

**C-581/19. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. július 30.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa  
– CAAD) (Portugália)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. július 22.

**Felperes:**FRENETIKEXITO – UNIPessoal L.<sup>da</sup>**Alperes:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália)

**Az alapeljárás tárgya**

A jogvita tárgya annak meghatározása, hogy a felperes által nyújtott, táplálkozással összefüggő szolgáltatás a fitness szolgáltatáshoz képest kiegészítő jellegű-e, olyan módon, hogy a kettő együtt egységes szolgáltatást képez, vagy, éppen ellenkezőleg, két különböző és egymástól független szolgáltatásról van-e szó. Ha úgy kell tekinteni, hogy a felperes által nyújtott, táplálkozással összefüggő szolgáltatás a fitness szolgáltatáshoz képest kiegészítő jellegű, akkor a szóban forgó táplálkozással összefüggő szolgáltatás a fitness szolgáltatással azonos adójogi bánásmódban részesül, tehát a hea hatálya alá tartozik. Ezzel szemben, ha ezt a szolgáltatást ténylegesen különállónak és függetlennek kell tekinteni, azon egészségügyi ellátások adójogi kezelését kell alkalmazni rájuk, amelyeket az orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóit nyújtanak, vagyis mentes a hea alól.

Ez utóbbi esetben (táplálkozással összefüggő független szolgáltatás) meg kell vizsgálni, hogy a Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottérték-adóról szóló [eredeti 1. o.] törvénykönyv, a továbbiakban: CIVA) 9. cikkének 1. pontjában előírt esetleges héamentesség alkalmazásához

szükséges-e, hogy a szolgáltatást ténylegesen nyújtsák, vagy elégséges, ha azt csupán rendelkezésre bocsátják.

### **Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 132. cikke (1) bekezdése c) pontjának értelmezése; az EUMSZ 267. cikk.

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 1) Ha, mint a jelen ügyben szereplő helyzetben, egy társaság
  - a) elsődlegesen a fizikai közérzet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységet végez, másodlagosan pedig olyan humán-egészségügyi 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 fitness szolgáltatásokat tartalmaznak, és olyan programokat, amelyek a fitness szolgáltatás mellett a táplálkozással összefüggő szolgáltatásokra is kiterjednek,

a [2006. november] 28-i 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglaltak alkalmazásában úgy kell-e tekinteni, hogy a humán-egészségügyi ellátás, és különösen a táplálkozással összefüggő szolgáltatás a fizikai közérzet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységhez képest kiegészítő jellegű, ilyen módon a kiegészítő szolgáltatást a főszolgáltatással azonos adójogi bánásmódban kell részesíteni, vagy éppen ellenkezőleg, úgy kell-e tekinteni, hogy a humán-egészségügyi ellátás, különösen a táplálkozással összefüggő szolgáltatás, és a fizikai közérzet javító és a megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenység különálló és független, ezért azokra a vonatkozásukban külön-külön előírt adójogi bánásmódot kell alkalmazni?

- 2) A [2006. november] 28-i 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdése c) [pontjában] előírt mentesség alkalmazásában szükséges-e, hogy a szóban forgó rendelkezésben szereplő szolgáltatásokat ténylegesen nyújtsák, vagy a szóban forgó mentesség alkalmazásához elégséges, ha e szolgáltatások csupán rendelkezésre állnak, oly módon, hogy azok igénybe vétele kizárólag az ügyfél szándékától függ?

## **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv.

### **„2. cikk [eredeti 2. o.]**

- (1) A hía hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
- a) [...]
  - b) [...]
  - c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.”

### **„132. cikk**

- (1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:
- a) [...]
  - b) [...]
  - c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí nyújtanak.”

## **A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések**

A hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv (CIVA)

### **„9. cikk**

Belső ügyletekre vonatkozó mentességek

Adómentességet élveznek:

- 1) az orvosi, fogorvosi, szülésznői, ápolói vagy más egészségügyi szakma gyakorlása során nyújtott szolgáltatások.”

## **A tényállás és az alapeljárás rövid ismertetése**

- 1 A FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.<sup>da</sup> társaság, amelynek székhelye Espinhóban, Portugáliában található (a továbbiakban: felperes) kérelmet terjesztett elő adóügyi választottbíróság felállítására és választottbírószági eljárás megindítása iránt, a Decreto-Lei no. 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária (az adóügyi választottbíráskodás szabályozásának elfogadásáról szóló, 2011. január 20-i 10/2011 törvényerejű

rendelet, a továbbiakban: RJAT) 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában és 10. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglaltak szerint annak érdekében, hogy állapítsák meg a 201406T és 201512T közötti időszakra vonatkozó, – az irányadó késedelmi pótlékokkal növelt, mindösszesen 13 253,05 euró összegű – héát hivatalból megállapító határozat jogellenességét, és ennek következtében helyezték azt hatályon kívül, továbbá kötelezzék az Autoridade Tributária **[eredeti 3. o.]** (adóhatóság, Portugália, a továbbiakban: AT vagy alperes) a befizetett összegek, valamint a késedelmi pótlékok visszatérítésére.

- 2 A felperes fitness lehetőséget kínáló intézmények irányításával és működtetésével foglalkozik, fizikai közérzet javító és megfelelő fizikai állapot biztosítására irányuló tevékenységet végez; testápolási termékeket, élelmiszereket, diétás termékeket, különösen tápszereket, étrend-kiegészítőket és ásványvizeket, ruházati termékeket, dekorációkat, ékszereket és reklámanyagokat értékesít kiskereskedelmi forgalomban és az interneten keresztül; egészségügyi tevékenységet végez, amely táplálkozással összefüggő szolgáltatásokat, táplálkozási tanácsadást és fizikai állapotfelmérést, valamint masszírozást foglal magában.
- 3 A 2014. és 2015. években e célból hivatalos felhatalmazással és tanúsítvánnyal rendelkező szakember útján táplálkozással összefüggő/dietetikai szolgáltatást nyújtott a létesítményeiben, hía felszámítása nélkül.
- 4 A felperes által szerződötett táplálkozási szakértő tanácsadás céljából hetente egy napon állt az ügyfelek rendelkezésére.
- 5 A felperest az Entidade Reguladora da Saúde (egészségügyi szabályozó hatóság, Portugália) 2014. augusztusában nyilvántartásba vette, amely nyilvántartásba vétel legalább is 2015-ben fennállt.
- 6 A felperes olyan programokat nyújtott, amelyek kizárólag a fitness szolgáltatásokat tartalmazták, illetve olyanokat is, amelyek a fitness szolgáltatások mellett a táplálkozás ellenőrzését is magukban foglalták, az ügyfeleknek kellett kiválasztaniuk a kívánt programot és eldönteniük, hogy az általuk kiválasztott programban szereplő valamennyi szolgáltatást igénybe veszi-e.
- 7 Amikor az ügyfél szerződést kötött a táplálkozással összefüggő szolgáltatások igénybevételére, a szolgáltatásokat annak igénybevételétől, illetve a konzultációk számától függetlenül számlázták ki.
- 8 Meghatározott összeg fejében a táplálkozással összefüggő szolgáltatások önálló és bármely más szolgáltatástól független igénybevételére is lehetőség volt, amely összeg mértéke annak függvényében változott, hogy az ügyfél tagja volt-e a felperes vállalkozásnak.
- 9 A felperes a kibocsátott számlákon feltüntette a fitness szolgáltatásokhoz és a táplálkozással összefüggő szolgáltatásokhoz kapcsolódó, vonatkozó összegeket.

- 10 Nincs összefüggés a kiszámlázott táplálkozási szolgáltatások és a táplálkozási tanácsadások között.
- 11 Egy 2017. július 24-i e-mail útján az AT a felperes tekintetében a 2014. és 2015. évekre vonatkozó kiigazításokat megelőző és az azokat követő számviteli dokumentumok, valamint az ugyanezen évekre irányadó amortizációs terv bemutatását kérte. E dokumentumokat a felperes ugyanezen a napon megküldte az AT-nak. **[eredeti 4. o.]**
- 12 Az AT hozzáfért a felperes 2014-re és 2015-re vonatkozó SAF-T fájljaihoz (könyvvizsgálói szabványosított dokumentum).
- 13 2017. október 25-én értesítették a felperest az ellenőrzési eljárás megindításáról.
- 14 A felperest tájékoztatták a 2014-es és 2015-ös pénzügyi évre irányadó hea és a vonatkozó késedelmi pótlékok hivatalból történő megállapításáról, amelynek összege mindösszesen 13 253,05 euró volt.
- 15 Az előző bekezdésben hivatkozott hivatalból történő adómegállapítás önkéntes megfizetésére nyitva álló időtartam alatt a felperes nem teljesítette a befizetést, ezért a szóban forgó adómegállapításokkal összefüggésben a megfelelő beszedési eljárást kezdeményezték, amelynek keretében a felperes részletekben történő fizetést kért.
- 16 2018. október 9-én a felperes előterjesztette az adóügyi választottbíróság felállítását és a választottbírósági eljárás megindítása iránti kérelmét.

#### **Az alapeljárás feleinek alapvető érvei**

- 17 A **felperes** összefoglalva a következőkben ismertetett érveket terjeszti elő.
- 18 Tevékenységét a fitness/egészségközpont és a táplálkozással összefüggő szolgáltatások területén fejti ki.
- 19 A 2014. és 2015. években e célból hivatalos felhatalmazással és tanúsítvánnyal rendelkező szakember útján táplálkozással összefüggő/dietetikai szolgáltatásokat nyújtott a létesítményeiben, héamentesség alkalmazása mellett.
- 20 A felperes által nyújtott fitness és táplálkozással összefüggő szolgáltatások különállóak és függetlenek.
- 21 A felperes olyan programokat nyújtott, amelyek kizárólag fitness szolgáltatást tartalmaztak, és olyan programokat is, amelyek a fitness szolgáltatások mellett a táplálkozás ellenőrzését is magukban foglalták.
- 22 A felperes a kibocsátott számlákon feltüntette a fitness szolgáltatásokhoz és a táplálkozással összefüggő szolgáltatásokhoz kapcsolódó vonatkozó összegeket.

- 23 Habár az AT 2017 júliusában indított ellenőrzést, 2017. október 25-ig nem tájékoztatta a felperest az ellenőrzési eljárás megindításáról.
- 24 Az a tény, hogy az ellenőrzési eljárást nem zárták le 6 hónapon belül, lényeges eljárási szabálysértésnek minősül, amely érvénytelenné tesz valamennyi későbbi eljárási cselekményt, ideértve a megtámadott adómegállapításokat is. **[eredeti 5. o.]**
- 25 Az AT a 2015. augusztus 19-i Informação Vinculativa n.º 9215-ben (9215. sz. kötelező érvényű felvilágosításra adott válaszban) foglaltakkal ellentétesen járt el, ami az együttműködés, az anyagi igazság, az egyenlőség és a jogállamiság elvének megsértését jelenti.
- 26 Az adóügyi ellenőrzésről készült jegyzőkönyvet, amely a megtámadott adómegállapításra vonatkozó javaslatot tartalmazza, az indokolási kötelezettség megsértésével hozták.
- 27 Az alperes ellenkérelmet terjesztett elő, amely összefoglalva a következőkben ismertetett érveket tartalmazza.
- 28 A felperes által előterjesztett bizonyítékok vizsgálatából az következik, hogy az ügyfél akkor is fizet a táplálkozással összefüggő szolgáltatásért, ha azt nem veszi igénybe, ilyen módon a táplálkozás ellenőrzése a fitneszhez képest kiegészítő jellegű szolgáltatás.
- 29 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a táplálkozás ellenőrzése kiegészítő jellegű szolgáltatás, tekintettel arra, hogy a táplálkozási tanácsok száma az e szolgáltatásokért felszámított díjakhoz képest alacsony.
- 30 A felperes nem bizonyítja ezen egészségügyi jellegű szolgáltatásnyújtás tényleges teljesítését.
- 31 Mivel a táplálkozással összefüggő szolgáltatások nyújtása a fitnesz szolgáltatáshoz képest kiegészítő jellegű, e szolgáltatásra a főszolgáltatás adójogi kezelését kell alkalmazni.
- 32 A felperes mesterségesen megbontja az árat, és annak egy része után felszámítja a héát, a másik részét pedig mentesíti az adó alól.
- 33 Sem az adóügyi ellenőrzés jegyzőkönyve, sem a megtámadott adómegállapítások nem sértik az indokolási kötelezettséget.
- 34 A felperes végül azt kéri, hogy a bíróság állapítsa meg a választottbírói eljárás iránti kérelem megalapozatlanságát, vagy, arra az esetre, ha azt megalapozottnak tekinti, előzetes döntéshozatal céljából terjesszen a Bíróság elé két kérdést annak tisztázása érdekében, hogy: i. a felperes által alkalmazott számlázási mód a szolgáltatás mesterséges megbontásának minősül-e és ii. az egészségügyi

ellátásokra előírt héamentesség alkalmazható-e olyan táplálkozási tanácsadási szolgáltatásokra, amelyek teljesítésére soha nem került sor.

### **Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid ismertetése**

Az alapeljárás a CIVÁ 9. cikke 1. pontjában előírt héamentesség felperes által nyújtott, táplálkozással összefüggő szolgáltatásokra történő alkalmazására vonatkozik. [eredeti 6. o.]

Annak megállapítása céljából, hogy e mentesség alkalmazható-e a jogvita tárgyát képező, táplálkozással összefüggő szolgáltatásokra, szükséges:

- i. annak meghatározása, hogy a felperes által nyújtott, táplálkozással összefüggő szolgáltatás a fitness szolgáltatáshoz képest kiegészítő jellegű-e, oly módon, hogy a kettő együtt egységes szolgáltatást képez, vagy éppen ellenkezőleg, két különböző és egymástól független szolgáltatásról van-e szó, és
  - ii. annak meghatározása, hogy a CIVÁ 9. cikke 1. pontjában előírt héamentesség alkalmazása szempontjából szükséges-e a szolgáltatás tényleges nyújtása, vagy elégséges, ha az csupán rendelkezésre áll.
- 35 E tekintetben a 2006/112 irányelvben, különösen annak 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában és 132. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglaltakat kell figyelembe venni.
- 36 Ha úgy kell tekinteni, hogy a felperes által nyújtott, táplálkozással összefüggő szolgáltatások a fitness szolgáltatáshoz képest kiegészítő jellegű, akkor a szóban forgó táplálkozással összefüggő szolgáltatások a fitness szolgáltatásokkal azonos adójogi bánásmódban részesülnek, tehát a héa hatálya alá tartoznak.
- 37 Ezzel szemben, ha ezeket a szolgáltatásokat ténylegesen különállónak és függetlennek kell tekinteni, azon egészségügyi ellátások adójogi kezelését kell alkalmazni a vonatkozásukban, amelyeket az orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói nyújtanak, vagyis, mentesek a héa alól.
- 38 Ebben az értelemben, ahogyan arra az alperes hivatkozik, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint, ha valamely tevékenység több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy két, illetve több ügyletről vagy pedig egységet képező ügyletről van-e szó (2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Ami a táplálkozással összefüggő szolgáltatásoknak a fitness szolgáltatásokhoz kéviszonyított tényleges kiegészítő vagy független jellegét illeti, ha a táplálkozással összefüggő szolgáltatásokat egy edzőteremben nyújtják, akkor a bíróság értelmezése szerint – a felperes és az alperes által kifejtett álláspontok

ellenére – a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem tekinthető egységesnek, mert mindkét értelemben található ítélkezési gyakorlat, ahogyan az a felek érveléséből is következik.

- 40 Másfelől, abban az esetben, ha a táplálkozással összefüggő szolgáltatásokat függetlennek kell tekinteni, és következésképpen azt nem a testedzési szolgáltatással azonos adójogi bánásmódban kell részesíteni, meg kell vizsgálni, hogy a CIVA 9. cikke 1. pontjában előírt héamentesség esetleges alkalmazása szempontjából szükséges-e a szolgáltatás tényleges nyújtása, vagy elégséges, ha az csupán rendelkezésre áll. **[eredeti 7. o.]**
- 41 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben is úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem egységes azzal kapcsolatban, hogy az egyik vagy a másik értelmezést kell-e elfogadni.