

Byla C-581/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. liepos 30 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. liepos 22 d.

Pareiškėja:

FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL L.da

Atsakovė:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Mokesčių ir muitų institucija)

Pagrindinės bylos dalykas

Bylos dalykas – nustatyti, ar pareiškėjos teikiama mitybos paslauga papildo sporto treniruočių paslaugą, taigi abi paslaugos sudaro vieną paslaugą, ar, priešingai, tai yra atskiros ir nepriklausomos paslaugos. Jeigu bus nuspręsta, kad pareiškėjos teikiama mitybos paslauga papildo sporto treniruočių paslaugą, jai bus taikoma tokia pati apmokestinimo tvarka kaip sporto treniruočių paslaugai, taigi ji bus apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu (PVM). Jeigu, priešingai, bus nuspręsta, kad mitybos paslauga iš tikrųjų yra atskira ir nepriklausoma, jai bus taikoma gydytojų bei paramedikų fiziniams asmenims teikiamų medicininių priežiūros paslaugų apmokestinimo tvarka, t. y. ji nebus apmokestinama PVM.

Tokiu atveju (jei mitybos paslauga būtų pripažinta nepriklausoma) reikės nagrinėti, ar siekiant taikyti galimą neapmokestinimą PVM, numatytą *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 9 straipsnio 1 punkte, reikia, kad būtų iš tikrųjų teikiama paslauga, ar užtenka tik suteikti galimybę ja naudotis.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimas; SESV 267 straipsnis.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar tuo atveju, jeigu, kaip nagrinėjamoje byloje, bendrovė:
 - a) vykdo pagrindinę veiklą, susijusią su geros fizinės būklės palaikymu, ir papildomą sveikatos priežiūros veiklą, apimančią mitybos paslaugas, konsultacijas mitybos klausimais ir fizinės būklės vertinimą, taip pat masažą,
 - b) suteikia galimybę savo klientams naudotis planais, apimančiais tik sporto treniruočių paslaugas, ir planais, kuriuose, be sporto treniruočių paslaugų, numatytos ir mitybos paslaugos,

siekiant taikyti [2006 m. lapkričio 28 d.] Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktą, sveikatos priežiūros veikla, visų pirma mitybos paslauga, turi būti laikoma papildančia geros fizinės būklės palaikymo veiklą, taigi papildomai paslaugai turi būti taikoma tokia pati apmokestinimo tvarka kaip ir pagrindinei paslaugai, ar, priešingai, turi būti pripažinta, kad sveikatos priežiūros veikla, visų pirma mitybos paslauga, ir geros fizinės būklės palaikymo veikla yra atskiros ir nepriklausomos, todėl joms taikytina atitinkama apmokestinimo tvarka, numatyta kiekvienai iš šių veiklos rūšių?

2. Ar siekiant taikyti [2006 m. lapkričio 28 d.] Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytą neapmokestinimą PVM reikia, kad toje nuostatoje nurodytos paslaugos būtų iš tikrųjų teikiamos, ar tam, kad būtų taikomas minėtas neapmokestinimas, užtenka tik suteikti galimybę naudotis tokiomis paslaugomis taip, kad tik nuo kliento valios priklausytų, ar jis jomis naudojasi?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

„2 straipsnis

1. PVM objektas yra šie sandoriai:
 - a) <...>
 - b) <...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

„132 straipsnis

1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

a) <...>

b) <...>

c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė[.]“

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas (CIVA)

„9 straipsnis

PVM neapmokestinami vidaus sandoriai

PVM neapmokestinamos:

1) paslaugos, teikiamos vykdant gydytojo, odontologo, akušerės, medicinos sesers ar kitą paramedicinos profesinę veiklą.“

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 *FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L. da*, bendrovė, kurios registruota buveinė yra Espinjuje (Portugalija) (toliau – pareiškėja), pateikė prašymą sudaryti mokesčių arbitražo teismą ir prašymą vykdyti arbitražo procedūrą pagal *Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária)* (2011 m. sausio 20 d. Įstatyminis dekretas Nr. 10/2011 dėl teisinės mokesčių arbitražo sistemos; toliau – RJAT) 2 straipsnio 1 dalies a punkto ir 10 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatas, kad būtų pripažinta, jog *ex officio* PVM mokėjimai už 201406T-201512T laikotarpius ir nuo jų apskaičiuoti atitinkami delspinigiai, t. y. bendra 13 253,05 EUR suma, yra neteisėti, taigi jie būtų panaikinti ir iš *Autoridade Tributária* (Mokesčių institucija; toliau – AT arba atsakovė) būtų priteista gražinti gautas sumas, bet to, būtų pareikalauta sumokėti delspinigių.
- 2 Pareiškėja vykdo veiklą, susijusią su sporto įstaigų valdymu bei eksploatavimu ir geros fizinės būklės palaikymu; ji vykdo mažmeninę prekybą arba prekybą internetu estetiniais, maisto ir dietiniais produktais, visų pirma mitybos produktais, maisto papildais ir vandeniu, drabužiais, dekoravimo produktais, bižuterija ir pardavimo skatinimo produktais, taip pat vykdo sveikatos priežiūros

veiklą, apimančią mitybos paslaugas, konsultacijas mitybos klausimais bei fizinės būklės vertinimą, ir atlieka masažus.

- 3 2014 ir 2015 m. pareiškėja, pasitelkusi šiuo tikslu tinkamą leidimą turintį ir sertifikuotą specialistą, savo įstaigose teikė mitybos paslaugas, apimančias dietinius produktus, netaikydama joms PVM.
- 4 Mitybos specialistas, su kuriuo pareiškėja buvo sudariusi sutartį, klientus aptarnavo vieną dieną per savaitę.
- 5 2014 m. rugpjūčio mėn. pareiškėja užsiregistravo *Entidade Reguladora da Saúde* (Sveikatos priežiūros reguliavimo institucija) ir buvo ten įregistruota bent 2015 m.
- 6 Ji siūlė planus, apimančius tik sporto treniruočių paslaugas, ir planus, kuriuose taip pat buvo numatytas mitybos stebėjimas; klientas turėjo pasirinkti norimą planą ir nuspręsti, ar naudotis visomis paslaugomis, kurios jam galėjo būti teikiamos pagal pasirinktą planą.
- 7 Sudaręs sutartį dėl mitybos paslaugų, klientas už šias paslaugas mokėjo nepriklausomai nuo to, ar jomis naudojosi, ir nepriklausomai nuo konsultacijų dėl šių paslaugų skaičiaus.
- 8 Sumokėjęs tam tikrą sumą, kintančią pagal tai, ar klientas yra pareiškėjos dalininkas, sutartį dėl mitybos paslaugų buvo galima sudaryti atskirai ir nepriklausomai nuo bet kurios kitos paslaugos.
- 9 Pareiškėja išrašytose sąskaitose faktūrose nurodydavo atitinkamas sumas, mokėtinas už sporto treniruočių paslaugą ir mitybos stebėjimo paslaugą.
- 10 Teiktos mitybos paslaugos ir konsultacijos mitybos klausimais yra nesusijusios.
- 11 2017 m. liepos 24 d. elektroniniame laiške AT paprašė pateikti su pareiškėja susijusius apskaitos dokumentus, parengtus prieš 2014 ir 2015 m. įteisinant paslaugas ir vėliau, taip pat abiejų metų išsimokamojo gražinimo grafiką. Šie dokumentai tą pačią dieną buvo perduoti AT.
- 12 AT gavo prieigą prie 2014 ir 2015 m. pareiškėjos SAFT (standartinis mokesčių audito dokumentas).
- 13 2017 m. spalio 25 d. pareiškėjai buvo pranešta apie tai, kad pradėta tyrimo procedūra.
- 14 Pareiškėjai pranešta apie PVM mokėjimus *ex officio*, susijusius su 2014 ir 2015 finansiniais metais, ir atitinkamus delspinigius; šių mokėjimų ir delspinigių bendra suma – 13 253,05 EUR.
- 15 Pareiškėja savo noru nesumokėjo *ex officio* mokamų sumų, nurodytų pirmesniame punkte, taigi dėl šių sumų buvo pradėtos atitinkamos vykdymo procedūros siekiant jas surinkti; per šias procedūras pareiškėja sutiko sumokėti sumas dalimis.

- 16 2018 m. spalio 9 d. buvo pateiktas prašymas sudaryti mokesčių arbitražo teismą ir vykdyti arbitražo procedūrą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 17 **Pareiškėja** glaustai išdėsto argumentus, kurie pateikiami toliau.
- 18 Ji vykdo veiklą, susijusią su sporto centru, sveikatos priežiūros ir mitybos paslaugomis.
- 19 2014 ir 2015 m. pareiškėja, pasitelkusi šiuo tikslu tinkamą leidimą turintį ir sertifikuotą specialistą, savo įstaigose teikė mitybos paslaugas, apimančias dietinius produktus, netaikydama joms PVM.
- 20 Pareiškėjos teiktos sporto treniruočių ir mitybos paslaugos yra atskiros ir nepriklausomos.
- 21 Ji siūlė planus, apimančius tik sporto treniruočių paslaugas, ir planus, kuriuose, be šių paslaugų, numatytas ir mitybos stebėjimas.
- 22 Pareiškėja išrašytose sąskaitose faktūrose nurodydavo atitinkamas sumas, mokėtinas už sporto treniruočių paslaugą ir mitybos stebėjimo paslaugą.
- 23 Nors AT 2017 m. liepos mėn. ėmėsi tyrimo veiksmų, ji iki 2017 m. spalio 25 d. neinformavo pareiškėjos apie tai, kad pradėta tyrimo procedūra.
- 24 Aplinkybė, kad tyrimo procedūra nebuvo baigta per 6 mėnesius, rodo, kad padarytas esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimas, todėl visi vėlesni veiksmai, įskaitant ginčijamus mokėjimus, yra neteisėti.
- 25 AT veiksmai prieštarauja 2015 m. rugpjūčio 19 d. *Informação Vinculativa n.º 9215* (Privalomasis informacinis pranešimas Nr. 9215) nuostatoms, o tai reiškia, kad pažeisti bendradarbiavimo, materialinio teisingumo, teisinio saugumo, lygybės ir teisinės valstybės principai.
- 26 Mokestinio patikrinimo aktas, kuriame siūloma atlikti ginčijamus mokėjimus, yra nepakankamai motyvuotas.
- 27 **Atsakovė** pateikė atsiliepimą į skundą, jame glaustai išdėstė toliau nurodytus argumentus.
- 28 Išanalizavus pareiškėjos pateiktus įrodymus matyti, kad klientai moka už mitybos paslaugą, nors ja nesinaudoja, taigi mitybos stebėjimas yra fizinių treniruočių veiklą papildanti paslauga.
- 29 Tuo remiantis darytina išvada, kad mitybos stebėjimo paslauga yra papildoma, atsižvelgiant į tai, kad suteikta nedaug konsultacijų mitybos klausimais, palyginti su teikiant šią paslaugą surinktomis sumomis.

- 30 Pareiškėja neįrodė, kad faktiškai teikiamos medicininės paslaugos.
- 31 Kadangi mitybos paslauga yra papildoma, palyginti su sporto treniruočių paslaugos teikimu, jai reikia taikyti pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarką.
- 32 Pareiškėja dirbtinai atskiria kainą, nuo vienos jos dalies mokėdama PVM, o nuo kitos nemokėdama.
- 33 Nei mokestinio patikrinimo aktas, nei ginčijami mokesčio mokėjimai nėra motyvuoti nepakankamai.
- 34 Galiausiai atsakovė reikalauja prašymą vykdyti arbitražo procedūrą pripažinti neteisėtu arba, jeigu jis būtų pripažintas teisėtu, pateikti Teisingumo Teismui du iškeltus klausimus, kuriais siekiama išsiaiškinti: i) ar pareiškėjos taikomas sąskaitų faktūrų išrašymo būdas reiškia, kad dirbtinai atskiriamas paslaugų teikimas, ir ii) ar galima PVM neapmokestinti konsultacijų mitybos klausimais paslaugų, kurios niekada nebuvo teikiamos (toks neapmokestinimas numatytas medicininei veiklai).

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindų santrauka

Pagrindinė byla susijusi su pareiškėjos teikiamų mitybos paslaugų neapmokestinimu PVM, numatytu CIVA 9 straipsnio 1 punkte.

Siekiant nustatyti, ar galima PVM neapmokestinti nagrinėjamų mitybos paslaugų, reikia:

- i) nustatyti, ar pareiškėjos teikiama mitybos paslauga papildo sporto treniruočių paslaugą, taigi abi paslaugos sudaro vieną paslaugą, ar, priešingai, tai yra atskiros ir nepriklausomos paslaugos, ir
 - ii) nustatyti, ar siekiant taikyti neapmokestinimą PVM, numatytą CIVA 9 straipsnio 1 punkte, reikia, kad būtų iš tikrųjų teikiama mitybos paslauga, ar užtenka tik suteikti galimybę ja naudotis.
- 35 Šiuo klausimu turi būti atsižvelgiama į Direktyvos 2006/112 nuostatas, visų pirma jos 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir 132 straipsnio 1 dalies c punktą.
 - 36 Jeigu bus nuspręsta, kad pareiškėjos teikiama mitybos paslauga papildo sporto treniruočių paslaugą, jai bus taikoma tokia pati apmokestinimo tvarka kaip sporto treniruočių paslaugai, taigi ji bus apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).
 - 37 Jeigu, priešingai, bus nuspręsta, kad mitybos paslauga iš tikrųjų yra atskira ir nepriklausoma, jai bus taikoma gydytojų bei paramedikų fiziniams asmenims teikiamų medicininės priežiūros paslaugų apmokestinimo tvarka, t. y. ji nebus apmokestinama PVM.

- 38 Kaip šiuo klausimu pažymi atsakovė, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tuo atveju, kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar tai yra dvi ar daugiau atskirų paslaugų, ar viena paslauga (2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649).
- 39 Kiek tai susiję su faktiškai papildomu ar nepriklausomu mitybos paslaugos pobūdžiu, palyginti su sporto treniruočių paslauga, kai mitybos paslauga teikiama sporto centre, pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, jog nepaisant pareiškėjos ir atsakovės išsakytų pozicijų nėra tokios Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kurią būtų galima laikyti vienoda, nes jurisprudencija atitinka abi pozicijas, kaip, be kita ko, matyti iš pačių šalių argumentų.
- 40 Kita vertus, jeigu būtų nuspręsta, kad mitybos paslauga yra nepriklausoma, taigi jai neturi būti taikoma tokia pati apmokestinimo tvarka kaip sporto treniruočių paslaugai, reikia išnagrinėti, ar siekiant taikyti galimą neapmokestinimą PVM, numatytą CIVA 9 straipsnio 1 punkte, reikia, kad būtų iš tikrųjų teikiama paslauga, ar užtenka tik suteikti galimybę ja naudotis.
- 41 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas taip pat mano, kad siekiant pasirinkti vieną ar kitą aiškinimą Teisingumo Teismo jurisprudencija yra nevienoda.