

Predmet C-581/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

30. srpnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
— CAAD) (Portugal)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

22. srpnja 2019.

Tužitelj:FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL L.^{da}**Tuženik:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava)

Predmet glavnog postupka

Predmet je spora utvrditi je li nutricionistička usluga koju tužitelj pruža pomoćna u odnosu na uslugu sportskog treniranja, tako da njih dvije čine jedinstvenu uslugu ili je, naprotiv, riječ o dvjema odvojenima i samostalnim uslugama. Ako se ocijeni da je nutricionistička usluga koju tužitelj pruža pomoćna u odnosu na uslugu sportskog treniranja, na navedenu će se uslugu primijeniti istovjetan porezni tretman kao i na uslugu sportskog treniranja, te će stoga podlijegati PDV-u. Ako se, suprotno tomu, smatra da je takva usluga stvarno odvojena i samostalna, na nju se primjenjuje isti porezni tretman koji se primjenjuje na pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih i paramedicinskih profesija, odnosno bit će izuzeta od PDV-a.

U potonjem će se slučaju (samostalna nutricionistička usluga) trebati ispitati je li za primjenu mogućeg izuzeća od PDV-a iz članka 9. stavka 1. Códiga do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: CIVA) nužno da se usluga doista pruži, ili je već dovoljno da se usluga samo stavi na raspolaganje.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost; članak 267. UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. U slučaju kada, kao u ovom predmetu, trgovačko društvo
 - (a) obavlja uglavnom djelatnosti treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, a sporedno djelatnosti u vezi sa zdravljem, uključujući nutricionističke usluge, usluge nutricionističkog savjetovanja i procjene tjelesne kondicije, kao i masaže;
 - (b) daje na raspolaganje svojim klijentima programe koji uključuju samo usluge sportskog treniranja i programe koji, osim usluga sportskog treniranja, uključuju i nutricionističke usluge,

treba li za potrebe članka 2. stavka 1. [točke] (c) Direktive 2006/112/EZ od 28. [studenoga 2006.] smatrati da je djelatnost u vezi sa zdravljem, osobito nutricionistička usluga, pomoćna u odnosu na djelatnost treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, zbog čega na nju treba primijeniti isti porezni tretman kao na glavnu djelatnost ili, naprotiv, treba smatrati da su djelatnost u vezi sa zdravljem, osobito nutricionistička usluga i djelatnost treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja odvojene i samostalne, tako da se na njih primjenjuju odgovarajući porezni tretmani predviđeni za svaku od tih djelatnosti?

2. Je li za primjenu izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (c) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. nužno da se usluge navedene u toj odredbi stvarno pružaju ili je za primjenu navedenog izuzeća dovoljno da se takve usluge samo stave na raspolaganje, tako da njihovo korištenje ovisi isključivo o klijentovoj volji?

Relevantne odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

„Članak 2.

1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:
 - (a) [...]
 - (b) [...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

„Članak 132.

1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) [...]

(b) [...]

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;”

Relevantne odredbe nacionalnog prava

Zakonik o porezu na dodanu vrijednost (CIVA)

„Članak 9.

Izuzeca u vezi s unutarnjim transakcijama

„Od plaćanja poreza izuzeto je:

1. pružanje usluga u vezi s obavljanjem djelatnosti liječnika, zubara, babica, medicinskih sestara i drugih zdravstvenih zanimanja.”

Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 A FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL, L.^{da}, društvo sa sjedištem u Espinhu, Portugal (u daljnjem tekst: tužitelj), podnijelo je zahtjev za uspostavljanje poreznog arbitražnog suda i zahtjev za arbitražu, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) i člankom 10. stavkom 1. točkom (a) Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) [Zakonodavna uredba br. 10/2011 od 20. siječnja (pravno uređenje porezne arbitraže) (u daljnjem tekstu: RJAT)], radi utvrđivanja nezakonitosti te posljedično poništenje *ex offo* obračuna PDV-a za razdoblja od 201406T do 201512T, uvećano za odgovarajuće zatezne kamate, u ukupnom iznosu od 13 253,05 eura, i radi nalaganja Autoridade Tributária (porezna uprava, u daljnjem tekstu: AT) ili „tuženiku” da vrati plaćene iznose i zahtijevanja isplate zateznih kamata.
- 2 Tužitelj obavlja djelatnost upravljanja i korištenja sportskim objektima, djelatnosti treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja; prodaje na maloprodajnoj razini ili putem interneta kozmetičke proizvode, prehrambene i dijetetske proizvode, osobito nutricionističke proizvode, dodatke prehrani i vodu, odjeću, ukrase i nakit, promidžbene materijale; djelatnosti u vezi sa zdravljem, uključujući

- nutricionističke usluge, usluge nutricionističkog savjetovanja i procjene tjelesne kondicije, kao i masaže.
- 3 U 2014. i 2015. godini je u svojim prostorijama, pomoću osobe koja je za to propisno ovlaštena i certificirana, pružio nutricionističke/prehrambene usluge, a da nije obračunao PDV.
 - 4 Nutricionist s kojim je tužitelj sklopio ugovor stajao je na raspolaganju klijentima jedan dan u tjednu.
 - 5 Tužitelj se u kolovozu 2014. upisao u Entidade Reguladora da Saúde (Zdravstveno regulatorno tijelo), u kojemu je ostao upisan barem tijekom cijele 2015.
 - 6 Tužitelj je nudio programe koji su uključivali samo usluge sportskog treniranja i programe koji su, usto, uključivali nutricionističko praćenje, pri čemu je klijent bio taj koji je odabrao željeni program i odlučio hoće li koristiti sve usluge koje su mu bile na raspolaganju na temelju odabranog programa.
 - 7 Kada bi klijent ugovorio nutricionističku uslugu, ona bi se naplaćivala neovisno o tome to je li je klijent koristio i koliko je savjetovanja imao.
 - 8 Nutricionističke usluge mogle su se ugovoriti pojedinačno i odvojeno od bilo koje druge usluge, uz plaćanje određenog iznosa, koji se razlikovao ovisno o tome je li klijent bio član.
 - 9 Tužitelj je na izdanim računima navodio iznose koji su odgovarali usluzi sportskog treniranja odnosno usluzi nutricionističkog praćenja.
 - 10 Ne postoji korelacija između obračunanih nutricionističkih usluga i nutricionističkih savjetovanja.
 - 11 Elektroničkom poštom od 24. srpnja 2017., AT je zatražio podnošenje računovodstvenih dokumenata koji se odnose na tužitelja, a datiraju prije i poslije ispravaka za 2014. i 2015. te plan njihove otplate za te godine. Ti su dokumenti istog dana poslani AT-u.
 - 12 AT je imao pristup tužiteljevu SAFT-u (Standard Audit File for Tax Purposes, standardizirani dokument porezne revizije) za 2014. i 2015.
 - 13 Tužitelj je o početku porezne inspekcije bio obaviješten 25. listopada 2017.
 - 14 Obaviješten je i o *ex offo* obračunu PDV-a za porezna razdoblja 2014. i 2015. te o pripadajućim zateznim kamatama u ukupnom iznosu od 13 253,05 eura.
 - 15 Tužitelj nije u propisanom razdoblju izvršio plaćanje *ex offo* obračuna navedenih u prethodnoj točki, zbog čega su, u vezi s navedenim obračunima, pokrenuti odgovarajući postupci naplate u izvršnom razdoblju, u okviru kojih je tužitelj dogovorio plaćanje u obrocima.

- 16 Dana 9. listopada 2018. podnesen je zahtjev za uspostavljanje poreznog arbitražnog suda i za arbitražni postupak.

Bitni argumenti stranaka glavnog postupka

- 17 **Tužitelj**, ukratko, iznosi sljedeće argumente.
- 18 Svoju djelatnost obavlja u području usluga u okviru sportskih centara/zdravstva i nutricionizma.
- 19 U 2014. i 2015. je u svojim prostorijama, pomoću osobe koja je za to propisno ovlaštena i certificirana, pružao nutricionističke/prehrambene usluge, primijenivši izuzeće od PDV-a.
- 20 Usluge sportskog treniranja i nutricionizma koje je tužitelj pružao odvojene su i samostalne.
- 21 Tužitelj je nudio programe koji su uključivali samo usluge sportskog treniranja i programe koji su, usto, uključivali nutricionističko praćenje.
- 22 Tužitelj je na izdanim računima navodio iznose koji su odgovarali usluzi sportskog treniranja odnosno usluzi nutricionističkog praćenja.
- 23 Iako je AT započeo svoje inspekcijske radnje u srpnju 2017., do 25. listopada 2017. nije tužitelja obavijestio o početku inspekcijskog nadzora.
- 24 Činjenica da inspekcijski nadzor nije završio u roku od 6 mjeseci bitna je povreda postupka, kojom se poništavaju svi naknadni akti, uključujući i sporna porezna rješenja.
- 25 AT je postupao protivno onomu što je propisano u Informação Vinculativa br. 9215 (odgovor na obvezujući savjet br. 9215) od 19. kolovoza 2015., čime je prekršio načela suradnje, materijalne pravičnosti, pravne sigurnosti, jednakosti i vladavine prava.
- 26 Izvješće o poreznom nadzoru koje predlaže sporna porezna rješenja sadržava nedostatak u obrazloženju.
- 27 **Tuženik** je podnio pisani odgovor u kojem je sažeo sljedeće argumente.
- 28 Iz analize dokaza koje je tužitelj podnio proizlazi da klijent plaća nutricionističku uslugu, iako je ne koristi, tako da je nutricionističko praćenje pomoćna djelatnost u odnosu na tjelovježbu.
- 29 Stoga se mora zaključiti da je usluga nutricionističkog praćenja pomoćna s obzirom na mali broj nutricionističkih savjetovanja u odnosu na naknade koje su za tu uslugu plaćene.

- 30 Tužitelj ne navodi da su stvarno pružene liječničke usluge.
- 31 Budući da je nutricionistička usluga pomoćna u odnosu na pružanje usluge sportskog treniranja, na nju valja primijeniti porezni tretman koji se primjenjuje na tu glavnu uslugu.
- 32 Tužitelj umjetno raščlanjuje cijenu, jednim je dijelom oporezujući PDV-om, a ostavljajući drugi dio izuzet od PDV-a.
- 33 Ni u izvješću o poreznom nadzoru ni u spornim poreznim rješenjima ne postoji nedostatak u obrazloženju.
- 34 Tuženik završava ističući da se zahtjev za arbitražu treba proglašiti nedopuštenim ili, ako je dopušten, da se Sudu postave dva pitanja koja su se pojavila, a pomoću kojih valja razjasniti: (i) je na koji je tužitelj li način izdavao račune umjetno raščlanjivanje usluga i (ii) može li se izuzeće od PDV-a predviđeno za medicinske djelatnosti primijeniti na usluge nutricionističkog savjetovanja koje nikad nisu pružene.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Glavni postupak odnosi se na primjenu izuzeća od PDV-a iz članka 9. stavka 1. CIVA-e na nutricionističku uslugu koju tužitelj pruža.

Kako bi se utvrdilo može li se to izuzeće primjenjivati na sporne nutricionističke usluge, potrebno je:

- (i) utvrditi je li nutricionistička usluga koju tužitelj pruža pomoćna u odnosu na uslugu sportskog treniranja, tako da njih dvije čine jedinstvenu uslugu ili je, naprotiv, riječ o dvjema odvojenima i samostalnim uslugama, i
 - (ii) utvrditi je li za primjenu izuzeća od PDV-a predviđenog u članku 9. stavku 1. CIVA-e nužno da se usluga doista pruži, ili je već dovoljno da se usluga samo stavi na raspolaganje.
- 35 U tom pogledu valja uzeti u obzir odredbe Direktive 2006/112, osobito njezin članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 132. stavak 1. točku (c).
 - 36 Ako se ocijeni da je nutricionistička usluga koju tužitelj pruža pomoćna u odnosu na uslugu sportskog treniranja, na navedenu će se uslugu primijeniti istovjetan porezni tretman kao i na uslugu sportskog treniranja, te će stoga podlijegati PDV-u.
 - 37 Ako se, suprotno tomu, ocijeni da je takva usluga stvarno odvojena i samostalna, na nju se primjenjuje isti porezni tretman koji se primjenjuje na pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih i paramedicinskih profesija, odnosno bit će izuzeta od PDV-a.

- 38 U tom pogledu, kao što tužitelj ističe, u skladu sa sudskom praksom Suda, kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih usluga ili jedne jedinstvene usluge (presuda od 27. listopada 2005., *Levob Verzekerigen i OV Bank*, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Što se tiče pomoćne ili samostalne prirode nutricionističke usluge u odnosu na uslugu sportskog treniranja, kada se prvospomenuta pruža u sportskom centru, sud koji je uputio zahtjev, unatoč stajalištima tužitelja i tuženika, smatra da ne postoji sudska praksa Suda koja bi se mogla smatrati ujednačenom, s obzirom na to da postoji sudska praksa u oba smjera, kao što to uostalom proizlazi iz argumenata samih stranaka.
- 40 S druge strane, i u slučaju da se utvrda da je nutricionistička usluga samostalna i da se stoga na nju ne smije primjenjivati isti porezni tretman kao onaj koji se primjenjuje na uslugu sportskog treniranja, valja ispitati je li za primjenu izuzeća od PDV-a predviđenog u članku 9. stavku 1. CIVA-e nužno da se usluga doista pruži, ili je već dovoljno da se usluga samo stavi na raspolaganje.
- 41 Sud koji je uputio zahtjev ponovno smatra da sudska praksa Suda nije ujednačena u pogledu odabira jednog ili drugog tumačenja.

RADNI DOKUMENT