

Sprawa C-581/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

30 lipca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] (Portugalia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

22 lipca 2019 r.

Strona skarżąca:

FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL LDA

Strona przeciwna:

Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny)

Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem sporu jest ustalenie, czy usługa doradztwa żywieniowego świadczona przez stronę skarżącą ma charakter pomocniczy w stosunku do usługi związanej z poprawą kondycji fizycznej, co oznacza, że obie usługi stanowią jedno świadczenie, czy też przeciwnie, owe usługi stanowią odrębne i niezależne świadczenia. W przypadku uznania, że usługa doradztwa żywieniowego świadczona przez stronę skarżącą ma charakter pomocniczy w stosunku do usługi związanej z poprawą kondycji fizycznej, wspomniana usługa doradztwa żywieniowego będzie traktowana pod względem podatkowym tak samo jak usługa związana z poprawą kondycji fizycznej, w związku z czym będzie podlegać opodatkowaniu VAT. Natomiast w przypadku uznania, że usługa ta rzeczywiście stanowi odrębne i niezależne świadczenie, będzie ona traktowana pod względem podatkowym tak jak świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, to znaczy, że będzie ona zwolniona z VAT.

W tym ostatnim przypadku (niezależna usługa doradztwa żywieniowego) niezbędne będzie rozpatrzenie, czy w celu zastosowania ewentualnego zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 9 pkt 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „CIVA”) konieczne jest, by usługa była faktycznie świadczona, czy też wystarczające jest samo udostępnienie usługi.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; art. 267 TFUE.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy w sytuacji, gdy, jak w niniejszej sprawie, spółka
 - a) prowadzi głównie działalność związaną z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej oraz, pomocniczo, działalność w zakresie ochrony zdrowia, w tym usługi w zakresie żywienia, usługi doradztwa żywieniowego i usługi w zakresie oceny kondycji fizycznej, a także wykonywanie masaży;
 - b) oferuje swoim klientom plany obejmujące wyłącznie usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i plany, które obejmują usługi związane z poprawą kondycji fizycznej oraz usługi doradztwa żywieniowego,

do celów przepisów art. 2 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 [listopada 2006 r.] należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługa w zakresie doradztwa żywieniowego ma charakter pomocniczy w stosunku do działalności związanej z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, w związku z czym świadczenie pomocnicze powinno być traktowane pod względem podatkowym tak samo jak świadczenie główne, czy też przeciwnie, należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługa w zakresie doradztwa żywieniowego i działalność związana z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej są względem siebie odrębne oraz niezależne, a zatem stosuje się do nich traktowanie pod względem podatkowym przewidziane dla każdej z tych działalności?

- 2) Czy w celu zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 [listopada 2006 r.] konieczne jest, by usługi, o których mowa w tym przepisie, były rzeczywiście świadczone, czy też do zastosowania wspomnianego zwolnienia wystarczy samo udostępnienie rzeczonych usług, tak aby korzystanie z nich zależało wyłącznie od woli klienta?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

„Artykuł 2

1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
 - a) [...]
 - b) [...]
 - c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

„Artykuł 132

1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:
 - a) [...]
 - b) [...]
 - c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.”

Przywołane przepisy prawa krajowego

Ustawa o podatku od wartości dodanej (CIVA)

„Artykuł 9

Zwolnienia dotyczące transakcji wewnętrznych

Z podatku zwolnione są:

- 1) usługi świadczone w ramach wykonywania zawodu lekarza, dentysty, położnej, pielęgniarki lub innych zawodów paramedycznych.”

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 A FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL, L.^{da}, spółka z siedzibą w Espinho, Portugalia, (zwana dalej „stroną skarżącą”), złożyła wniosek o powołanie sądu arbitrażowego ds. podatkowych oraz wniosek o wszczęcie postępowania arbitrażowego zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 10 ust. 1 lit. a) Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) [dekretu z mocą ustawy nr 10/2011 z dnia 20 stycznia 2011 r. (system

prawny arbitrażu w sprawach podatkowych) (zwanego dalej „RJAT”)] w celu stwierdzenia niezgodności z prawem i w konsekwencji stwierdzenia nieważności decyzji o ustaleniu z urzędu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT za okresy od 201406T do 201512T wraz z odsetkami za zwłokę w łącznej wysokości 13 253,05 EUR, a także o nakazanie Autoridade Tributária (organowi podatkowemu zwanemu dalej „AT” lub „stroną przeciwną”) zwrotu zapłaconych kwot, wnosząc ponadto o zapłatę odsetek tytułem odszkodowania.

- 2 Strona skarżąca prowadzi działalność w zakresie zarządzania obiektami sportowymi i ich eksploatacji, a także utrzymania i poprawy kondycji fizycznej; sprzedaży detalicznej lub internetowej produktów kosmetycznych, spożywczych i dietetycznych, w szczególności produktów żywnościowych, suplementów diety i wody, odzieży, wyrobów dekoracyjnych i biżuterii, produktów merchandisingowych; działalność w zakresie ochrony zdrowia, która obejmuje usługi w zakresie żywienia, doradztwo żywieniowe i usługi w zakresie oceny kondycji fizycznej, a także wykonywanie masaży.
- 3 W latach 2014 i 2015, za pośrednictwem osoby, która uzyskała odpowiednie zezwolenie i została upoważniona do tego celu, skarżąca świadczyła usługi w zakresie żywienia/usługi dietetyczne w swoich obiektach, nie pobierając VAT.
- 4 Dietetyk zatrudniona przez stronę skarżącą była do dyspozycji klientów jeden dzień w tygodniu.
- 5 Strona skarżąca zarejestrowała się w Entidade Reguladora da Saúde (urzędzie ds. regulacji opieki zdrowotnej) w sierpniu 2014 r. Była ona zarejestrowana co najmniej przez cały rok 2015.
- 6 Strona skarżąca oferowała plany, które obejmowały jedynie usługi związane z poprawą kondycji fizycznej, oraz plany, które obejmowały ponadto doradztwo żywieniowe, przy czym klient dokonywał wyboru planu i decydował, czy skorzysta ze wszystkich usług dostępnych w ramach wybranego planu.
- 7 Gdy klient zawierał umowę na świadczenie usługi w zakresie żywienia, usługa ta była płatna niezależnie od tego, czy klient z niej korzystał, i niezależnie od liczby porad, jakie otrzymał.
- 8 Możliwe było zawarcie umowy na świadczenie usług w zakresie żywienia indywidualnie i niezależnie od wszelkich innych usług poprzez zapłacenie określonej kwoty, która różniła się w zależności od tego, czy klient był członkiem klubu strony skarżącej, czy też nim nie był.
- 9 Strona skarżąca wskazywała na wystawionych fakturach kwoty odpowiadające usłudze związanej z poprawą kondycji fizycznej i usłudze doradztwa żywieniowego.
- 10 Brak jest powiązania między płatnymi usługami w zakresie żywienia a doradztwem żywieniowym.

- 11 W wiadomości e-mail z dnia 24 lipca 2017 r. AT wezwał do przedstawienia dokumentów księgowych z okresu przed ustaleniem wysokości zobowiązania podatkowego w 2014 i 2015 r. i po tym okresie oraz harmonogramu płatności w stosunku do wskazanych lat, odnoszących się do strony skarżącej. Dokumenty te zostały wysłane do AT tego samego dnia.
- 12 AT miał dostęp do SAFT (jednolitego pliku kontrolnego) strony skarżącej z lat 2014 i 2015.
- 13 W dniu 25 października 2017 r. strona skarżąca została powiadomiona o wszczęciu postępowania kontrolnego.
- 14 Doręczono stronie skarżącej decyzje o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT z urzędu za lata 2014 i 2015 wraz z odsetkami za zwłokę, na łączną kwotę 13 253,05 EUR.
- 15 Strona skarżąca nie dokonała dobrowolnej płatności z tytułu decyzji o ustaleniu z urzędu wysokości zobowiązania podatkowego, o których mowa powyżej, w związku z czym, w odniesieniu do wspomnianych decyzji, wszczęto odpowiednie postępowania egzekucyjne, w ramach których zawarto porozumienie o ratalnej płatności należności.
- 16 W dniu 9 października 2018 r. został złożony wniosek o powołanie sądu arbitrażowego w sprawach podatkowych i wszczęcie postępowania arbitrażowego.

Główne argumenty stron postępowania głównego

- 17 **Strona skarżąca** podnosi zasadniczo zarzuty przedstawione poniżej.
- 18 Skarżąca prowadzi działalność w zakresie usług świadczonych przez obiekty służące poprawie kondycji fizycznej/związane z ochroną zdrowia i usług w zakresie żywienia.
- 19 W latach 2014 i 2015 skarżąca świadczyła usługi w zakresie żywienia/dietetyczne w swoich obiektach za pośrednictwem specjalisty, który uzyskał odpowiednie zezwolenie i został upoważniony do tego celu, stosując zwolnienie z VAT.
- 20 Usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i usługi w zakresie żywienia świadczone przez stronę skarżącą są odrębne i niezależne od siebie.
- 21 Strona skarżąca oferowała plany obejmujące jedynie usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i plany, które obejmowały ponadto doradztwo żywieniowe.
- 22 Strona skarżąca wskazywała na wystawionych fakturach kwoty odpowiadające usłudze związanej z poprawą kondycji fizycznej i usłudze doradztwa żywieniowego.

- 23 Chociaż AT rozpoczął czynności kontrolne w lipcu 2017 r., do dnia 25 października 2017 r. nie powiadomił strony skarżącej o wszczęciu postępowania kontrolnego.
- 24 Okoliczność, że postępowanie kontrolne nie zostało zakończone w ciągu 6 miesięcy, stanowi naruszenie istotnych wymogów proceduralnych, które powoduje nieważność wszystkich późniejszych czynności, w tym zaskarżonych decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego.
- 25 AT działa w sposób sprzeczny z postanowieniami Informação Vinculativa n.º 9215 (wiążącej interpretacji podatkowej nr 9215) z dnia 19 sierpnia 2015 r., co stanowi naruszenie zasad współpracy, sprawiedliwości materialnej, pewności prawa, równości i praworządności.
- 26 Protokół kontroli podatkowej wskazujący zaskarżone decyzje o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego jest obciążony brakiem uzasadnienia.
- 27 **Strona przeciwna** złożyła odpowiedź, w której przedstawiła zasadniczo zarzuty wymienione poniżej.
- 28 Z oceny dowodów dostarczonych przez stronę skarżącą wynika, że klient płaci za usługę w zakresie żywienia, nawet jeśli z niej nie korzysta, w związku z czym doradztwo żywieniowe stanowi usługę pomocniczą w stosunku do ćwiczeń fizycznych.
- 29 Należy zatem stwierdzić, że usługa doradztwa żywieniowego ma charakter pomocniczy, zważywszy na niewielką liczbę porad dotyczących żywienia w porównaniu z płatnościami pobranymi za tę usługę.
- 30 Strona skarżąca nie wykazuje istnienia rzeczywistego świadczenia usług o charakterze medycznym.
- 31 Ze względu na to, że świadczenie usługi w zakresie żywienia ma charakter pomocniczy w stosunku do świadczenia usługi związanej z poprawą kondycji fizycznej, usługa w zakresie żywienia powinna być traktowana pod względem podatkowym tak jak świadczenie główne.
- 32 Strona skarżąca dokonuje sztucznego podziału ceny, opodatkowując jedną jej część VAT i zwalniając drugą jej część z tego podatku.
- 33 Ani protokół kontroli podatkowej, ani też zaskarżone decyzje o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego nie są dotknięte brakiem uzasadnienia.
- 34 W konsekwencji strona przeciwna wnosi o uznanie wniosku o wszczęcie postępowania arbitrażowego za niedopuszczalny lub na wypadek, gdyby wniosek ten został uznany za dopuszczalny, o przedłożenie do Trybunału dwóch wyżej wymienionych pytań mających na celu ustalenie: i) czy sposób fakturowania stosowany przez stronę skarżącą stanowi sztuczny podział świadczenia usług, oraz

ii) czy zwolnienie z VAT przewidziane dla działalności medycznej może być stosowane do usług doradztwa żywieniowego, które nigdy nie były świadczone.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

Postępowanie główne dotyczy zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 9 pkt 1 CIVA do usługi w zakresie żywienia świadczonej przez stronę skarżącą.

W celu ustalenia, czy zwolnienie to może być stosowane do spornych usług w zakresie żywienia, konieczne jest:

- i) określenie, czy usługa w zakresie żywienia świadczona przez stronę skarżącą ma charakter pomocniczy w stosunku do usługi związanej z poprawą kondycji fizycznej, w związku z czym obie stanowią jedno świadczenie, czy też, przeciwnie, są to odrębne i niezależne świadczenia, oraz
 - ii) określenie, czy w celu zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 9 pkt 1 CIVA konieczne jest, by usługa w zakresie żywienia była rzeczywiście świadczona, czy też wystarczające jest samo jej udostępnienie.
- 35 W tym względzie należy wziąć pod uwagę przepisy dyrektywy 2006/112, w szczególności jej art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. c).
- 36 W przypadku uznania, że usługa w zakresie żywienia świadczona przez stronę skarżącą ma charakter pomocniczy w stosunku do usługi związanej z poprawą kondycji fizycznej, wspomniana usługa żywieniowa będzie traktowana pod względem podatkowym tak samo jak usługa związana z poprawą kondycji fizycznej, w związku z czym będzie podlegać opodatkowaniu VAT.
- 37 Natomiast w przypadku uznania, że usługa ta rzeczywiście stanowi odrębne i niezależne świadczenie, będzie ona traktowana pod względem podatkowym tak jak świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, to znaczy, że będzie ona zwolniona z VAT.
- 38 W tym względzie, jak wskazuje strona przeciwna, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja celem określenia, po pierwsze, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie (wyrok z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Jeżeli chodzi o rzeczywisty charakter pomocniczy lub niezależny usługi żywieniowej w odniesieniu do usługi związanej z poprawą kondycji fizycznej, w

przypadku, gdy usługa ta jest świadczona na siłowni, sąd odsyłający uważa, bez względu na stanowiska wyrażone przez stronę skarżącą i stronę przeciwną, że brak orzecznictwa Trybunału, które można by uznać za jednolite, ponieważ istnieje orzecznictwo stanowiące wyraz obu stanowisk, co wynika ponadto z argumentów podniesionych przez strony.

- 40 Natomiast w przypadku stwierdzenia, że usługa w zakresie żywienia jest niezależna i w związku z tym, że nie powinna ona podlegać takiemu samemu traktowaniu pod względem podatkowym jak usługa związana z poprawą kondycji fizycznej, należy rozpatrzyć, czy w celu ewentualnego zastosowania zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 9 pkt 1 CIVA konieczne jest, by usługa była rzeczywiście świadczona, czy też jest wystarczające samo jej udostępnienie.
- 41 Sąd odsyłający ponadto uważa, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości nie jest jednolite pod względem wyboru określonej wykładni.