

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2021. március 4.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (Héa) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – A héa hatálya alá tartozó szolgáltatások – Mentességek – A 132. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Egészségügyi ellátások, amelyeket orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóit nyújtanak – Táplálkozási nyomon követés és tanácsadás – Sporttevékenységek, a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységek – Az »egységet képező összetett szolgáltatás«, a »főszolgáltatáshoz képest járulékos szolgáltatás« és a »szolgáltatások függetlenségének« fogalma – Szempontok”

A C-581/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD], Portugália) a Bírósághoz 2019. július 30-án érkezett, 2019. július 22-i határozatával terjesztett el

a **Frenetikexito – Unipessoal Lda**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, N. Wahl (előadó), F. Biltgen, L. S. Rossi és J. Passer bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Frenetikexito – Unipessoal Lda képviseletében R. Monteiro advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino és P. Barros da Costa, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és B. Rechena, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. október 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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.) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 132. cikke (1) bekezdése c) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Frenetikexito – Unipessoal Lda és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el, amelynek tárgya a táplálkozási nyomon követési és tanácsadási szolgáltatások, valamint sporttevékenységekkel, valamint a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységekkel kapcsolatos szolgáltatások utáni hozzáadottértékadó (héta) megfizetésére vonatkozó felszólítás.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik:

„egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a tagállamok mentesítik a következőket:

„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 [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek”.

5 Az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok mentesítik a következőket:

„azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói nyújtanak”.

A portugál jog

6 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottértékadóról szóló törvénykönyv) 9. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében mentesek a héa alól:

„Az orvosi, fogorvosi szülésznői, ápolói szakmák és egyéb, paramedicinális hivatások gyakorlása során nyújtott szolgáltatások”.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 A Frenetikexito olyan gazdasági társaság, amely sportlétesítmények kezelését és üzemeltetését, fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységeket, valamint az emberi egészséget előmozdító és elősegítő tevékenységeket végez, mint például a táplálkozási tanácsadás és a fizikai állapotfelmérés.

8 Az alapeljárás felperese, miután nyilvántartásba vette az Entidade Reguladora da Saúde (egészségügyi szabályozó szervezet, Portugália), 2014 és 2015 folyamán a helyiségeiben az e célból képesített és minősített táplálkozási szakértő útján táplálkozási nyomon követési szolgáltatásokat nyújtott. E táplálkozási szakértő, akit az alapeljárás felperese alkalmazott, hetente egy napon állt rendelkezésre e szolgáltatások nyújtása céljából. E szolgáltatások tekintetében nem került sor hiba felszámítására.

9 Az alapeljárás felperese a létesítményeiben különböző programokat kínált. Bizonyos programok kizárólag a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokat foglalták magukban, míg más programok ezen kívül a táplálkozási nyomon követést is magukban foglalták. Minden ügyfél megválaszthatta a kívánt programot, és igénybe vehette, vagy mellőzhette a választott program keretében rendelkezésére bocsátott összes szolgáltatást. Így, mivel az ügyfél megrendelte a táplálkozási nyomon követési szolgáltatást, kiszámlázták neki, függetlenül attól, hogy igénybe vette-e, vagy sem, és függetlenül attól, hogy hány konzultáción vett részt.

10 Ezenkívül a táplálkozási nyomon követési szolgáltatásokat bármely más szolgáltatástól elkülönítve is lehetett nyújtani egy bizonyos összeg megfizetése ellenében, amely attól függött, hogy az ügyfél az alapügy felperesének valamely létesítményéhez tartozott-e, vagy sem.

11 Az alapeljárás felperese az általa kiállított számlákban külön mutatta ki a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatáshoz kapcsolódó összegeket és a táplálkozási nyomon követési szolgáltatáshoz kapcsolódó összegeket. A kiszámlázott táplálkozási nyomon követési szolgáltatások és a táplálkozási konzultációk nem feleltek meg egymásnak.

12 Egy ellenőrzés keretében az adó- és vámhatóság megállapította, hogy a 2014. és 2015. adóévre vonatkozóan az alapügy felperesének ügyfelei még abban az esetben is megfizették a táplálkozási nyomon követési szolgáltatást, ha azt nem vették igénybe. Ennélfogva e hatóság arra a következtetésre jutott, hogy e szolgáltatás nyújtása járulékos jellegű a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatások nyújtásához képest. Ennélfogva az adó- és vámhatóság úgy határozott, hogy e szolgáltatás tekintetében a főszerződés adójogi kezelését alkalmazza, és az ennek megfelelő kompenzációs kamatokkal növelt, összesen 13 235,05 euró összeg megállapításáról szóló felszólítást küldött.

13 Mivel az alapeljárás felperese nem fizette meg ezeket az összegeket, azok behajtása érdekében megindították az alkalmazandó végrehajtási eljárásokat, amelyek keretében előbbi részletfizetési megállapodást kötött. Mindazonáltal, mivel úgy vélte, hogy a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatások, valamint az általa nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatások egymástól függetlenek, az alapügy felperese keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt a szóban forgó felszólítás jogellenességének megállapítása iránt.

14 E körülmények között határozott úgy a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ – CAAD], Portugália), hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ha, mint a jelen ügyben szereplő helyzetben, egy társaság:

a) elsődlegesen a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységet végez, másodlagosan pedig olyan humánegészségügyi ellátást nyújt, amely magában foglalja a táplálkozással összefüggő szolgáltatást, a táplálkozási tanácsadást, a fizikai állapotfelmérését és a masszírozást;

b) olyan programokat bocsát az ügyfelei rendelkezésére, amelyek kizárólag fitneszszolgáltatásokat tartalmaznak, és olyan programokat, amelyek a fitneszszolgáltatás mellett a táplálkozással összefüggő szolgáltatásokra is kiterjednek,

a [2006/112] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglaltak alkalmazásában úgy kell-e tekinteni, hogy a humánegészségügyi ellátás és különösen a táplálkozással összefüggő szolgáltatás a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységhez képest járulékos jellegű, ilyen módon a járulékos szolgáltatást a főszolgáltatással azonos adójogi bánásmódban kell részesíteni, vagy éppen ellenkezőleg, úgy kell-e tekinteni, hogy a humánegészségügyi ellátás, különösen a táplálkozással összefüggő szolgáltatás, és a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenység különálló és független, ezért azokra a vonatkozásukban külön-külön elírt adójogi bánásmódot kell alkalmazni?

2) A [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) [pontjában] elírt mentesség alkalmazásában szükséges-e, hogy a szóban forgó rendelkezésben szereplő szolgáltatásokat ténylegesen nyújtsák, vagy a szóban forgó mentesség alkalmazásához elégséges, ha a szolgáltatások csupán rendelkezésre állnak, oly módon, hogy azok igénybevétele kizárólag az ügyfél szándékától függ?”

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

15 Írásbeli észrevételeiben a portugál kormány azt állítja, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel a kérdést elterjesztő bíróság nem szolgáltatta a jogilag megkövetelt módon a szükséges információkat ahhoz, hogy releváns és hasznos választ lehessen adni, amint azt a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének a) pontja megköveteli.

16 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés keretében az uniós jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szükségessége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság szigorúan tiszteletben tartsa az elzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmát érintő és a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikkében kifejezetten meghatározott követelményeket (2018. április 19-i Consorzio Italian Management és Catania Multiservizi ítélet, C-152/17, EU:C:2018:264, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 Ezért az eljárási szabályzat 94. cikkének a) pontjában foglaltakkal összhangban különösen nélkülözhetetlen, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmazza a kérdést elterjesztő bíróság által megállapított releváns tények rövid ismertetését, vagy legalább a kérdések alapját képező tények ismertetését (2019. december 3-i Iccrea Banca ítélet, C-414/18, EU:C:2019:1036, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamint azon okok ismertetését, amelyek miatt a kérdést elterjesztő bíróságban kérdés merült fel egyes uniós jogi

rendelkezések értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan, valamint azt a kapcsolatot, amelyet e bíróság e rendelkezések és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jog között felállít (2019. június 5-¹i Wilo Salmson France ítélet, C-10/19, nem tették közzé, EU:C:2019:464, 15. pont).

18 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra utaló határozat elegendő ténybeli adatot tartalmaz mind az elterjesztett kérdések, mind azok hatályának megértéséhez, így módon a Bíróság tájékoztathatja a kérdést elterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teheti számára az alapjogvita eldöntését. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett két kérdés tehát elfogadható.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

19 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, az elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 132. cikke (1) bekezdése c) pontjának együttesen értelmezett rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy a valamely minősített és képesített szakember által sportlétesítményekben – és esetlegesen a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokat is magukban foglaló programok keretében – nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás független szolgáltatásnyújtásnak minősül. Az elterjesztő bíróság azt is kérdezi a Bíróságtól, hogy az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt héamentesség elfeltétele-e a szolgáltatás – a jelen esetben az elterjesztő bíróság által meghatározott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás – tényleges nyújtása, vagy az ilyen szolgáltatás e célból történő rendelkezésre bocsátása is elegendő?

20 Előjáróban meg kell állapítani, hogy az elterjesztő bíróság a kérdéseinek megfogalmazásakor abból az elfeltevésből indult ki, amely szerint az alapügyben nyújtott szolgáltatások egyik típusa, nevezetesen a táplálkozási nyomon követési szolgáltatás, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség hatálya alá tartozhat.

21 Elzetiesen tehát meg kell vizsgálni ezen, az alapeljárás felperese által képviselt, de a portugál kormány által vitatott és az Európai Bizottság által árnyalt elfeltevés pontosságát.

22 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a 2006/112 irányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni. Mindazonáltal a kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia az e mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer szerves részét képező adósemlegesség elvének a követelményeit. Így a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az ezen 132. cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (2020. október 8-¹i Finanzamt D ítélet, C-657/19, EU:C:2020:811, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A jelen esetben a szóban forgó rendelkezést az annak hátterét képező összefüggések, valamint a 2006/112 irányelv céljai és rendszere fényében kell értelmezni, különös tekintettel az általa elírt adómentesség *ratio legis*ére (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-¹i ATP PensionService ítélet, C-464/12, EU:C:2014:139, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontja, vagyis „azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói nyújtanak”, nem a kórházakban, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központokban és egyéb hasonló jellegű intézményekben nyújtott, az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján mentesített szolgáltatásokra vonatkozik, hanem olyan orvosi és paramedicinális szolgáltatásokat érint, amelyeket az ilyen kereten kívül – akár a szolgáltató magánlakásán, akár a beteg lakóhelyén vagy bármely más helyen – nyújtanak (lásd ebben az értelemben: 2002.

szeptember 10-ii Kügler-ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 36. pont; 2010. június 10-ii Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 36. pont).

24 Ezenkívül meg kell állapítani a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontjában említett „orvosi gyógykezelés” fogalma és az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában említett „egészségügyi ellátások” fogalma esetében, hogy mindkettő olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyek célja a betegségek és az egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése és lehetőség szerint azok gyógyítása (2010. június 10-ii Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 37. és 38. pont; 2019. szeptember 18-ii Peters ítélet, C-700/17, EU:C:2019:753, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Ennélfogva az e rendelkezés értelmében vett „egészségügyi ellátásoknak” feltétlenül terápiás célt kell szolgálniuk, mivel ez határozza meg azt, hogy egy orvosi vagy paramedicinális szolgáltatást mentesíteni kell-e a hía alól (lásd ebben az értelemben: 2020. március 5-ii X [A telefonos konzultációk hía mentessége] ítélet, C-48/19, EU:C:2020:169, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), még ha ebből nem is szükségszerűen következik az, hogy e célnak különösen szök értelmet kellene tulajdonítani (2010. június 10-ii Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. március 21-ii PFC Clinic ítélet, C-91/12, EU:C:2013:198, 26. pont).

26 Ily módon az egyének egészségének védelme, és e körben annak megőrzése vagy helyreállítása céljából nyújtott orvosi szolgáltatások a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség hatálya alá tartoznak (2020. március 5-ii X [A telefonos konzultációk hía mentessége] ítélet, C-48/19, EU:C:2020:169, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség tehát két feltétel teljesülését feltételezi: az első, a szóban forgó szolgáltatás céljára vonatkozó feltétel, amint arra a jelen ítélet 24–26. pontja emlékeztet, a második pedig arra vonatkozik, hogy e szolgáltatás az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében valósuljon meg.

28 E második feltételt illetően meg kell határozni, amint arra a portugál kormány és a Bizottság rámutat, hogy az olyan táplálkozási nyomon követési szolgáltatást, mint amely az alapügyben szerepel, és amelyet egy minősített és képesített szakember sportlétesítményekben és esetlegesen a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokat is magukban foglaló programok keretében nyújt, az érintett tagállam joga határozza meg (2019. június 27-ii Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet, C-597/17, EU:C:2017:3747, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), mint amelyet az orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása során nyújtanak. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő, a portugál kormány észrevételeiben tisztázott információkból kitőnik, hogy a szóban forgó szolgáltatás olyan szakképzettséggel rendelkező személy cselekménye volt, amely őt feljogosította az érintett tagállam által meghatározott paramedicinális tevékenységek végzésére, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

29 Feltételezve, hogy valóban ez a helyzet, az alapügyben szereplőhöz hasonló szolgáltatás célját kell figyelembe venni, ami megfelel a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt első feltételnek. E tekintetben e cél vizsgálata során szem előt kell tartani, hogy az ezen irányelv 132. cikkében elírt adómentességek az említett irányelv IX. címének „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetébe illeszkednek. Így valamely tevékenység nem lehet adómentes, eltérve attól az általános elvtől, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után hía kell fizetni (2013. március 21-ii PFC Clinic ítélet, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont; 2017. szeptember 21-ii

Bizottság kontra Németország ítélet, C-616/15, EU:C:2017:721, 49. pont), ha az nem felel meg az e 132. cikkben említett összes adómentességre közösen vonatkozó, említett közérdek? célnak.

30 E tekintetben nem vitatott, hogy a valamely sportlétesítmény keretében nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás közép? és hosszú távon vagy nagy általánosságban tekintve bizonyos betegségek – mint például az elhízás – megelőzését szolgáló eszköz lehet. Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy ugyanez igaz magára a sporttevékenységre is, amelynek szerepe elismert például a szív? és érrendszeri megbetegedések kialakulásának megelőzésében. Az ilyen szolgáltatás tehát f?szabály szerint egészségügyi célt szolgál, de nem, vagy nem feltétlenül terápiás célú.

31 Következésképpen arra való utalás hiányában, hogy azt a jelen ítélet 24. és 26. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett megelőzési, diagnosztikai, betegség kezelésére és az egészség helyreállítására irányuló célból, tehát terápiás célból nyújtják, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, az olyan táplálkozási nyomon követési szolgáltatás, mint amelyet az alapügyben nyújtottak, nem felel meg a 2006/112 irányelvben el?írt összes adómentességre közösen vonatkozó közhasznú tevékenység kritériumának, következésképpen nem tartozik az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában el?írt adómentesség körébe, így f?szabály szerint a héa hatálya alá tartozik.

32 Ez az értelmezés nem sérti az adósemlegesség elvét, amellyel ellentétes különösen az, ha a fogyasztó szemszögéb?l azonos vagy hasonló és annak ugyanazon igényeit kielégít? két termékértékesítést vagy két szolgáltatásnyújtást, amelyek következésképpen egymással versenyeznek, a héa szempontjából eltér?en kezelnek (lásd ebben az értelemben: 2020. december 17-i Weg Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), mivel a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában kit?zött célra tekintettel a terápiás céllal nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatások és az ilyen céllal nem rendelkező táplálkozási nyomon követési szolgáltatások nem tekinthet?k azonosnak vagy hasonlóknak a fogyasztó szempontjából, és nem felelnek meg ez utóbbi ugyanazon igényeinek.

33 Minden más értelmezés azzal a következménnyel járna, hogy kiterjesztené a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában el?írt adómentesség hatályát az e rendelkezés szövegében, valamint az ezen irányelv IX. címe 2. fejezetének címében megjelen? *ratio legis*en túl. Ugyanis minden olyan, orvosi vagy paramedicinális hivatás gyakorlása keretében nyújtott szolgáltatás, amely akár nagyon közvetett, akár távoli hatással jár bizonyos betegségek megelőzésére, az e rendelkezésben el?írt adómentesség hatálya alá tartozna, ami nem felelne meg az uniós jogalkotó szándékának és az ilyen adómentesség szigorú értelmezése jelen ítélet 22. pontjában felidézett követelményének. Amint arra a f?tanácsnok az indítványa 61. pontjában rámutatott, az egészségkárosodás konkrét veszélye nélkül a betegséggel fennálló pusztán bizonytalan kapcsolat nem elegend? e tekintetben.

34 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy – a kérdést el?terjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat fenntartása mellett – az olyan feltételek között nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás, mint amelyek?l az alapügyben szó van, nem tartozik a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában el?írt adómentesség hatálya alá. Ebb?l kifolyólag a második kérdésre nem kell válaszolni.

35 Az első kérdést illetően nem zárható ki, hogy az ilyen szolgáltatás adóköteles jellegére tekintettel a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az a kérdés, hogy e szolgáltatás független-e, vagy sem, a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásoktól, továbbra is jelentősséggel bír e szolgáltatások megfelelő adójogi kezelésének meghatározása szempontjából.

36 E tekintetben arra kell emlékeztetni, hogy jöllehet az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, a többek között a tényállás megállapítására és értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező, említett nemzeti bíróságok feladata, hogy konkrétan meghatározzák, hogy az olyan feltételek mellett nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás, mint amelyekről az alapügyben szó van, a fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásoktól független szolgáltatásnyújtást valósít-e meg, vagy sem, és hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését (2018. december 19-i Mailat ítélet, C-717/18, EU:C:2018:1038, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), a Bíróság tájékoztathatja e bíróságokat az uniós jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez hasznos lehet (2013. január 17-i BG Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. pont). Ebből a szempontból a következő megfontolásokat kell figyelembe venni.

37 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy abban az esetben, ha valamely gazdasági ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy ennek keretében egy vagy több szolgáltatásról van-e szó (lásd ebben az értelemben: 1999. február 25-i CPP ítélet, C-349/96, EU:C:1999:93, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), azzal a pontosítással, hogy főszabály szerint minden egyes szolgáltatásnyújtást különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Mindazonáltal ezen általános szabály alóli kivételként először is a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Ezért egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 E célból, amint arra a főtanácsnok az indítványa 22–33. pontjában rámutatott, a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit kell meghatározni (2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet, C-111/05, EU:C:2007:195, 22. pont; 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet, C-463/16, EU:C:2018:22, 30. pont), az átlagfogyasztó szemszögéből tekintve (2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:48, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az e célból igénybe vett valószínűsítő körülmények csoportja különböző elemeket foglal magában: az elsőrendű elemek az intellektuális természetű és döntő jelentőségű elemek, amelyek annak megállapítására irányulnak, hogy a szóban forgó ügylet részei elválaszthatatlanok-e, vagy sem (2019. február 28-i Sequeira Mesquita ítélet, C-278/18, EU:C:2019:160, 30. pont), valamint hogy mi az ügylet – egységes vagy nem egységes – gazdasági célja (2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 34. pont), a másodrendű elemek a materiális és nem döntő jelentőségű elemek (lásd ebben az értelemben: 1999. február 25-i CPP ítélet, C-349/96, EU:C:1999:93, 31. pont), amelyek adott esetben az elsőrendű elemek

elemzésének támogatására szolgálnak, mint például az önálló (2013. január 17-i BG Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 43. pont) vagy együttes hozzáférés (2016. december 8-i Stock'94 ítélet, C-208/15, EU:C:2016:936, 33. pont) a szóban forgó szolgáltatásokhoz, vagy az egységes (2012. január 19-i Purple Parking és Airparks Services végzés, C-117/11, nem tették közzé, EU:C:2012:29, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) vagy külön számlázás megléte (2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet, C-463/16, EU:C:2018:22, 27. pont).

40 Másodszor egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek (2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az első kritérium, amelyet e tekintetben figyelembe kell venni, az átlagfogyasztó szempontjából a szolgáltatás önálló céljának hiánya. Így valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A második kritérium, amely valójában az első kritériumot valószínűsítő körülmény, a gazdasági ügyletet alkotó egyes szolgáltatások megfelelő értékének figyelembevételére vonatkozik, amelyek közül az egyik a másikhoz képest minimálisnak, sőt jelentéktelennek bizonyul (lásd ebben az értelemben: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet, C-308/96. és C-94/97, EU:C:1998:496, 24. pont).

43 Harmadszor, amint arra a főtanácsnok az indítványa 44. pontjában rámutatott, a 2006/112 irányelv értelmében az adómentes ügylethez „szorosan kapcsolódó ügyletek” osztják az elsőbbi adómentességét az adómentességek teljes érvényesülésének biztosítása érdekében. Mindazonáltal a jelen ítélet 30. és 31. pontjában szereplő megfontolásokra tekintettel az általános szabály alóli e harmadik kivétel, amely szerint minden egyes szolgáltatást különálló és független szolgáltatásnak kell tekinteni, nem alkalmazható az olyan táplálkozási nyomon követési szolgáltatás esetében, mint amelyet az alapügyben nyújtottak. Az ilyen típusú kivétel vizsgálatát tehát nem kell elvégezni.

44 Ami a jelen ítélet 38. pontjában említett első típusú kivételnek az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatásokra való alkalmazhatóságát illeti, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat olvasata alapján meg kell állapítani, hogy az alapeljárás felperese többek között sportlétesítmények működtetésére és üzemeltetésére irányuló tevékenységet, valamint fizikai közérzetet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységeket végez, és egy e célból képesített és minősített szakember útján a helyiségeiben táplálkozási nyomon követési szolgáltatásokat nyújtott.

45 Ráadásul a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese által nyújtott e különböző szolgáltatások külön számlázás tárgyát képezték, és az egyes szolgáltatások igénybe vehetők voltak a többi szolgáltatás igénybevétele nélkül is.

46 Ily módon – a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat fenntartása mellett – úgy t?nik, hogy egyrészt az alapeljárás felperese által nyújtott, fizikai közérzetet javító és megfelel? fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatások, másrészt a táplálkozási nyomon követési szolgáltatások nem kapcsolódnak elválaszthatatlanul a jelen ítélet 38. és 39. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat értelmében.

47 F?szabály szerint tehát az olyan szolgáltatásokat, mint amelyek?l az alapügyben szó van, úgy kell tekinteni, hogy azok nem alkotnak összetett jelleg? egységes szolgáltatást.

48 A jelen ítélet 40–42. pontjában említett második típusú kivételnek az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatásokra való alkalmazhatóságát illet?en, a jelen ügyben meg kell állapítani egyrészt a diétás nyomon követési szolgáltatás önálló célját az átlagfogyasztó szempontjából. Még ha az ilyen diétás nyomon követési szolgáltatásokat ugyanazon sportlétesítményekben is nyújtják vagy nyújthatják, mint a fizikai közérzetet javító és a megfelel? fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokat, ez nem változtat azon, hogy az el?bbieket célja nem sport?, hanem egészségügyi és esztétikai jelleg?, annak ellenére, hogy egy diétás étrend hozzájárulhat az atlétikai teljesítményhez. Másrészt, amint arra a f?tanácsnak az indítványa 56. pontjában rámutatott, az alapügyben a felperes számlázása szerint az ügyfél által fizetend? teljes havi ellenérték 40%-a a táplálkozási tanácsadásnak tudható be, amely arány nyilvánvalóan nem tekinthet? minimálisnak, vagy még kevésbé jelentéktelennek. Az olyan diétás nyomon követési szolgáltatások tehát, mint amelyek?l az alapügyben szó van, nem tekinthet?k járulékosnak a fizikai közérzetet javító és a megfelel? fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokból álló f?szolgáltatásokhoz képest.

49 Ebb?l következik, hogy – a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat fenntartása mellett – az olyan szolgáltatásokat, mint amelyek?l az alapügyben szó van, a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának alkalmazása szempontjából egymástól különállónak és függetlennek kell tekinteni.

50 E megfontolásokra tekintettel az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy – a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat fenntartása mellett – a valamely min?sített és képesített szakember által sportlétesítményekben – és esetlegesen a fizikai közérzetet javító és a megfelel? fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokat is magukban foglaló programok keretében – nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás különálló és független szolgáltatásnyújtásnak min?sül, és nem tartozhat az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség hatálya alá.

A költségekr?

51 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy – a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálat fenntartása mellett – a valamely min?sített és képesített szakember által sportlétesítményekben – és esetlegesen a fizikai közérzetet javító és a megfelel? fizikai állapot biztosítására irányuló szolgáltatásokat is magukban foglaló programok keretében – nyújtott táplálkozási nyomon követési szolgáltatás különálló és független szolgáltatásnyújtásnak min?sül, és nem tartozhat az ezen irányelv 132. cikke (1)

bekezdésének c) pontjában elírt adómentesség hatálya alá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.