

Kohtuasi C-581/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

30. juuli 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus, Portugal)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

22. juuli 2019

Kaebaja:

FRENETIKEXITO – UNIPessoal LDA

Vastustaja:

Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet)

Põhikohtuasja ese

Kohtuvaidluse ese on kindlaks määrata, kas tootumise nõustamisteenus, mida kaebaja osutab, on treeninguteenus kõrvalteenus, nii et need kaks teenust koos moodustavad ühe ainsa teenuse, või need on, vastupidi, eraldi ja sõltumatud teenused. Kui leitakse, et tootumise nõustamisteenus, mida kaebaja osutab, on treeninguteenus kõrvalteenus, siis maksustatakse tootumise nõustamisteenust samamoodi nagu treeninguteenust, nii et see on seega käibemaksuga maksustatav. Kui leitakse, vastupidi, et see teenus on tõeline eraldi ja sõltumatu teenus, siis maksustatakse seda kui meditsiinitöötajate ja parameedikute osutatavat meditsiinilise abi teenust, s.t see on käibemaksuvaba.

Viimatinimetatud juhul (sõltumatu tootumise nõustamisteenus) on vaja kontrollida, kas käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA“) artikli 9 punktis 1 ette nähtud võimaliku käibemaksuvabastuse kohaldamiseks on vaja, et teenust osutatakse tegelikult, või piisab ainult selle teenuse kättesaadavaks tegemisest.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 132 lõike 1 punkti c tõlgendamine; ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kui, nagu käesolevas kohtuasjas, äriühing
 - a) tegutseb peamiselt füüsilise treeningu ja heaolu tegevusaladel ning kõrvaliselt tervishoiutegevusaladel, mis hõlmavad toitumishoiutegevuseid, toitumishoiutegevuseid ja füüsilise seisundi hindamist, samuti massaažiteenuseid;
 - b) teeb oma klientidele kättesaadavaks kavad, mis hõlmavad ainult treeninguteenuseid, ja kavad, mis hõlmavad lisaks treeninguteenustele toitumishoiutegevuseid,

siis kas 28. [novembri 2006. aasta] direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 [punkti] c alusel tuleb asuda seisukohale, et tervishoiutegevus, konkreetselt toitumishoiutegevus, on füüsilise treeningu ja heaolu tegevuse kõrvaltegevus, nii et kõrvaltegevust tuleb maksustada samamoodi nagu põhitegevust, või tuleb, vastupidi, asuda seisukohale, et tervishoiutegevus, konkreetselt toitumishoiutegevus, ja füüsilise treeningu ja heaolu tegevus on eraldi ja sõltumatud, nii et neile kohaldatakse vastavat iga konkreetse tegevusala puhul ette nähtud maksustamist?

2. Kas 28. [novembri 2006. aasta] direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 [punktis] c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks on vaja, et selles sättes nimetatud teenuseid osutatakse tegelikult või piisab selle maksuvabastuse kohaldamiseks lihtsalt sellest, et need teenused on tehtud kättesaadavaks, nii et nende kasutamine sõltub ainult kliendi tahtest?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.

„Artikkel 2

1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:
 - a) [...]
 - b) [...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.“

„Artikkel 132

1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) [...]

b) [...]

c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele.“

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Käibemaksuseadustik (CIVA)

„Artikkel 9

Maksuvabastused sisetehingute puhul

Maksust on vabastatud:

1) teenuste osutamine arsti, hambaarsti, ämmaemanda, meditsiiniõe ja muude parameedikute kutsetegevuse raames“.

Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Äriühing FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.^{da}, mille asukoht on Espinhos Portugalis (edaspidi „kaebaja“), esitas vastavalt 20. jaanuari 2011. aasta dekreetseaduse nr 10/2011 (vahekohtumenetlus maksuasjades) (Decreto-Lei n.º 10/2011 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária); edaspidi „RJAT“) artikli 2 lõike 1 punktile a ja artikli 10 lõike 1 punktile a taotluse, et algatataks vahekohtumenetlus maksuasjas ja tehtaks vahekohtuotsus, paludes tunnistada õigusvastaseks ja järelikult tühistada maksuhalduri maksuotsused, mis puudutavad käibemaksu ja viivist ajavahemiku 2014. aasta juunist kuni 2015. aasta detsembrini kohta ja millega nõutakse kokku 13 253,05 euro tasumist, ning kohustada Autoridade Tributária (edaspidi „maksuhaldur“ või „vastustaja“) tagastama talle tasutud summad koos viivisega kahju hüvitamiseks.
- 2 Kaebaja tegutseb spordisaalide juhtimise ja käitamise tegevusalal, füüsilise treeningu ja heaolu tegevusaladel; ilu-, toidu- ja dieettoodete, sealhulgas toitumistoodete, toidulisandite ja vete, rõivaste, dekoratiivkaupade ja ehete, reklaamtoodete jae- ja veebimüügi alal; tervishoiutegevusaladel, mis hõlmavad toitumisnõustamisteenuseid, toitumisalaseid konsultatsioone ja füüsilise seisundi hindamist, samuti massaažiteenuseid.

- 3 Aastatel 2014 ja 2015 osutas ta oma asutustes selleks nõuetekohaselt loa saanud ja sertifitseeritud kutsealaesindaja kaudu toitumis/dieedinõustamisteenuseid ilma käibemaksuta.
- 4 Kaebaja palgatud toitumisinõustaja oli kättesaadav klientide teenindamiseks ühel päeval nädalas.
- 5 Kaebaja registreeris ennast 2014. aasta augustis Terviseametis (Entidade Reguladora da Saúde), kus ta oli registreeritud ka vähemalt 2015. aastal.
- 6 Kaebaja pakkus kavasid, mis hõlmasid ainult treeninguteenuseid, ja kavasid, mis hõlmasid lisaks toitumisinõustamist; klient pidi valima, millist kava ta järgida soovib, ja otsustama, kas ta kasutab kõiki valitud kava alusel talle kättesaadavaid teenuseid.
- 7 Kui klient tellis toitumisinõustamisteenuse, siis nõuti selle eest tasu sõltumata sellest, kas klient seda kasutas, ja toimunud konsultatsioonide arvust.
- 8 Toitumisteenuseid oli võimalik tellida eraldi ja sõltumatult muudest teenustest, kindlaks määratud summa eest, mis varieerus selle järgi, kas klient oli kaebaja klubiliige või mitte.
- 9 Kaebaja märkis väljastatud arvetel eraldi treeninguteenuse ja toitumisinõustamisteenuse hinna.
- 10 Toitumisinõustamisteenuse eest nõutud tasu ja toitumisalaste konsultatsioonide arv ei ole omavahel sõltuvuses.
- 11 Maksuhaldur nõudis 24. juuli 2017. aasta e-posti teel kaebaja 2014. ja 2015. aasta parandamistest varasemaid ja hilisemaid raamatupidamisdokumente ning nende aastate amortisatsioonikava. Need dokumendid esitati maksuhaldurile samal päeval.
- 12 Maksuhalduril oli võimalik tutvuda kaebaja 2014. ja 2015. aasta SAF[-]Tiga (standardne auditifail).
- 13 Kaebajat teavitati 25. oktoobril 2017 maksukontrolli algatamisest.
- 14 Kaebajale toimetati kätte maksuhalduri maksuotsused, mis puudutavad käibemaksu ja viivist 2014. ja 2015. aasta kohta ja millega nõutakse kokku 13 253,05 euro tasumist.
- 15 Kaebaja ei tasunud vabatahtlikult eelmises punktis nimetatud maksuotsustes nõutud summasid, mistõttu algatati nende sissenõudmiseks vastavad täitemenetlused, mille raames kaebaja sõlmis osade kaupa tasumise kokkuleppe.
- 16 Kaebaja esitas 9. oktoobril 2018 taotluse algatada vahekohtumenetlus maksuasjas ja tehta vahekohtuotsus.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 17 **Kaebaja** väidab kokkuvõttes järgmist.
- 18 Ta tegutseb spordi/terviseklubide ja toitumisteenuste alal.
- 19 Aastatel 2014 ja 2015 osutas ta oma asutustes selleks nõuetekohaselt loa saanud ja sertifitseeritud kutsealaesindaja kaudu toitumis/dieedinõustamisteenuseid, kohaldades käibemaksuvabastust.
- 20 Treeningu- ja toitumisenõustamisteenused, mida kaebaja osutab, on eraldi ja sõltumatud.
- 21 Kaebaja pakkus kavasad, mis hõlmasid ainult treeninguteenuseid, ja kavasad, mis hõlmasid lisaks toitumisenõustamist.
- 22 Kaebaja märkis väljastatud arvetel eraldi treeninguteenuse ja toitumisenõustamisteenuse hinna.
- 23 Kuigi maksuhaldur algatas maksukontrolli 2017. aasta juulis, teavitas ta kaebajat maksukontrolli algatamisest alles 25. oktoobril 2017.
- 24 Asjaolu, et maksukontrolli ei olnud kuue kuu möödumisel lõpule viidud, kujutab endast olulise menetlusnormi rikkumist, mis muudab kõik hilisemad aktid, kaasa arvatud vaidlustatud maksuotsused kehtetuks.
- 25 Maksuhaldur toimib vastuolus 19. augusti 2015. aasta nr 9215 siduva maksuinformatsiooniga, mis kujutab endast koostöö, sisulise õigluse, õiguskindluse, võrdsuse ja õigusriigi põhimõtete rikkumist.
- 26 Maksukontrolli protokoll, mis on vaidlusaluste maksuotsuste aluseks, ei ole põhjendatud.
- 27 **Vastustaja** esitas vastuse, milles ta väitis kokkuvõttes järgmist.
- 28 Kaebaja esitatud tõendite analüüsist nähtub, et klient maksab toitumisenõustamisteenuse eest isegi kui ta seda ei kasuta, nii et toitumisenõustamine on füüsilise treeningu kõrvalteenus.
- 29 Sellest võib järeldada, et toitumisenõustamisteenus on kõrvalteenus, arvestades toitumiskonsultatsioonide väikest arvu võrreldes selle teenuse eest nõutud tasuga.
- 30 Kaebaja ei tõenda, et on tegelikult osutatud meditsiinilisi teenuseid.
- 31 Kuna toitumisenõustamisteenus on treeninguteenuse suhtes kõrvalteenus, tuleb seda teenust maksustada samamoodi nagu põhisooritust.
- 32 Kaebaja kirjutab hinna lahti kunstlikult, maksustades osa hinnast käibemaksuga ja jättes teise osa käibemaksuvabaks.

- 33 Maksukontrolli protokoll ega vaidlustatud maksuotsused ei ole põhjendamata.
- 34 Vastustaja nõuab kokkuvõttes, et vahekohtuotsuse tegemise taotlus tunnistataks vastuvõetamatuks või, kui see tunnistatakse vastuvõetavaks, et Euroopa Kohtule esitataks kaks tõstatatud küsimust, millega soovitakse välja selgitada: i) kas kaebaja arvete koostamise viis on teenuste kunstlik üksteisest lahutamine ja ii) kas meditsiinitegevusalade puhul ette nähtud käibemaksuvabastust võib kohaldada toitumishõustamisteenustele, mida ei ole kunagi osutatud.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

Kohtuasi käsitleb CIVA artikli 9 punktis 1 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamist kaebaja osutatud toitumishõustamisteenusele.

Selleks et välja selgitada, kas seda maksuvabastust võib vaidlusalustele toitumishõustamisteenustele kohaldada, on vaja:

- i) kindlaks määrata, kas toitumishõustamisteenus, mida kaebaja osutab, on treeninguteenus kõrvalteenus, nii et need kaks teenust koos moodustavad ühe ainsa teenuse, või need on, vastupidi, eraldi ja sõltumatud teenused, ning
 - ii) kindlaks määrata, kas CIVA artikli 9 punktis 1 ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamiseks on vaja, et toitumishõustamisteenust osutatakse tegelikult või piisab lihtsalt selle teenuse kättesaadavaks tegemisest.
- 35 Selles suhtes on vaja arvesse võtta direktiivi 2006/112, eriti selle artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 132 lõike 1 punkti c.
- 36 Kui leitakse, et toitumishõustamisteenus, mida kaebaja osutab, on treeninguteenus kõrvalteenus, siis maksustatakse toitumishõustamisteenust samamoodi nagu treeninguteenust, nii et see on seega käibemaksuga maksustatav.
- 37 Kui leitakse, vastupidi, et see teenus on tõeline eraldi ja sõltumatu teenus, siis maksustatakse seda kui meditsiinitöötajate ja parameedikute osutatavat meditsiinilise abi teenust, s.t see on käibemaksuvaba.
- 38 Nagu märgib kaebaja, tuleneb selles osas Euroopa Kohtu praktikast, et kui tehing koosneb mitmest osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinenud asjaolusid, selleks, et kindlaks teha [...], kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649).
- 39 Selles suhtes, kas toitumishõustamisteenus on siis, kui seda osutatakse spordisaalis, treeninguteenus suhtes tõepoolest kõrvalteenus või sellest

sõltumatu, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus kaebaja ja vastustaja seisukohtadele vaatamata, et ei ole sellist Euroopa Kohtu praktikat, mida võiks pidada ühtseks, kuna on kohtupraktikat mõlemas tähenduses, nagu nähtub pealegi poolte argumentidest.

- 40 Kui leitakse, et toitumishooldusteenus on sõltumatu ja et järelkult ei tule seda maksustada samamoodi nagu treeninguteenust, tuleb teiselt poolt analüüsida, kas CIVA artikli 9 punktis 1 ette nähtud käibemaksuvabastuse võimalikuks kohaldamiseks on vaja, et teenust osutatakse tegelikult, või piisab lihtsalt selle kättesaadavaks tegemisest.
- 41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on taas seisukohal, et Euroopa Kohtu praktikas ei ole ühest ühte või teist tõlgendust pooldavat seisukohta.

TÖÖDOKUMENT