

## Věc C-581/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

30. července 2019

**Předkládající soud:**Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa  
— CAAD) (Portugalsko)**Datum předkládacího rozhodnutí:**

22. července 2019

**Žalobkyně v rozhodčím řízení:**FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL L.<sup>da</sup>**Žalovaný v rozhodčím řízení:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a celní úřad)

**Předmět původního řízení**

Předmětem sporu je určení, zda nutriční služba, kterou poskytuje žalobkyně v rozhodčím řízení, představuje vedlejší službu ve vztahu ke službám sportovního trenéra, takže obě služby představují jediné plnění, nebo zda jde o dvě nezávislá plnění. Pokud nutriční služba, kterou poskytuje žalobkyně v rozhodčím řízení, představuje vedlejší službu ve vztahu ke službám sportovního trenéra, bude uvedená služba nutričního poradenství podléhat stejnému daňovému zacházení jako služby sportovního trenéra, a bude tedy podléhat DPH. Pokud naopak uvedená služba skutečně představuje odlišné a samostatné plnění, bude podléhat daňovému zacházení se službami asistence fyzickým osobám uplatňovanému na výkon lékařských a zdravotnických povolání, a bude tedy osvobozena od DPH.

V posledně uvedeném případě (nezávislá nutriční služba) bude třeba přezkoumat, zda pro účely uplatnění případného osvobození od DPH podle čl. 9 bodu 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty; dále jen „CIVA“) je nezbytné, aby služba byla skutečně poskytnuta, nebo zda postačí, že je zpřístupněna.

## **Předmět a právní základ předběžné otázky**

Výklad čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty; článek 267 SFEU.

## **Předběžné otázky**

- 1) Pokud, jako je tomu v projednávané věci, společnost
  - a) má jako hlavní předmět činnosti služby sportovního tréninku a wellness, a jako vedlejší činnost zdravotnické služby zahrnující nutriční služby a poradenství, posouzení fyzické kondice, jakož i masáže;
  - b) zpřístupňuje svým zákazníkům plány zahrnující výhradně služby sportovního tréninku a plány, které kromě služeb sportovního tréninku zahrnují nutriční služby,

mají pro účely ustanovení čl. 2 odst. 1 [písm.] c) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006] být zdravotnické služby, konkrétně nutriční služby, považovány za vedlejší činnost ke službám sportovního tréninku a wellness, s tím, že toto vedlejší plnění podléhá témuž daňovému zacházení jako hlavní činnost, nebo naopak, mají být zdravotnické služby, konkrétně nutriční služby, a služby sportovního tréninku a wellness považovány za odlišné a nezávislé, takže podléhají příslušným daňovým zacházením stanoveným pro každou z nich?

- 2) Je pro účely uplatnění osvobození podle čl. 132 odst. 1 [písm.] c) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006] nezbytné, aby služby uvedené v daném ustanovení byly skutečně poskytnuty, nebo pro uplatnění osvobození postačuje, aby byly dané služby zpřístupněny tak, že jejich využití závisí výhradně na vůli zákazníka?

## **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

### „Článek 2

1. Předmětem DPH jsou tato plnění:
  - a) [...]
  - b) [...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

### „Článek 132

1. „Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) [...]

b) [...]

c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.“

### Uvedené předpisy vnitrostátního práva

Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon o daň z přidané hodnoty; CIVA)

### „Článek 9

#### Osvobození vnitrostátní transakcí

Od daně jsou osvobozena:

1) poskytování služeb při výkonu povolání lékaře, stomatologa, porodní asistentky, zdravotní sestry a jiných nelékařských zdravotnických profesí.“

### Stručné shrnutí skutkového stavu a hlavního řízení

- 1 Společnost FRENETIKEXITO — UNIPessoal, L.<sup>da</sup>, se sídlem v Espinho, Portugalsko (dále jen „žalobkyně v rozhodčím řízení“), podala žádost o ustavení rozhodčího soudu pro daňovou záležitost a návrh na zahájení rozhodčího řízení v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 10 odst. 1 písm. a) Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) [legislativní nařízení č. 10/2011 ze dne 20. ledna 2011 o právním režimu daňové arbitráže (dále jen „RJAT“)], a navrhovala konstatovat protiprávnost a v důsledku toho zrušit úřední výměry DPH týkající se období od června 2014 do prosince 2015, navýšené o odpovídající úroky z prodlení, v celkové výši 13 253,05 EUR, a uložit Autoridade Tributária (Daňový úřad; dále jen „AT“ či „žalovaný v rozhodčím řízení“), aby jí vrátila zaplacené částky, včetně úroků.
- 2 Žalobkyně v rozhodčím řízení vykonává činnost řízení a provozování sportovních zařízení, činnosti sportovního tréninku a wellness; činnost maloobchodního a internetového prodeje kosmetických produktů, potravin a produktů pro zvláštní výživu, konkrétně nutričních produktů, potravinových doplňků, vody, oblečení, dekorace, bižuterie, propagačních materiálů; zdravotnické činnosti, včetně

- nutričních služeb, nutričního poradenství a posouzení fyzické kondice, jakož i masáže.
- 3 V letech 2014 a 2015 poskytovala prostřednictvím řádně autorizovaného a k tomu účelu certifikovaného profesionála nutriční/dietetické služby ve svých zařízeních, aniž by vybírala DPH.
  - 4 Nutriční poradce najatý žalobkyní v rozhodčím řízení byl klientům k dispozici jeden den v týdnu.
  - 5 Žalobkyně v rozhodčím řízení se v srpnu 2014 registrovala u Entidade Reguladora da Saúde (regulační orgán pro zdravotnické služby), přičemž tuto registraci zachovala přinejmenším po celý rok 2015.
  - 6 Žalobkyně v rozhodčím řízení nabízela balíčky služeb obsahující pouze služby sportovního tréninku a balíčky obsahující navíc nutriční služby, přičemž balíček si vybíral zákazník, který se poté rozhodl, zda využije všechny služby, které mu byly prostřednictvím zvoleného balíčku zpřístupněny.
  - 7 Pokud si zákazník nasmlouval nutriční služby, zaplatil je nezávisle na tom, zda je využil a bez ohledu na počet uskutečněných konzultací.
  - 8 Bylo možné nasmlouvat nutriční služby individuálně a nezávisle na jakékoli jiné službě, a to za určitou částku, která se lišila podle toho, zda byl zákazník členem společnosti, žalobkyně v rozhodčím řízení, či nikoli.
  - 9 Žalobkyně v rozhodčím řízení na vystavených fakturách uváděla příslušné částky za sportovní trénink a za nutriční služby.
  - 10 Mezi zaplacenými nutričními službami a nutričními konzultacemi neexistuje vzájemný vztah.
  - 11 Prostřednictvím e-mailu ze dne 24. července 2017 požádal AT o předložení účetních dokumentů před a po regularizacích za roky 2014 a 2015 a plánu amortizace pro uvedené dva roky týkajících se žalobkyně v rozhodčím řízení. Téhož dne mu byly uvedené dokumenty předány.
  - 12 AT měl přístup do SAFT (standardizovaný doklad daňového úřadu) za rok 2014 a 2015 ohledně žalobkyně v rozhodčím řízení.
  - 13 Dne 25. října 2017 bylo žalobkyni v rozhodčím řízení oznámeno zahájení daňové kontroly.
  - 14 Žalobkyni v rozhodčím řízení byly oznámeny úřední výměry DPH za účetní roky 2014 a 2015 a odpovídající úroky z prodlení v celkové výši 13 253,05 EUR.
  - 15 Žalobkyně v rozhodčím řízení ve lhůtě stanovené pro dobrovolné zaplacení daně úřední výměry neuhradila, a proto ohledně nich byla zahájena příslušná řízení

týkající se vymáhání daně, v rámci kterých žalobkyně v rozhodčím řízení souhlasila se splácením dotčené částky.

- 16 Dne 9. října 2018 byl podán návrh na ustanovení rozhodčího soudu pro daňové záležitosti a zahájení rozhodčího řízení.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 17 **Žalobkyně v rozhodčím řízení** vznáší argumenty, které jsou shrnuty dále.
- 18 Uskutečňuje činnosti v oblasti služeb sportovních/zdravotnických a nutričních zařízení.
- 19 V letech 2014 a 2015 poskytovala prostřednictvím řádně autorizovaného a k tomu účelu certifikovaného profesionála nutriční/dietetické služby ve svých zařízeních, přičemž uplatnila osvobození od DPH.
- 20 Služby sportovního tréninku a nutriční služby poskytované žalobkyní v rozhodčím řízení jsou odlišné a nezávislé.
- 21 Žalobkyně v rozhodčím řízení balíčky služeb obsahující pouze služby sportovního tréninku a balíčky obsahující navíc nutriční služby.
- 22 Žalobkyně v rozhodčím řízení na vystavených fakturách uváděla příslušné částky za sportovní trénink a za nutriční služby.
- 23 Ačkoli AT zahájil daňovou kontrolu v červenci 2017, až do 25. října 2017 žalobkyni v rozhodčím řízení neinformoval ohledně jejího zahájení.
- 24 Skutečnost, že daňová kontrola nebyla dokončena ve lhůtě 6 měsíců, představuje porušení podstatných formálních náležitostí, což způsobuje neplatnost všech navazujících aktů, včetně napadených výměrů.
- 25 AT jedná v rozporu s Informação Vinculativa n.º 9215 (závazná informace č. 9215) ze dne 19. srpna 2015, což představuje porušení zásady spolupráce, zásady věcné spravedlnosti, zásady rovnosti a zásad právního státu.
- 26 Zpráva z daňové kontroly navrhuje napadené výměry je stížena nedostatkem odůvodnění.
- 27 **Žalovaný v rozhodčím řízení** předložil vyjádření k žalobě, v níž uvedl argumenty shrnuté níže.
- 28 Z analýzy důkazů předložených žalobkyní v rozhodčím řízení plyne, že zákazník platí za nutriční služby, i když je nevyužívá, jelikož nutriční služby představují vedlejší službu ke službě tělesného cvičení.

- 29 Na základě toho je třeba konstatovat, že nutriční služby jsou vedlejší povahy, a to s ohledem na nízký počet nutričních konzultací ve srovnání s platbami za tuto službu.
- 30 Žalobkyně v rozhodčím řízení nepotvrdila existenci skutečného poskytování zdravotnických služeb.
- 31 Protože nutriční služby jsou vedlejšími službami ke službám sportovního tréninku, je třeba na dané služby uplatnit stejné daňové zacházení jako na hlavní plnění.
- 32 Žalobkyně v rozhodčím řízení uměle rozděluje cenu tak, že její část zatíží DPH a druhou část od daně osvobodí.
- 33 Ani zpráva o daňové kontrole, ani napadené daňové výměry nejsou stíženy nedostatkem odůvodnění.
- 34 Žalovaný v rozhodčím řízení navrhuje, aby byl návrh na zahájení rozhodčího řízení prohlášen za nepřipustný, nebo - bude-li považován za přípustný - aby byly Soudnímu dvoru položeny dvě navrhované otázky, jejichž prostřednictvím se objasní: i) zda forma fakturace používaná žalobkyní v rozhodčím řízení představuje umělé rozdělování poskytovaných služeb a ii) zda osvobození od DPH stanovené pro zdravotnické činnosti může být uplatňováno na služby nutričních konzultací, které nikdy nebyly poskytnuty.

#### **Stručné uvedení důvodů žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Hlavní řízení se týká uplatnění osvobození od DPH stanoveného v čl. 9 bodu 1 CIVA na nutriční služby poskytované žalobkyní v rozhodčím řízení.

Za účelem určení, zda lze toto osvobození uplatnit na sporné nutriční služby, je třeba:

- i) určit, zda nutriční služby poskytované žalobkyní v rozhodčím řízení jsou vedlejší ve vztahu ke službě sportovního tréninku, takže obě tvoří součást jediného plnění, nebo naopak, zda jde o služby odlišné a nezávislé, a
  - ii) určit, zda je pro účely uplatnění osvobození od DPH podle v čl. 9 bodu 1 CIVA nezbytné, aby byly nutriční služby skutečně poskytnuty, nebo zda stačí, že byly zákazníkovi zpřístupněny.
- 35 V tomto ohledu je třeba zohlednit ustanovení směrnice 2006/112/ES, zejména jejích čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132 odst. 1 písm. c).
- 36 Pokud nutriční služba, kterou poskytuje žalobkyně v rozhodčím řízení, představuje vedlejší službu ve vztahu ke službám sportovního trenéra, bude uvedená služba nutričního poradenství podléhat stejnému daňovému zacházení jako služby sportovního trenéra, a bude tedy podléhat DPH.

- 37 Pokud naopak uvedená služba skutečně představuje odlišné a samostatné plnění, bude podléhat daňovému zacházení se službami asistence fyzickým osobám uplatňovanému na výkon lékařských a zdravotnických povolání, a bude tedy osvobozena od DPH.
- 38 V tomto smyslu, jak uvádí žalovaný v rozhodčím řízení, podle judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, za účelem určení toho, zda se jedná o dvě nebo více odlišných plnění, nebo o plnění jediné (rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Pokud jde o to, zda je nutriční služba skutečně vedlejší ke službě sportovního tréninku, nebo je na ní nezávislá, pokud je poskytována v posilovně, předkládající soud má navzdory postoji, který hájí žalobkyně v rozhodčím řízení a žalovaný v rozhodčím řízení, za to, že neexistuje judikatura Soudního dvora, kterou by bylo možné považovat za uniformní, neboť existuje judikatura v obou smyslech, jak navíc plyne z tvrzení samotných účastníků řízení.
- 40 Na druhou stranu, a v případě, že nutriční služba bude považována za nezávislou, a v důsledku toho za službu, která nepodléhá stejnému daňovému zacházení jako služba sportovního tréninku, je třeba přezkoumat, zda je pro účely případného uplatnění osvobození od DPH podle čl. 9 bodu 1 CIVA nezbytné, aby byla služba skutečně poskytována, nebo zda postačí její pouhé zpřístupnění.
- 41 Předkládající soud má za to, že judikatura Soudního dvora není jednotná ani v jednom směru.