

Vec C-581/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

30. júl 2019

Vnútroštátny súd:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
– CAAD)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

22. júl 2019

Žalobkyňa:

FRENETIKEXITO – UNIPessoal LDA

Žalovaný:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Predmet konania vo veci samej

Predmetom sporu je určiť, či služba v oblasti výživy poskytovaná žalobkyňou predstavuje vo vzťahu k fitness službe vedľajšiu činnosť, takže obe služby tvoria jediné plnenie, alebo naopak, či ide o rozdielne a samostatné plnenia. Ak sa služba v oblasti výživy poskytovaná žalobkyňou považuje za vedľajšiu činnosť k fitness službe, na uvedenú službu v oblasti výživy sa bude vzťahovať rovnaký daňový režim ako na fitness službu, a preto bude podliehať DPH. Ak by sa naopak táto služba považovala za službu, ktorá skutočne predstavuje rozdielne a samostatné plnenie, bude sa na ňu vzťahovať daňový režim poskytovania zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání, a teda bude oslobodená od DPH.

V tomto druhom prípade (samostatná služba v oblasti výživy) bude nevyhnutné preskúmať, či na uplatnenie prípadného oslobodenia od DPH uvedeného v článku 9 ods. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „CIVA“) je potrebné, aby sa služba skutočne poskytovala alebo postačuje len samotná dostupnosť tejto služby.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad článku 2 ods. 1 písm. c), a článku 132 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty; článok 267 ZFEÚ.

Prejudiciálne otázky

1. V situácii, o akú ide v prejednávanej veci, keď spoločnosť
 - a) vykonáva najmä činnosti zamerané na udržiavanie a fyzickú pohodu, a subsidiárne, činnosti zamerané na zdravie ľudí, ktoré zahŕňajú služby v oblasti výživy, konzultácie o výžive a posúdenia telesnej kondície, ako aj masáže;
 - b) poskytuje svojim klientom plány, ktoré zahŕňajú len fitness služby a plány, ktoré okrem fitness služieb zahŕňajú aj služby v oblasti výživy,

má sa činnosť zameraná na zdravie ľudí, konkrétne služba v oblasti výživy, považovať na účely ustanovenia článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006, za vedľajšiu činnosť vo vzťahu k činnosti zameranej na udržiavanie a fyzickú pohodu, a preto by sa na toto vedľajšie plnenie mal vzťahovať rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie, alebo naopak, má sa činnosť zameraná na zdravie ľudí, konkrétne služba v oblasti výživy, a činnosť

zameraná na udržiavanie a fyzickú pohodu, považovať za rozdielne a samostatné činnosti, takže sa na každú z týchto činností bude vzťahovať príslušný daňový režim?

2. Je na účely uplatnenia oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 potrebné, aby sa služby uvedené v tomto ustanovení skutočne poskytovali, alebo na uplatnenie uvedeného oslobodenia postačuje len samotná dostupnosť týchto služieb, keďže ich využitie závisí výlučne od vôle klienta?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

„Článok 2

1. DPH podliehajú tieto transakcie:
 - a) ...
 - b) ...
 - c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

„Článok 132

1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:
 - a) ...
 - b) ...
 - c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskech a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom.“

Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva

Código do imposto sobre o valor acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) (CIVA).

„Článok 9

Oslobodenie od dane pri domácich transakciách

Od dane je oslobodené:

1) poskytovanie služieb pri vykonávaní povolání lekár, zubný lekár, pôrodná asistentka, zdravotná sestra alebo iných zdravotníckych povolání.“

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, Lda, spoločnosť so sídlom v Espinho, Portugalsko (ďalej len „žalobkyňa“), podala návrh na ustanovenie rozhodcovského súdu v daňovej oblasti, a návrh na začatie rozhodcovského konania podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a článku 10 ods. 1 písm. a) Decreto Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) [legislatívny dekrét č. 10/2011 z 20. januára 2011 (právna úprava rozhodcovského konania v daňových veciach) (ďalej len „RJAT“)] na účely vyhlásenia nezákonnosti, a v dôsledku toho zrušenia daňových výmerov *ex officio* týkajúcich sa DPH za zdaňovacie obdobia jún 2014 až december 2015, spolu so zodpovedajúcimi úrokmi z omeškania, v celkovej výške 13 253,05 eura, a uloženia povinnosti Autoridade Tributária (Daňový orgán, Portugalsko; ďalej len „AT“ alebo „žalovaný“) vrátiť zaplatené sumy spolu so zaplatením úrokov z omeškania.
- 2 Žalobkyňa vykonáva činnosť riadenia a prevádzky športových zariadení, činnosti zamerané na udržiavanie a fyzickú pohodu; maloobchodný alebo online predaj kozmetických, potravinových a dietetických výrobkov, najmä výživových výrobkov, potravinových doplnkov a vôd, odevov, ozdobných výrobkov a bižutérie, výrobkov na reklamnú propagáciu; zdravotnícke činnosti, ktoré zahŕňajú služby v oblasti výživy, konzultácie o výžive a posúdenia telesnej kondície, ako aj masáže.
- 3 V rokoch 2014 a 2015 poskytovala vo svojich zariadeniach prostredníctvom riadne oprávneného a certifikovaného odborníka na tento účel služby v oblasti výživy/životosprávy bez účtovania DPH.
- 4 Odborník na výživu zamestnaný žalobkyňou bol k dispozícii pre klientov jeden deň v týždni.
- 5 Žalobkyňa sa registrovala v Entidade Reguladora da Saúde (Úrad pre reguláciu zdravotníctva) v auguste 2014, pričom tento záznam bol vedený minimálne v roku 2015.
- 6 Žalobkyňa ponúkala plány, ktoré zahŕňali len fitness služby a plány, ktoré zahŕňali aj monitorovanie výživy, pričom klient si mal vybrať požadovaný plán a rozhodnúť sa, či využije všetky služby, ktoré mu boli k dispozícii prostredníctvom vybraného plánu.
- 7 Ak si klient zakúpil službu v oblasti výživy, táto služba bola spoplatnená nezávisle od toho, či ju klient využil a od počtu konzultácií, na ktorých sa klient zúčastnil.

- 8 Bolo možné si kúpiť služby v oblasti výživy jednotlivu a nezávisle od akejkoľvek inej služby, a to zaplatením určitej sumy, ktorá sa odlišovala v závislosti od toho, či klient bol alebo nebol zamestnancom žalobkyne.
- 9 Žalobkyňa uviedla na vystavených faktúrach príslušné sumy zodpovedajúce fitness službe a službe monitorovania výživy.
- 10 Medzi účtovanými službami v oblasti výživy a konzultáciami o výžive neexistuje žiadna súvislosť.
- 11 AT požiadal emailom z 24. júla 2017 o predloženie účtovných dokumentov týkajúcich sa žalobkyne pred a po úprave odpočítanej dane za zdaňovacie obdobia 2014 a 2015, a plán amortizácie za tieto roky. V ten istý deň boli tieto dokumenty zaslané AT.
- 12 AT mal prístup k SAFT (štandardizovaný dokument pre daňové účely) žalobkyne za roky 2014 a 2015.
- 13 Dňa 25. októbra 2017 bolo žalobkyňi oznámené začatie daňovej kontroly.
- 14 Žalobkyňi boli zaslané daňové výmery *ex offa* týkajúce sa DPH za zdaňovacie obdobia 2014 a 2015, a zodpovedajúce úroky z omeškania, v celkovej výške 13 253,05 eura.
- 15 Žalobkyňa neuhradila v lehote na dobrovoľné plnenie platbu za daňové výmery *ex offa* uvedené v predchádzajúcom bode, a preto sa vo vzťahu k uvedeným daňovým výmerom začali príslušné konania týkajúce sa vymáhania dane, v rámci ktorých žalobkyňa súhlasila so zaplatením sumy v splátkach.
- 16 Dňa 9. októbra 2018 bol predložený návrh týkajúci sa ustanovenia rozhodcovského súdu v daňovej oblasti a rozhodcovského konania.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 17 **Žalobkyňa** v súhrne uvádza nižšie uvedené tvrdenia.
- 18 Svoju činnosť vykonáva v oblasti fitness služieb, zdravia a výživy.
- 19 V rokoch 2014 a 2015 poskytovala vo svojich zariadeniach prostredníctvom riadne oprávneného a certifikovaného odborníka na tento účel služby v oblasti výživy/životosprávy s oslobodením od DPH.
- 20 Fitness služby a služby v oblasti výživy poskytované žalobkyňou sú rozdielne a samostatné.
- 21 Žalobkyňa ponúkala plány, ktoré zahŕňali len fitness služby a plány, ktoré zahŕňali aj monitorovanie výživy.

- 22 Žalobkyňa uviedla na vystavených faktúrach príslušné sumy zodpovedajúce fitness službe a službe monitorovania výživy.
- 23 Hoci AT začal daňovú kontrolu v júli 2017, žalobkyni neoznámil začatie daňovej kontroly do 25. októbra 2017.
- 24 Skutočnosť, že daňová kontrola nebola ukončená do 6 mesiacov, predstavuje porušenie podstatných formálnych náležitostí, ktorej dôsledkom je neplatnosť všetkých následných aktov vrátane napadnutých daňových výmerov.
- 25 AT koná v rozpore s Informação Vinculativa n. 9215 (záväzná informácia č. 9215) z 19. augusta 2015, čo predstavuje porušenie zásad spolupráce, materiálnej spravodlivosti, právnej istoty, rovnosti a zásady právneho štátu.
- 26 Správa o daňovej kontrole, ktorá navrhuje napadnuté daňové výmery, nie je dostatočne odôvodnená.
- 27 **Žalovaný** predložil vyjadrenie k žalobe, v ktorom v súhrne uviedol nižšie uvedené tvrdenia.
- 28 Z analýzy dôkazov, ktoré boli predložené žalobkyňou vyplýva, že klient platí za službu v oblasti výživy, aj keď ju nevyužíva, takže monitorovanie výživy predstavuje vedľajšiu službu k fyzickému cvičeniu.
- 29 Z uvedeného treba dospieť k záveru, že služba monitorovania výživy je doplnková s ohľadom na nízky počet konzultácií o výžive v porovnaní so zaplatenou sumou za túto službu.
- 30 Žalobkyňa nepreukazuje existenciu skutočného poskytovania lekárskeho služieb.
- 31 Vzhľadom na to, že poskytovanie služby v oblasti výživy je vo vzťahu k poskytovaniu fitness služby vedľajšie, na túto službu je potrebné uplatniť daňový režim tohto hlavného plnenia.
- 32 Žalobkyňa umelo rozdeľuje cenu tak, že jednu časť zaťaží DPH a druhú časť oslobodí od tejto dane.
- 33 Správa o daňovej kontrole a ani napadnuté daňové výmery nie sú postihnuté vadou v odôvodnení.
- 34 Žalovaný na záver žiada, aby sa návrh na začatie rozhodcovského konania vyhlásil za neprípustný, alebo v prípade, ak sa bude považovať za prípustný, aby sa Súdnemu dvoru položili dve prejudiciálne otázky, ktorých cieľom je objasniť:
i) či forma fakturácie žalobkyne predstavuje umelé rozdelenie poskytovania služieb, a ii) či sa oslobodenie od DPH uvedené pre lekárske činnosti môže vzťahovať na poradenské služby v oblasti výživy, ktoré sa nikdy neposkytli.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Konanie vo veci samej sa týka uplatnenia oslobodenia od DPH uvedeného v článku 9 ods. 1 CIVA na službu v oblasti výživy poskytovanú zo strany žalobkyne.

S cieľom zistiť, či sa toto oslobodenie vzťahuje na sporné služby v oblasti výživy, je potrebné určiť:

- i) či služba v oblasti výživy poskytovaná žalobkyňou predstavuje vo vzťahu k fitness službe vedľajšiu činnosť, takže obe služby tvoria jediné plnenie, alebo naopak, či ide o rozdielne a samostatné plnenia, a
 - ii) či na účely uplatnenia oslobodenia od DPH uvedeného v článku 9 ods. 1 CIVA je potrebné, aby sa služba v oblasti výživy skutočne poskytovala alebo postačuje len samotná dostupnosť tejto služby.
- 35 V tejto súvislosti je potrebné zohľadniť ustanovenia smernice 2006/112, najmä jej článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 132 ods. 1 písm. c).
 - 36 Ak sa služba v oblasti výživy poskytovaná žalobkyňou považuje za vedľajšiu činnosť k fitness službe, na uvedenú službu v oblasti výživy sa bude vzťahovať rovnaký daňový režim ako na fitness službu, a preto bude podliehať DPH.
 - 37 Ak by sa naopak táto služba považovala za službu, ktorá skutočne predstavuje rozdielne a samostatné plnenie, bude sa na ňu vzťahovať daňový režim poskytovania zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskech a zdravotníckych povolání, a teda bude oslobodená od DPH.
 - 38 V tejto súvislosti, ako uvádza žalovaný, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa vykonáva predmetné plnenie s cieľom určiť, či ...sú tu dve alebo viacero odlišných plnení alebo jediné plnenie (rozsudok z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
 - 39 Pokiaľ ide o skutočne doplnkovú alebo samostatnú povahu služby v oblasti výživy vo vzťahu k fitness službe, v prípade keď sa táto služba v oblasti výživy poskytuje vo fitnesscentre, vnútroštátny súd sa domnieva, že napriek protichodným stanoviskám žalobkyne a žalovaného neexistuje judikatúra Súdneho dvora, ktorú možno považovať za jednotnú, keďže existuje judikatúra v oboch smeroch, ako to navyše vyplýva zo samotných tvrdení účastníkov konania.
 - 40 Na druhej strane, a ak sa dospeje k záveru, že služba v oblasti výživy je samostatná, a v dôsledku toho by sa na ňu nemal vzťahovať rovnaký daňový režim, aký sa uplatňuje na fitness službu, je nevyhnutné preskúmať, či na účely uplatnenia prípadného oslobodenia od DPH uvedeného v článku 9 ods. 1 CIVA je

potrebné, aby sa služba skutočne poskytovala alebo postačuje len samotná dostupnosť tejto služby.

- 41 Vnútroštátny súd zastáva názor, že judikatúra Súdneho dvora nie je jednotná pri rozhodovaní o jednom alebo druhom výklade.

PRACOVNÝ DOKUMENT