a Pp. 272. § (2) bekezdésének és 275. § (2) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. Ennek alapján a Kúria a **F.F.** Kórházzal és a **M.E.** Központtal kapcsolatos elsőfokú bírósági rendelkezéseket nem vizsgálhatta.
- [27] Mindenekelőtt rögzítendő, hogy hasonló tényállás mellett a Kúria Kfv.I.35.062/2016/10., Kfv.VI.35.431/2016/8. és Kfv.V.35.373/2019/5. szám alatt már döntést hozott. Az abban foglaltakat a Kúria jelen tanácsa ezen ügyben is irányadónak tekinti, attól eltérni nem kíván.
- [28] 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.
- [29] 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 betegszállítás, 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.
- [30] Az „egészségügyi ellátás” fogalmát tehát nemcsak az Áfa tv., de a HÉA irányelv sem definiálja. A fogalom értelmezésre a 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.
- [31] Az EUB a 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 hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) visszatérítését, amit a svéd adóhatóság azért utasított vissza, mert szerintük nem minősülnek a kozmetikai és a helyreállító műtétek adómentes orvosi gyógykezelésnek.

[32] 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:

- 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;
- az esztétikai beavatkozást igénybe vevő személynek a beavatkozásról alkotott pusztá véleménye önmagában nem meghatározó azon kérdés megítélésében, hogy e beavatkozás gyógyászati célt szolgál-e;
- 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
- 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.

[33] Az adóhatósági iratok alapján megállapítható, hogy a felperes nem csak 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 szépészeti műtét, 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.

[34] Az orvosi minősítésnek a megadott 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 ítélkezési gyakorlatból analógia útján következik, hogy a 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 ítélkezési gyakorlatot).

[35] 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. A törvény kifejezetten célhoz kötötten, a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel biztosítja az adó alóli mentességet.

[36] A Kúria a 2018. szeptember 20-án kelt Kfv.V.35.097/2018/8. számú végzésével a felülvizsgálati eljárást az Alkotmánybíróság IV/546/2017. ügyszámú, a Kúria Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítéletével szemben előterjesztett alkotmányjogi panasz eljárás befejezéséig felfüggesztette. Az Alkotmánybíróság a 3325/2020. (VIII. 5.) AB határozatával az alaptörvény-ellenesség megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasította. Határozata indokolásában megállapította, hogy amikor az EUB előzetes döntéshozatali eljárás keretében az uniós jog valamely szabályát értelmezi, a norma azon jelentését tárja fel, ahogyan az adott normát mindig is értelmezni kellett volna. Az EUB a C-19/12. számú ítéletének időbeli hatályát nem korlátozta, melyből következően, figyelemmel az ügyben alkalmazott jogi norma változatlanására és az EUB jogértelmezésének *ex tunc* természetére a Kúria döntése az indítványozó által állított okból nyilvánvalóan nem ellentétes a jogállamiság elvével. Az Alkotmánybíróság az indítványozó azon érvelésével összefüggésben, miszerint a Kúriának értékelnie kellett volna, hogy a jogszabály értelmezésének jelentős mértékű utólagos megváltozása sérti a jogbiztonság követelményét, kiemelte, hogy ha az EUB előzetes döntéshozatali eljárás keretében értelmezi az uniós jog valamely szabályát, illetőleg állást foglal egy meghatározott tartalmú nemzeti jogszabály uniós joggal való összeegyeztetlensége kérdésében, az EUB döntésének elvi tartalmát a tagállami bíróság az uniós jogból fakadó kötelezettségének eleget téve követni köteles. Az Alkotmánybíróság rámutatott: a NAV általános, jogi kötelező erővel nem bíró tájékoztatási kötelezettsége az Art. 1. § (5) bekezdésén (jelenleg az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 6. §-án) alapul, és nem minősül hatósági eljárásnak, ekként ezen tájékoztatások esetén az adózással kapcsolatos kötelezettségek teljesítésének kockázatát továbbra is az adózó viseli. Figyelemmel arra, hogy a jelen ügyben az indítványozó érvelésének alapját képező tájékoztatás az Art. 1. § (5) bekezdésén alapul, és a tájékoztatás maga is kifejezetten tartalmazta, hogy az nem bír kötelező erővel, ezért az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy a támadott bírói döntés az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését ezen okból sem sérti. (ld. AB határozat [21]-[23], [27] pontjai)

[37] 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 állításait a megelőző, közigazgatási eljárásban okirattal kívánta bizonyítani, azonban azokat az adóhatóság nem fogadta el.

[38] A közigazgatási határozat felülvizsgálatát végző bíróságnak feltétlenül meg kell vizsgálnia, hogy a közigazgatási eljárásban teljesültek-e a tisztességes eljárás követelményei, és ennek hiányában magának kell pótolni e követelmények teljesülését.

- [39] A Kúria már számos határozatában rámutatott, hogy a tisztességes ügyintézéshez való jog megsértése akkor is súlyos, a határozat hatályon kívül helyezését eredményező eljárási jogszabálysértés, ha megismételt eljárás eredményeképpen azonos döntés születhet. A tisztességes eljáráshoz való jog sérelme úgy is bekövetkezhet, hogy nem áll fenn oksági kapcsolat a lényeges eljárási szabálysértés és az ügy konkrét kimenetele között, azonban az ügyféli jogok érvényesíthetősége olyan sérelmet szenved, amely az eljárás egészét és körülményeit figyelembe véve eléri az alaptörvény-ellenesség szintjét.
- [40] A perbeli esetben az adóhatóság nem ismertette a felperessel, hogy konkrétan milyen dokumentációt vár el, nem egyértelműsítette az okiratok tartalmát, ezért a felperes el volt attól zárva, hogy megismerje az adóhatóság álláspontját. A perbeli ügyben ennek azért volt kiemelt jelentősége, mert a vizsgált időszakban az adóhatóság a plasztikai tevékenységet áfamentesnek tekintette. Utóbb a 2012/36. számú Adózási kérdésben tisztázta a plasztikai sebészet áfarendszerbeli megítélését.
- [41] A tisztességes eljárás a jogállamiság és a demokratizmus része. Az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke biztosítja a tisztességes eljáráshoz való jogot. Az Alaptörvény XXIV. cikkének (1) bekezdése rögzíti: mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni. Magyarországon tehát Alaptörvény írja elő közigazgatási eljárásokra is a fair eljárás követelményét. A tisztességes eljáráshoz való jog a felek és a megfelelő igazságszolgáltatás érdekeinek védelme érdekében egy sor eljárási jogot foglal magában. Ezek közül mind a büntető, mind a polgári eljárásokra vonatkozik a személyes meghallgatás joga, a hatékony részvételhez való jog, a tárgyalás közvetlensége, a fegyverek egyenlőségének követelménye, a kontradiktórius eljárás követelménye, a bizonyítási eljárás megfelelőségének követelménye, a visszaható hatály tilalma, továbbá az ügy alapos kivizsgálásának és a döntés megfelelő indokolásának követelménye.
- [42] Az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) joggyakorlatában a kontradiktórius eljáráshoz való jog azt jelenti, hogy a feleknek lehetőségük van arra, hogy megismerjék a bíróság döntésének befolyásolása céljából előterjesztett bizonyítékokat és észrevételeket, és azokhoz megjegyzéseket fűzzenek [Polgári ügyekben: Ruiz-Mateos kontra Spanyolország, 1993. június 23., series A no. 262, § 63; büntetőügyekben: Rowe and Davis kontra Egyesült Királyság (GC), 28901/95, ECHR 2000-II, § 60]. A kontradiktóriusság elve annyira alapvető, hogy az eljárások felgyorsításának kívánalma sem igazolhatja a figyelmen kívül hagyását (Nideröst-Huber kontra Svájc, 1997. február 18., Reports of Judgments and Decisions 1997-I, § 30.).
- [43] Az EUB a C-189/19. számú ügyben nyomatékosította a védelemhez való jog tiszteletben tartását, amely az uniós jog által biztosított jogok között szerepel, és amely az EUB ítélezési gyakorlata szerint az uniós jog általános alapelveinek minősül. Ezt akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személynek sérelmet okoz. Ezen elv értelmében azon határozatok címzettjei számára, amelyek e címzettek érdekeit érzékelhetően érintik, lehetővé kell tenni, hogy megfelelően kifejtessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv támaszkodni kíván. E kötelezettség a tagállamok közigazgatási szerveire hárul, amennyiben azok az uniós jog hatálya alá tartozó

intézkedéseket fogadnak el, akkor is, ha maga az uniós jog nem ír elő kifejezetten ilyen alakszerűséget. [39. pont]

- [44] Ebben a döntésben az EUB kitért a tagállami bíróságnak az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata kapcsán kifejtett szerepére is, a fegyveregyenlőség elvének bíróság által történő biztosítására. Ez szerves részét képezi a magánszemélyek uniós jogból származó jogai Charta 47. cikkében foglalt hatékony bírósági védelme elvének, amennyiben az - többek között a kontradiktórius eljárás elvéhez hasonlóan - magának a tisztességes eljárás fogalmának a velejárója, az következik, hogy észszerű lehetőséget kell biztosítani valamennyi félnek arra, hogy olyan körülmények között ismertesse álláspontját, ideértve a bizonyítékait is, amelyek mellett nem kerül teljesen előnytelen helyzetbe ellenfelével szemben. Ezen elv célja a bírósági eljárásban részt vevő felek közötti eljárásbeli egyensúly biztosítása, e feleknek különösen a bizonyításfelvételre, a bíróság előtti kontradiktórius vitára, valamint az említett felek jogorvoslathoz való jogára vonatkozó szabályokat érintő jogai és kötelezettségei egyenlősége biztosítása révén. A tisztességes eljáráshoz való joghoz kapcsolódó követelmények tiszteletben tartásának érdekében fontos, hogy a felek kontradiktórius eljárásban mind az olyan tényállási elemeket, mind pedig az olyan jogi kérdéseket megvitathassák, amelyek az eljárás kimenete szempontjából meghatározók (2009. december 2-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56. pont).[62. Pont]
- [45] Az adóhatóság a megelőző, közigazgatási eljárásban megsértette a tisztességes hatósági eljárás követelményét, figyelemmel arra, hogy a megváltozott adóhatósági gyakorlatra tekintettel a felperest az Art. 1. § (5) bekezdése alapján nem tájékoztatta arról, hogy konkrétan milyen igazolást vár el a felperestől. Az elsőfokú bíróság azzal követett el jogszabálysértést, hogy ezt a hiányosságot nem észlelte. Minderre tekintettel a Kúria a jogerős ítéletnek a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján.
- [46] A megismételt eljárásban az adóhatóságnak pontos, konkrét, világos felhívást kell kiadnia a felperesnek, melyben egyértelműen rögzíti, hogy milyen igazolást vár el az áfamentesség igazolásául. A Kúria ezzel kapcsolatban megjegyzi, hogy elfogadható a felperes által készített olyan táblázatos összeállítás, amely számlánként, szolgáltatásonként tartalmazza a BNO besorolást, melyből kitűnik, hogy az egészségügyi beavatkozást nem kizárólag plasztikai céllal végezték el. Ha az adóhatóság ezen táblázatos kimutatást nem tartja elegendőnek akkor akár szűrőpróbaszerűen is ellenőrizheti, hogy a számlákban feltüntetett szolgáltatás áfamentesnek minősül-e. Az adóhatóság attól sincsen elzárva, hogy a felperes teljes dokumentumába betekintszen, és ha ennek alapján úgy ítéli meg, hogy a BNO besorolás nem fogadható el az áfamentesség igazolására, úgy orvoszakértőt vegyen igénybe.
- [47] A Kúria a felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmét elutasította, mert a tisztességes eljárás követelménye alapján is levezethető az, hogy az adóhatóságnak egyértelműen meg kell jelölnie azt, hogy milyen bizonyítékokat vár el az áfamentesség igazolása érdekében.

A döntés elvi tartalma

[48] *Azon plasztikai sebészeti beavatkozások adómentesek, amelyek célja betegségek és egészségügyi zavarok feltárása, kezelése, gyógyítása. A kizárólag szépészeti célú beavatkozások adókötelesek. Az adómentesség feltételeinek bizonyítása az adózó kötelezettsége.*

Záró rész

[49] A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes felperes elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének megfizetésére.

[50] Az alperes pervesztes lett, azonban teljes személyes illetékmentessége miatt az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárás során felmerült eljárási illeték az állam terhén marad. [Az illetékről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 4. § (1) bekezdésének második mondata, 5. § (1) bekezdés c) pontjának első fordulata, 50. § (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §]

[51] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2020. december 3.

. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Szabó László sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró