

Дело C-581/19**Резюме на преюдициално запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

30 юли 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

22 юли 2019 г.

Ищец:FRENETIKEXITO — UNIPessoal L.^{da}**Ответник:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия)

Предмет на главното производство

Главното производство има за предмет да се установи дали услугата, свързана с хранене, предоставяна от ищеца, е съпътстваща фитнес-услугата, в резултат на което двете формират една-единствена доставка или напротив — става въпрос за отделни и самостоятелни доставки. Ако бъде прието, че услугата, свързана с хранене, предоставяна от ищеца, е съпътстваща фитнес-услугата, тази услуга, свързана с хранене, ще бъде данъчно третирана по същия начин както фитнес-услугата и следователно ще подлежи на облагане с ДДС. Ако обаче бъде прието, че тази услуга реално представлява отделна и самостоятелна доставка, спрямо нея ще се прилага данъчният режим за медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, т.е. ще бъде освободена от ДДС.

Във втория случай (самостоятелна услуга, свързана с хранене) ще трябва да се прецени дали за прилагането на евентуалното освобождаване от ДДС,

предвидено в член 9, параграф 1 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност; наричан по-нататък „CIVA“) е необходимо действителното предоставяне на услугата или е достатъчно самото предоставяне на разположение на същата.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на член 2, параграф 1, буква в) и член 132, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност; член 267 ДФЕС.

Преюдициални въпроси

- 1) Когато в случай като разглеждания в главното производство дадено предприятие
 - а) осъществява като основна дейност поддържане на добро физическо състояние, а като допълваща дейност — здравни услуги, които включват услуги, свързани с хранене, консултации относно храненето и оценка на физическото състояние, както и масажи;
 - б) предлага на клиентите си планове, които включват единствено фитнес услуги и планове, които освен фитнес услугите, включват и услуги, свързани с хранене,

следва ли за целите на предвиденото в член 2, параграф 1, [буква] в) от Директива 2006/112/ЕО от 28 [ноември 2006 година] да се приеме, че здравната дейност, по-конкретно, услугата, свързана с хранене, е съпътстваща дейността за поддържане на добро физическо състояние и следователно тази съпътстваща доставка трябва да бъде данъчно третирана по същия начин като основната доставка, или напротив — следва да се приеме, че здравната дейност, по-конкретно услугата, свързана с хранене, и дейността за поддържане на добро физическо състояние са отделни и самостоятелни, така че спрямо тях ще се прилагат съответните данъчни режими, предвидени за всяка от тези дейности?

- 2) Необходимо ли е за целите на прилагането на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, [буква] в) от Директива 2006/112/ЕО от 28 [ноември 2006 година], изброените в посочената разпоредба услуги да се предоставят действително или за прилагането на освобождаването е достатъчно самото предоставяне на разположение на тези услуги, така че тяхното ползване да зависи единствено от волята на съответния клиент?

Разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

„Член 2

1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:
 - а) [...]
 - б) [...]
 - в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

„Член 132

1. Държавите членки освобождават следните сделки:
 - а) [...]
 - б) [...]
 - в) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка“.

Разпоредби на националното право

Кодекс за данъка върху добавената стойност (CIVA)

„Член 9

Освобождавания на вътрешни сделки

От облагане се освобождават:

- 1) предоставянето на услуги при упражняване на професиите лекар, стоматолог, акушерка, медицинска сестра или други медицински професии“.

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 FRENETIKEXITO — UNIPessoal, L.^{da}, дружество със седалище в Еспиньо, Португалия (наричано по-нататък „ищецът“), на основание предвиденото в член 2, параграф 1, буква а) и член 10, параграф 1, буква а) от Decreto-Lei n.º 10/2011 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) (Декрет-закон № 10/2011 (Правен режим на данъчния арбитраж); наричан по-нататък „RJAT“) от 20 януари 2011 г. е подало искане за

конституиране на арбитражен съд по данъчни въпроси и арбитражен иск за обявяване незаконосъобразността и съответно за отмяната на акта за служебно установяване на задължение за плащане на ДДС за периодите 201406Т—201512Т, увеличено със съответната лихва за забава, в общ размер на 13 253,05 EUR, както и за осъждането на Autoridade Tributária (данъчният орган; наричан по-нататък „АТ“ или „ответникът“) да възстанови платените суми ведно с дължимата мораторна лихва.

- 2 Ищецът извършва дейност по управление и експлоатация на спортни центрове, дейности за поддържане на добро физическо състояние; продажба на дребно чрез интернет на козметични продукти, храни и диетични продукти, по-конкретно — хранителни продукти, хранителни добавки и вода, облекла, стоки за декорация и украшения, рекламни стоки; здравни дейности, които включват услуги, свързани с хранене, консултации относно храненето и оценка на физическото състояние, както и масажи.
- 3 През 2014 г. и 2015 г. ищецът, посредством надлежно оправомощен и сертифициран специалист, е предоставял в своите помещения услуги, свързани с хранене/диетология, за които не е начислявал ДДС.
- 4 Наетият от ищеца диетолог е бил на разположение на клиентите един ден седмично.
- 5 През август 2014 г. ищецът се е регистрирал в Entidade Reguladora da Saúde (Здравен регулаторен орган, Португалия), като регистрацията му е продължила най-малко през 2015 г.
- 6 Ищецът е предлагал планове, които са включвали само фитнес услуги и планове, които освен тези услуги са включвали и наблюдение на храненето, като клиентите са избирали желания план и са решавали дали да ползват всички предлагани им услуги чрез избор от тях план.
- 7 Когато съответният клиент е избирал услугата, свързана с хранене, същата е била заплащана, независимо дали той я е ползвал и независимо от броя на посещенията от него консултации.
- 8 Услугите, свързани с хранене, е можело да бъдат ползвани самостоятелно и независимо от всякакви други услуги, чрез заплащането на определена сума, която е била различна в зависимост от това дали съответният клиент е бил член на [спортните центрове на] ищеца.
- 9 Ищецът е посочвал в издаваните фактури съответните суми за фитнес услугата и тези за услугата по наблюдение на храненето.
- 10 Заплащаните услуги, свързани с хранене, и консултациите относно храненето не са взаимосвързани.

- 11 С електронно писмо от 24 юли 2017 г. АТ е поискал да му бъдат предоставени счетоводни документи за ищеца за периоди преди и след корекциите за 2014 г. и 2015 г., както и планът за плащане на данъка за същите години. Тези документи са изпратени на АТ на същата дата.
- 12 АТ е имал достъп до SAF-T (стандартизиран одитен файл за данъците) за 2014 г. и 2015 г. на ищеца.
- 13 На 25 октомври 2017 г. ищецът е уведомен за започването на ревизионно производство.
- 14 На ищеца е връчен акт за служебно установяване на задължение за ДДС за данъчните 2014 г. и 2015 г. със съответната лихва за забава, в общ размер на 13 253,05 EUR.
- 15 Ищецът не е платил доброволно описаното в предходната точка служебно установено данъчно задължение, поради което във връзка с това задължение са започнати съответните производства по принудително събиране, в рамките на които ищецът се е съгласил на разсрочено плащане.
- 16 На 9 октомври 2018 г. е подадено искането за конституиране на арбитражен съд по данъчни въпроси и за образуване на арбитражно производство.

Основни доводи на страните в главното производство

- 17 В резюме ищецът излага описаните по-нататък доводи.
- 18 Ищецът осъществява дейността си в сферата на услугите, свързани със спортни центрове, със здравето и храненето.
- 19 През 2014 г. и 2015 г. ищецът, посредством надлежно оправомощен и сертифициран специалист, е предоставял в своите помещения услуги, свързани с хранене/диетология, за които не е начислявал ДДС.
- 20 Фитнес услугите и услугите, свързани с хранене, предоставяни от ищеца, са отделни и самостоятелни.
- 21 Ищецът е предлагал планове, които са включвали само фитнес услуги и планове, които освен тези услуги са включвали и наблюдение на храненето.
- 22 Ищецът е посочвал в издаваните фактури съответните суми за фитнес услугата и тези за услугата, свързана с наблюдение на храненето.
- 23 Въпреки че АТ е започнал ревизионните действия през юли 2017 г., той не е уведомил ищеца за започването на ревизионното производство до 25 октомври 2017 г.

- 24 Обстоятелството, че ревизионното производство не е приключило в срок от 6 месеца, представлява съществено процесуално нарушение, което прави недействителни всички последващи актове, включително оспорвания акт за установяване на данъчни задължения.
- 25 Действията на АТ са в противоречие с посоченото в Informação Vinculativa n.º 9215 (Задължителни указания № 9215) от 19 август 2015 г., което представлява нарушение на принципите на сътрудничество, на материалноправна справедливост, на правна сигурност, на равенство и на правовата държава.
- 26 Ревизионният доклад, с който се предлага установяването на оспорените данъчни задължения, е опорочен от липсата на мотиви.
- 27 **Отвeтникът** представя писмен отговор, в който, в резюме, излага описаните по-нататък доводи.
- 28 От анализа на представените от ищеца доказателства се установява, че клиентите заплащат услугите, свързани с хранене, дори и да не ги ползват, поради което наблюдението на храненето представлява услуга, съпътстваща практикуването на фитнес.
- 29 От горното може да се заключи, че услугата по наблюдение на храненето има съпътстващ характер, като се има предвид малкия брой консултации относно храненето в сравнение с плащанията за тази услуга.
- 30 Ищецът не е доказал действително предоставяне на медицински услуги.
- 31 Тъй като предоставянето на услугата, свързана с хранене, е съпътстващо предоставянето на фитнес услугата, спрямо първата трябва да се прилага данъчният режим за основната доставка.
- 32 Ищецът извършва изкуствено разделяне на цената, начислявайки ДДС върху част от нея и оставяйки друга част без да начисли този данък.
- 33 Нито данъчноревизионният доклад, нито оспореният акт за установяване на данъчно задължение страдат от липса на мотиви.
- 34 Накрая отивникът моли арбитражният иск да бъде обявен за недопустим или в случай, че бъде приет за допустим, до Съда да бъдат отправени двата формулирани въпроса, с които да се установи: i) дали практикуваният от ищеца начин на фактуриране представлява изкуствено разделяне на предоставяните услуги; и ii) дали предвиденото за медицинските дейности освобождаване от ДДС може да се приложи спрямо консултантски услуги относно храненето, които никога не са предоставяни.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

Главното производство се отнася до прилагането на освобождаването от ДДС, предвидено в член 9, точка 1 от CIVA, по отношение на услугата, свързана с хранене, предоставяна от ищеца.

За да се установи дали посоченото освобождаване може да бъде приложено спрямо спорните услуги, свързани с хранене, е необходимо:

- i) да се прецени дали предоставяната от ищеца услуга, свързана с хранене, е съпътстваща фитнес услугата, така че двете съставляват една-единствена доставка или напротив — това са отделни и самостоятелни доставки; и
 - ii) да се прецени дали за целите на прилагане на освобождаването от ДДС, предвидено в член 9, точка 1 от CIVA, е необходимо действителното предоставяне на услугата, свързана с хранене или е достатъчно самото предоставяне на разположение на тази услуга.
- 35 В тази връзка е необходимо да се вземе предвид предвиденото в Директива 2006/112, по-конкретно, в член 2, параграф 1, буква в) и член 132, параграф 1, буква в) от същата директива.
- 36 Ако се приеме, че предоставяната от ищеца услуга, свързана с хранене, е съпътстваща фитнес услугата, тази услуга, свързана с хранене, ще бъде данъчно третирана по същия начин, както фитнес услугата и следователно ще подлежи на облагане с ДДС.
- 37 Ако, обаче, бъде прието, че тази услуга действително представлява отделна и самостоятелна доставка, спрямо нея ще се прилага данъчният режим за медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, т.е. ще бъде освободена от ДДС.
- 38 В този смисъл, както ответникът посочва, съгласно практиката на Съда, когато операция се състои от набор елементи и действия, следва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които тя протича, за да се определи дали са налице две или повече отделни доставки или само една доставка (Решение от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Що се отнася до действителния спомагателен или самостоятелен характер на услугата, свързана с хранене, спрямо фитнес услугата, когато първата се предоставя във фитнес салон, независимо от защитащите от ищеца и ответника становища, запитващата юрисдикция счита, че не съществува практика на Съда, която може да се приеме за единна, тъй като има постановени решения и в двата смисъла, което, освен друго, се установява и от самите твърдения на страните.

- 40 От друга страна и в случай, че се приеме, че услугата, свързана с хранене, е самостоятелна и следователно спрямо нея не трябва да се прилага данъчният режим за фитнес услугата, ще трябва да се прецени дали за целите на евентуалното прилагане на освобождаването от ДДС, предвидено в член 9, точка 1 от CIVA, е необходимо услугата да бъде реално предоставяна или е достатъчно самото предоставяне на разположение на същата.
- 41 Запитващата юрисдикция отново посочва, че според нея практиката на Съда не е единна при възприемане на едното или другото тълкуване.