



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2020. március 5.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Adómentességek – Kórházi és orvosi gyógykezelés – Kórházi létesítmények – A közjogi intézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett nyújtott szolgáltatások – 377. és 391. cikk – Eltérések – Az adózás választásának lehetősége – Az adózás fenntartása – A tevékenység gyakorlása feltételeinek módosítása”

A C-211/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2018. március 26-án érkezett, 2018. február 19-i határozatával terjesztett elő

az **Idealmed III – Serviços de Saúde SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, L. Bay Larsen (előadó) és C. Toader bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. június 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Idealmed III - Serviços de Saúde SA képviseletében J. P. Lampreia és F. Antas advogados,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques és P. Barros da Costa, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2019. október 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: portugál.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 132. cikk (1) bekezdése b) pontjának, valamint 377. és 391. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Idealmed III– Serviços de Saúde SA (a továbbiakban: Idealmed) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) ez utóbbi azon határozatának tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyben az Idealmedet az általa a 2014. év és 2016. év között nyújtott orvosi szolgáltatások keretében levont hozzáadottérték-adó (héa), valamint a vonatkozó kompenzációs és késedelmi kamatok megfizetésére kötelezte.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

- 3 A 2006/112 irányelv (7) preambulumbekkezdése a következőket mondja ki:

„A közös héarendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.”

- 4 Ezen irányelv 132. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

- b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, 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;

[...]

- g) a szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefüggő szolgáltatások és termékértékesítések, beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által szociális jellegűnek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit;

[...]”

5 Az említett irányelv 133. cikke előírja:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni;

[...]

c) az intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a héa hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál;

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 377. cikke értelmében:

„Portugália az általa 1989. január 1-jén alkalmazott feltételek mellett továbbra is mentesítheti a X. melléklet B. részének 2., 4., 7., 9., 10. és 13. pontjában felsorolt ügyleteket.”

7 A 2006/112 irányelv 391. cikke a következőképpen fogalmaz:

„A 371., 375., 376. és 377. cikkben, a 378. cikk (2) bekezdésében, a 379. cikk (2) bekezdésében, valamint a 380–390. cikkben meghatározott ügyleteket mentesítő tagállamok lehetővé tehetik az adóalanyoknak, hogy az említett ügyletek tekintetében adózást válasszanak.”

8 Ezen irányelvnek „A 370. és 371., valamint a 375–390c. cikkben említett eltérések hatálya alá tartozó ügyletek jegyzéke” című X. melléklete B. része – amely a tagállamok által továbbra is mentesíthető ügyleteket sorolja fel – 7) pontjában említi „a 132. cikk (1) bekezdésének b) pontjában nem említett kórházak ügyleteit”.

A portugál jog

9 A Código do IVA (héatörvénykönyv) 9. cikkének 2. pontja előírja, hogy mentesek a héa alól „az orvosi és egészségügyi ellátási szolgáltatások és az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket kórházak, klinikák, rendelőintézetek és hasonló egyéb intézmények végeznek”.

10 E törvénykönyvnek a 2008. június 20-i decreto-lei n° 102/2008-ból (102/2008. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) következő változatának 12. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) Lemondhatnak az adómentességről és az ügyleteikre alkalmazandó adót választhatnak:

[...]

b) azon kórházak, klinikák, rendelőintézetek és hasonló egyéb intézmények, amelyek nem képezik a nemzeti egészségügyi rendszerbe tartozó, közjog szerinti jogi személyek vagy magánintézmények tulajdonát, és amelyek orvosi és egészségügyi ellátási szolgáltatásokat nyújtanak és ezekhez szorosan kapcsolódó ügyleteket végeznek;

(2) Ez a lehetőség a tevékenység megkezdésére vonatkozó nyilatkozatnak, vagy adott esetben a változásra vonatkozó nyilatkozatnak az illetékes adóhivatalba történő benyújtásával gyakorolható, és a benyújtás időpontjától hatályos.

(3) A választáshoz való jognak a fenti két bekezdés szerinti gyakorlása esetén az adóalany köteles öt évig az általa választott szabályozás hatálya alatt maradni, amely időszak végén, ha vissza kíván térni a mentességi szabályozás alkalmazásához:

a) be kell nyújtania a 31. cikkben említett nyilatkozatot azon évtől számított két éven belül valamelyik év januárjában, amelyben a választási rendszer alkalmazási időszaka befejeződik, amely nyilatkozat a benyújtás évében január 1-jétől hatályos;

[...]

11 A 2016. március 30-i lei n° 7-A/2016 (7-A/2016. sz. törvény) módosította az említett törvénykönyv 12. cikkének (1) bekezdését, és az jelenleg így szól:

Lemondhatnak az adómentességről és az ügyleteikre alkalmazandó adót választhatnak

[...]

b) a 9. cikk (2) bekezdésében hivatkozott adóalanyok, amelyek nem minősülnek a közjog szerinti jogi személyeknek, az orvosi és egészségügyi ellátási szolgáltatásokat, és az ezekhez szorosan kapcsolódó egyéb olyan tevékenységeket illetően, amelyek nem az egészségügy területén az állammal kötött szerződésekből erednek az alapokra vonatkozó törvény alapján;”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 Az Idealmed haszonszerzési céllal öt egészségügyi intézményt igazgató és üzemeltető társaság, amely intézmények orvosi szolgáltatásokat, betegápolási szolgáltatásokat, valamint diagnosztikai, klinikai analitikai és pszichoterápiai szolgáltatásokat nyújt.

13 E társaság a tevékenységének megkezdéséről szóló, 2012. január 6-án benyújtott nyilatkozatában azt kérte, hogy a hea általános szabályainak hatálya alá kerüljön.

14 2012 szeptemberétől az Idealmed szerződéseket és megállapodásokat kötött a hatóságokkal orvosi szolgáltatások előre meghatározott áron történő nyújtására.

15 Egy ellenőrzés során az adó- és vámhatóság megállapította, hogy 2014 áprilisa és 2016 júniusa között az Idealmed tevékenységeinek nagy részét a fenti szerződések és megállapodások keretében folytatta. E hatóság ezért arra a megállapításra jutott, hogy e tevékenységet mentesíteni kellett volna az adó alól, anélkül hogy az Idealmed lemondhatott volna e mentességről, e társaság tehát jogellenesen vonta le az említett tevékenység végzésének keretében megfizetett héát.

16 Ezen ellenőrzést követően az adóhatóság határozatot fogadott el, amely 2012. október 1-jei hatállyal hivatalból módosította az Idealmed heaalany minőségét, és e társaságot a jogtalanul levont hea összegének megfelelő, azaz 2 009 944,90 eurónak a vonatkozó kamatokkal együtt történő megfizetésére kötelezte

17 2017. június 27-én az Idealmed az említett határozat jogellenességének megállapítása érdekében adóügyi választottbíróóság felállítását kérte.

18 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [adóügyi választottbíróság (közigazgatási választottbírósági központ), Portugália] felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [2006/112 irányelv] 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjával ellentétes-e annak megállapítása, hogy az olyan magánjog szerinti gazdasági társaság tulajdonát képező kórház, amely az állammal és közjogi jogi személyekkel egészségügyi ellátás szolgáltatására megállapodásokat kötött, az említett szabályozásban megjelölt közintézményekre alkalmazandókhöz szociális tekintetben hasonló feltételek mellett fogja végezni tevékenységét, ha az alábbi feltételek teljesülnek:

- a számlázás több mint 54,5%-a, beleértve a kedvezményezett igénybe vevőknek kiszámlázott összegeket, állami szervezetekkel és közigazgatási kölcsönös egészségpénztárakkal, az ezekkel kötött megállapodásokban és szerződésekben rögzített árakon történik;
- az igénybe vevők több mint 69%-a a közigazgatási kölcsönös egészségpénztárak kedvezményezettje, vagy az állami szervezetekkel kötött megállapodások keretében nyújtott szolgáltatásokban részesülnek;
- az orvosi kezelések több mint 71%-a a közigazgatási kölcsönös egészségpénztárakkal és állami szervezetekkel kötött megállapodások alapján történik; és
- a végzett tevékenység nyomós általános közérdekű jellegű?

2) Tekintetbe véve, hogy Portugália a [2006/112] 377. cikke alapján úgy döntött, hogy fenntartja a héamentességet az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában nem említett kórházak által végzett ügyletek tekintetében, hogy az irányelv 391. cikke alapján lehetővé tette e jogalanyok számára, hogy az említett ügyletek tekintetében adózást válasszanak, feltéve hogy legalább öt évig fenntartják ezen adózási szabályozást, és hogy előírja, hogy csak akkor térhetnek vissza az adómentes szabályozás hatálya alá, ha kifejezetten így rendelkeznek, ellentétes-e a [2006/112] 391. cikkével] és/vagy a szerzett jogok védelmének, a bizalomvédelem, az egyenlőség és hátrányos megkülönböztetés tilalmának, a semlegesség és a verseny torzítása tilalmának elvével a közintézménynek minősülő igénybe vevőkkel és adóalanyokkal kapcsolatban az a körülmény, hogy az adó- és vámhatóság előírja a mentességi szabályozás alkalmazását az említett határidő letele előtt, azon időponttól fogva, amikor megállapítja, hogy az adóalany a közintézményekre alkalmazandókhöz szociális tekintetben hasonló feltételek mellett kezdett el szolgáltatásokat nyújtani?

3) Ellentétes-e a [2006/112] irányelv hivatkozott 391. cikkével és/vagy a fent említett elvekkkel az a körülmény, hogy az új törvény a mentességi szabályozás alkalmazását a hivatkozott ötéves időszak lejárta előtt olyan adóalanyok számára írja elő, amelyek korábban az adózást választották?

4) Ellentétes-e a [2006/112] irányelv hivatkozott 391. cikkével és a fent említett elvekkkel az olyan szabályozás, amely szerint az adóalany, amely azért választotta az adózási szabályozás alkalmazását, mert a választás idején nem a közintézményekre alkalmazandókhöz hasonló szociális feltételek mellett nyújtott egészségügyi szolgáltatásokat, e szabályozás hatálya alatt maradhat, ha a közintézményekre alkalmazandókkal összehasonlítható szociális feltételek mellett nyújt ilyen szolgáltatásokat?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 19 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a kórházi és orvosi gyógykezeléseket, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységeket, amelyeket közjogi intézmények, avagy az ilyen intézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek.
- 20 E rendelkezés megfogalmazásából az következik, hogy a magán kórházi létesítmények által nyújtott orvosi szolgáltatások adómentessége annak a feltételnek van alárendelve, hogy e szolgáltatásokat olyan feltételek mellett biztosítsák, amelyek összehasonlíthatók a közjogi intézmények tekintetében érvényes feltételekkel.
- 21 Mivel ez a követelmény a nyújtott szolgáltatásokra, és nem az érintett szolgáltatóra vonatkozik, az említett rendelkezés értelmében vett, szociális tekintetben hasonló feltételek mellett biztosított egészségügyi szolgáltatásoknak az e szolgáltató tevékenysége összességéhez viszonyított aránya nem releváns az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség alkalmazásának.
- 22 E körülményekre figyelemmel úgy kell tekinteni, hogy első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját, hogy valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai, annak meghatározása érdekében, hogy egy magán kórházi létesítményben nyújtott, közérdekű jellegűnek minősülő szolgáltatásokat a közjogi intézmények tekintetében az ugyanezen rendelkezés értelmében vett, érvényes feltételekkel összehasonlítható feltételek mellett biztosítják-e, figyelembe vehetik azt a tényt, hogy e szolgáltatásokat az e tagállam hatóságaival kötött megállapodások keretében nyújtják az e megállapodásokban rögzített árakon, és amelyek költségeit részben az említett tagállam társadalombiztosítási intézményei vállalják magukra.
- 23 E tekintetben először is arra kell emlékeztetni, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 13A. cikke (1) bekezdésének b) és g) pontját, valamint a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és g) pontját, amely utóbbi rendelkezés megfogalmazása lényegében azonos az előbbi rendelkezés megfogalmazásával, ugyanúgy kell értelmezni, következésképpen a Bíróságnak az ezen előbbi rendelkezésre vonatkozó ítélkezési gyakorlata az ezen utóbbi rendelkezés értelmezésére vonatkozó kérdésekre adandó válasz tekintetében is releváns (lásd ebben az értelemben: 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 27. pont).
- 24 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „szociális tekintetben hasonló feltételek” fogalmát illetően meg kell állapítani, hogy e rendelkezés nem határozza meg pontosan az érintett egészségügyi szolgáltatások azon szempontjait, amelyeket e feltételek alkalmazhatóságának értékelése céljából össze kell hasonlítani.
- 25 E tekintetben először is arra kell emlékeztetni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése rendelkezései összességének célkitűzése bizonyos közhasznú tevékenységek mentesítése a hía alól annak érdekében, hogy megkönnyítse a bizonyos szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az

egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével (lásd ebben az értelemben: 2019. november 20-i Infohos ítélet, C-400/18, EU:C:2019:992, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 26 A szolgáltatások közérdekű jellege tehát olyan releváns tényezőnek minősül, amelyet figyelembe kell venni annak meghatározásához, hogy egy magán kórházi létesítmény egészségügyi szolgáltatásai az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak-e.
- 27 Másodsorban, az említett irányelv 133. cikke első bekezdésének c) pontjából az következik, hogy a tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén, különösen a 132. cikk (1) bekezdésének b) és g) pontjában említett adómentességek megadását azon feltételek teljesítésétől tehetik függővé, ezen intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a hea hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál.
- 28 Mivel az uniós jogalkotó a szolgáltatások árának a tagállam hatóságaival kötött megállapodás általi rögzítésére vonatkozó tényezőt olyan fakultatív feltétellé tette, amelyet választásuk szerint alkalmazhatnak vagy sem a 2006/112 irányelv 132. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentességre, az ilyen tényező hiánya nem zárhatja ki e mentesség igénybevételét (lásd analógia útján: 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet, C-498/03, EU:C:2005:322, 40. pont).
- 29 Az ilyen tényező mindazonáltal releváns annak meghatározása tekintetében is, hogy valamely magán kórházi létesítmény szolgáltatásait a közjogi intézményekre alkalmazandókhöz szociális tekintetben hasonló feltételek mellett biztosítják-e a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében véve (lásd analógia útján: 2016. január 21-i Les Jardins de Jouvence ítélet, C-335/14, EU:C:2016:36, 38. pont).
- 30 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a szolgáltatások árának a tagállam hatóságaival kötött megállapodás általi rögzítésére vonatkozó tényező olyan elemnek minősül, amelyet figyelembe lehet venni annak meghatározása céljából, hogy valamely magán kórházi létesítmény egészségügyi szolgáltatásait a közjogi intézményekre alkalmazandókhöz szociális tekintetben hasonló feltételek mellett biztosítják-e a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében véve.
- 31 Harmadsorban, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a szolgáltatások valamely tagállam társadalombiztosítási intézményei általi finanszírozásának módozatai relevánsak azon feltételek e rendelkezés értelmében vett összehasonlíthatóságának vizsgálata keretében, amelyek mellett e szolgáltatásokat nyújtják (lásd ebben az értelemben: 2010. június 10-i CopyGene ítélet, C-262/08, EU:C:2010:328, 69. és 70. pont).
- 32 A fentiekre figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai, annak meghatározása érdekében, hogy egy magán kórházi létesítményben nyújtott, közérdekű jellegűnek minősülő szolgáltatásokat a közjogi intézmények tekintetében érvényesülő, ugyanezen rendelkezés értelmében vett feltételekkel összehasonlítható feltételek mellett biztosítják-e, figyelembe vehetik azt a tényt, hogy e szolgáltatásokat e tagállam hatóságaival kötött megállapodások keretében nyújtják az e megállapodásokban rögzített árakon, amely ellátások költségeit részben az említett tagállam társadalombiztosítási intézményei vállalják magukra.

A második, a harmadik és a negyedik kérdésről

- 33 Második, harmadik és negyedik kérdésével – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 391. cikkét annak 377. cikkével, valamint a bizalomvédelem, a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó, valamely magán kórházi létesítmény által nyújtott szolgáltatásoknak a héa alól való mentesítése, tevékenysége gyakorlásának azt követően történő módosítása okán, hogy az az érintett tagállam nemzeti szabályozásában előírt adózási rendszert választotta, amely szabályozás előírja valamennyi, e rendszert választó adóalany vonatkozásában azt a kötelezettséget, hogy egy bizonyos határidő elteltéig e rendszer hatálya alatt maradjanak, amennyiben ez a határidő még nem járt le.
- 34 Emlékeztetni kell arra, hogy a héa közös rendszere a nemzeti jogszabályoknak az EUMSZ 113. cikk és az EUMSZ 115. cikk keretében történő fokozatos harmonizációjából ered. Amint azt a Bíróság több ízben megállapította, az egymást követő irányelvek és különösen a 77/388 irányelv által megvalósított e harmonizáció még mindig csak részleges.(lásd ebben az értelemben: 2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet, C-144/13 és C-160/13, EU:C:2015:116, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 A 2006/112 irányelv ugyanis, 370. cikke értelmében, felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy továbbra is hatályban tartsák az ezen irányelv előtti nemzeti szabályozásuk egyes olyan rendelkezéseit, amelyek e felhatalmazás hiányában azzal összeegyeztethetetlenek lennének (2015. február 26-i VDP Dental Laboratory és társai ítélet, C-144/13 et C-160/13, EU:C:2015:116, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Ezen összefüggésben ezen irányelvnek a X. melléklete B. része 7) pontjával együtt értelmezett 377. cikke feljogosítja a Portugál Köztársaságot arra, hogy továbbra is mentesítse az adó alól az ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában nem szereplő kórházi létesítmények által teljesített ügyleteket az 1989. január 1-jén alkalmazott feltételek mellett.
- 37 Ezenfelül a 2006/112 irányelv 391. cikke feljogosítja az e cikkben hivatkozott rendelkezésekben – amelyek között ezen irányelv 377. cikke is szerepel – foglalt ügyleteket mentesítő tagállamokat arra, hogy lehetővé tegyék az adóalanyok számára, hogy az említett ügyletek tekintetében adózást válasszanak.
- 38 Az említett irányelv 377. és 391. cikkének, valamint X. melléklete B. része 1 pontjának együttes értelmezéséből is az következik, hogy az adózás választásának az ugyanezen irányelv 391. cikkében előírt lehetősége kizárólag a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában nem szereplő kórházi létesítmények ügyleteit érinti. Márpedig ezen utóbbi rendelkezés arra kötelezi a tagállamokat, hogy a hatálya alá tartozó ügyleteket mentesítsék az adó alól (lásd ebben az értelemben: 2010. június 10-i CopyGene ítélet, C-262/08, EU:C:2010:328, 56. pont).
- 39 Ebből az következik, hogy attól kezdődően, hogy a kórházi létesítmény az ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó szolgáltatást nyújt, az e szolgáltatásokra vonatkozó mentesítési szabályokat kell alkalmazni rá, még akkor is, ha az adózási rendszert olyan tevékenységek jogcímén választotta, amelyek nem tartoznak az említett rendelkezés hatálya alá.
- 40 Következésképpen a tagállamok nem támaszkodhatnak a 2006/112 irányelv 377. és 391. cikkére annak igazolása céljából, hogy hogy fenntartják valamely adóalany ügyleteinek adóztatását, ha az szükségszerűen azzal a következménnyel jár, hogy ügyleteit nem mentesítik az adó alól, jöllehet azok az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt mentesség hatálya alá tartoznak.

- 41 Ezenfelül, az adósemlegesség elvét illetően, amint azt az említett irányelv (7) preambulumbekzdése megemlíti, amely szerint az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából nem lehet eltérően kezelni (lásd ebben az értelemben: 2019. szeptember 5-i *Regards Photographiques* ítélet, C-145/18, EU:C:2019:668, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), az a tény, hogy a múltban az érintett adóalany más szolgáltatásokat nyújtott, amelyek tekintetében egy sajátos adójog szabályozás alá tartozott, főszabály szerint nem arra irányul, hogy módosítsa az azon szolgáltatások tekintetében alkalmazott adójogi bánásmódot, amelyeket ezt követően eltérő szociális feltételek mellett nyújtott.
- 42 Hasonlóképpen, az a tény, hogy az adóztatási szabályozás tekintetében az ilyen választási lehetőséget előíró nemzeti szabályozás arra kötelezi az adóalanyt, hogy egy bizonyos, még le nem járt határidő elteltéig továbbra is e szabályozás hatálya alatt maradjon, nincs hatással a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó szolgáltatásokkal szembeni adójogi bánásmódra, mivel egy ilyen lehetőség csak az e rendelkezésben nem szereplő ügyletek tekintetében érvényes.
- 43 Ezenfelül ezt az értelmezést a bizalomvédelem vagy a jogbiztonság elve sem teszi vitathatóvá.
- 44 A bizalomvédelem elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ezen elvre való hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán (2018. február 21-i *Kreuzmayr* ítélet, C-628/16, EU:C:2018:84, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Márpedig az a tény, hogy az adóalanyt az az lehetővé tévő nemzeti szabályozás, hogy kiválassza tevékenységeinek adóztatását, e lehetőség választását ahhoz a feltételhez köti, hogy az adóalanyt egy bizonyos határidő elteltéig a választott szabályozás hatálya alatt kell maradnia, e tekintetben nem keletkeztethet jogos bizalmat ezen adóalanyban azzal kapcsolatban, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóságok fenntartják ezt a szabályozást azon feltételek módosításának esetén, amelyek között ezen adóalany tevékenységeit gyakorolja.
- 46 A jogbiztonság elvét illetően a Bíróság megállapította, hogy azzal nem ellentétes, ha az adóhatóság az elévülési határidőn belül a levont adó vagy a már teljesített olyan szolgáltatások vonatkozásában utólagosan állapítja meg a héát, amelyeknek ezen adó hatálya alá kellett volna esniük (2016. október 12-i *Nigl és társai* ítélet, C-340/15, EU:C:2016:764, 48. pont).
- 47 Ezzel az elvvel tehát nem ellentétes az, hogy az adóhatóság értékeli azon adóalany helyzetét, aki tevékenységeinek adóztatását választotta, és amely hatóság ezen értékelés lezárásakor azon adóra vonatkozó héamegállapítást bocsát ki, amelyet az ezen adóalany által azt követően nyújtott szolgáltatások vonatkozásában levont adóra vonatkozik, hogy e jogalany választási jogát gyakorolta, amennyiben e hatóság arra a következtetésre jut, hogy e szolgáltatások ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartoznak, és azokat e rendelkezésnek megfelelően mentesíteni kellett volna az adó alól.
- 48 Ebből az következik, hogy a második, a harmadik és a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 391. cikkét annak 377. cikkével, valamint a bizalomvédelem, a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó, valamely magán kórházi létesítmény által nyújtott szolgáltatásoknak a héa alól való mentesítése, tevékenysége gyakorlásának azt követően történő módosítása okán, hogy az az érintett tagállam nemzeti szabályozásában előírt adózási rendszert választotta, amely szabályozás előírja valamennyi, e rendszert választó adóalany vonatkozásában azt a kötelezettséget, hogy egy bizonyos határidő elteltéig e rendszer hatálya alatt maradjanak, amennyiben ez a határidő még nem járt le.

A költségekről

- 49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságai, annak meghatározása érdekében, hogy egy magán kórházi létesítményben nyújtott, közérdekű jelegűnek minősülő szolgáltatásokat a közjogi intézmények tekintetében érvényesülő, ugyanezen rendelkezés értelmében vett feltételekkel összehasonlítható feltételek mellett biztosítják-e, figyelembe vehetik azt a tényt, hogy e szolgáltatásokat e tagállam hatóságaival kötött megállapodások keretében nyújtják az e megállapodásokban rögzített árakon, amely ellátások költségeit részben az említett tagállam társadalombiztosítási intézményei vállalják magukra.
- 2) A 2006/112 irányelv 391. cikkét annak 377. cikkével, valamint a bizalomvédelem, a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozó, valamely magán kórházi létesítmény által nyújtott szolgáltatásoknak a héa alól való mentesítése, tevékenysége gyakorlásának azt követően történő módosítása okán, hogy az az érintett tagállam nemzeti szabályozásában előírt adózási rendszert választotta, amely szabályozás előírja valamennyi, e rendszert választó adóalany vonatkozásában azt a kötelezettséget, hogy egy bizonyos határidő elteltéig e rendszer hatálya alatt maradjanak, amennyiben ez a határidő még nem járt le.

Aláírások