

Υπόθεση C-581/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

30 Ιουλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD (Πορτογαλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

22 Ιουλίου 2019

Αιτούσα:FRENETIKEXITO — UNIPessoal L.^{da}**Καθής:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Να κριθεί αν οι παρεχόμενες από την αιτούσα υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης είναι παρεπόμενες των υπηρεσιών fitness, με συνέπεια να συναποτελούν ενιαία παροχή ή αν, αντιθέτως, πρόκειται για χωριστές και ανεξάρτητες παροχές. Αν γίνει δεκτό ότι οι παρεχόμενες από την αιτούσα υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης είναι παρεπόμενες των υπηρεσιών fitness, οι εν λόγω υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης θα τύχουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με τις υπηρεσίες fitness και θα υπόκεινται, συνεπώς, στον ΦΠΑ. Αν, αντιθέτως, γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν στην πραγματικότητα χωριστή και ανεξάρτητη παροχή, θα τύχουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με τις παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών, δηλαδή θα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση (ανεξάρτητες υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης), πρέπει να εξεταστεί αν, προκειμένου να εφαρμοστεί η ενδεχόμενη απαλλαγή από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται στο άρθρο 9, σημείο 1, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα φόρου [σελ. 2 του πρωτοτύπου])

προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ΚΦΠΑ), απαιτείται να παρέχεται πράγματι η σχετική υπηρεσία ή αρκεί και μόνο αυτή να διατίθεται.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας· άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Όταν, όπως συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση, εταιρία
 - α) ασκεί, κατά κύριο λόγο, δραστηριότητες σχετικές με τη διατήρηση της καλής φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών της και, δευτερευόντως, δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία, οι οποίες περιλαμβάνουν υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, παροχή διατροφικών συμβουλών και αξιολόγηση της φυσικής κατάστασης, όπως επίσης και συνεδρίες μασάζ·
 - β) διαθέτει στους πελάτες της προγράμματα τα οποία περιλαμβάνουν μόνον υπηρεσίες fitness και προγράμματα τα οποία, επιπλέον των υπηρεσιών fitness, περιλαμβάνουν και υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης,

για τους σκοπούς της διάταξης του άρθρου 2, παράγραφος 1, [στοιχείο] γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, της 28ης [Νοεμβρίου 2006], είναι οι δραστηριότητες που αφορούν την ανθρώπινη υγεία, ιδίως οι υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, παρεπόμενες των δραστηριοτήτων που αφορούν τη διατήρηση της καλής φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών, με συνέπεια να υπόκειται η παρεπόμενη παροχή στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή ή, αντιθέτως, συνιστούν αφενός οι δραστηριότητες που αφορούν την ανθρώπινη υγεία, ιδίως οι υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, και αφετέρου οι δραστηριότητες που αφορούν τη διατήρηση της καλής φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών, χωριστές και ανεξάρτητες παροχές, με συνέπεια να υπόκεινται στην αντίστοιχη φορολογική μεταχείριση η οποία προβλέπεται για καθεμία από αυτές τις δραστηριότητες;

- 2) Προς τους σκοπούς της εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, [στοιχείο] γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, της 28ης [Νοεμβρίου 2006], απαιτείται οι υπηρεσίες οι οποίες μνημονεύονται στην εν λόγω διάταξη να παρέχονται στην πράξη ή για την εφαρμογή της συγκεκριμένης απαλλαγής αρκεί και μόνο να διατίθενται τέτοιες υπηρεσίες κατά τρόπον ώστε η χρησιμοποίησή τους να εξαρτάται αποκλειστικώς από τη βούληση του πελάτη;

Προβαλλόμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

«Άρθρο 2

[σελ. 3 του πρωτοτύπου]

1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:
 - α) [...]
 - β) [...]
 - γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

«Άρθρο 132

1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:
 - α) [...]
 - β) [...]
 - γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.»

Προβαλλόμενες διατάξεις εθνικού δικαίου

Κώδικας φόρου προστιθέμενης αξίας (ΚΦΠΑ)

«Άρθρο 9

Απαλλαγές εσωτερικών πράξεων

Απαλλάσσονται από τον φόρο:

- 1) οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται κατά την άσκηση των επαγγελμάτων του ιατρού, του οδοντίατρου, της μαιίας, του νοσηλευτή ή άλλων παραϊατρικών επαγγελμάτων.»

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Η FRENETIKEXITO — UNIPessoal, L.^{da}, εταιρία με έδρα το Espinho στην Πορτογαλία (στο εξής: αιτούσα) κατέθεσε αίτηση, ζητώντας να συγκροτηθεί φορολογικό διαιτητικό δικαστήριο και να εκδοθεί διαιτητική απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, παράγραφος 1, στοιχείο α, και 10, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) [νομοθετικού διατάγματος αριθ. 10/2011, της 20ής Ιανουαρίου (νομικό καθεστώς της διαιτησίας στις φορολογικές υποθέσεις) (στο εξής: ΝΚΔΦΥ)], προκειμένου να κριθούν παράνομες και, κατά συνέπεια, να ακυρωθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις περιόδους από 201406Τ έως 201512Τ, ανερχόμενου με τις ανάλογες προσαυξήσεις σε συνολικό ποσό 13 253,05 ευρώ, καθώς και να υποχρεωθεί η Autoridade Tributária [σελ. 4 του πρωτοτύπου] (φορολογική αρχή· στο εξής, «ΦΑ» ή «καθής») να επιστρέψει τα καταβληθέντα ποσά, πλέον τόκων υπερημερίας.
- 2 Η αιτούσα ασκεί δραστηριότητες διαχείρισης και εκμετάλλευσης κέντρων άθλησης και δραστηριότητες σχετικές με τη διατήρηση της καλής φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών της· πωλεί στο λιανικό εμπόριο ή μέσω διαδικτύου καλλυντικά, τρόφιμα και διαιτητικά προϊόντα, ιδίως προϊόντα διατροφής, συμπληρώματα διατροφής και νερά, ενδύματα, διακοσμητικά και κοσμήματα, καθώς και είδη merchandising· ασκεί επίσης δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία, οι οποίες περιλαμβάνουν υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, παροχή διατροφικών συμβουλών και αξιολόγηση της φυσικής κατάστασης, όπως επίσης και συνεδρίες μασάζ.
- 3 Κατά τα έτη 2014 και 2015 παρείχε εντός των εγκαταστάσεών της υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης/διαιτολογίας μέσω επαγγελματία δεόντως εξουσιοδοτημένου και πιστοποιημένου για αυτούς τους σκοπούς, χωρίς χρέωση ΦΠΑ.
- 4 Η διατροφολόγος την οποία είχε προσλάβει η αιτούσα βρισκόταν στη διάθεση των πελατών μία ημέρα την εβδομάδα.
- 5 Η αιτούσα εγγράφηκε στην Entidade Reguladora da Saúde (ρυθμιστική αρχή υγείας) τον Αύγουστο του 2014, παρέμεινε δε εγγεγραμμένη τουλάχιστον κατά τη διάρκεια του 2015.
- 6 Η αιτούσα προσέφερε προγράμματα τα οποία περιελάμβαναν αποκλειστικώς υπηρεσίες fitness και προγράμματα που περιελάμβαναν, επιπλέον, παρακολούθηση της διατροφής, στη δεύτερη δε περίπτωση ο πελάτης επέλεγε ποιο πρόγραμμα επιθυμούσε και αποφάσιζε αν θα χρησιμοποιούσε όλες τις υπηρεσίες που ήταν στη διάθεσή του στο πλαίσιο του επιλεγμένου προγράμματος.
- 7 Όταν η συμφωνία με τον πελάτη κάλυπτε την υπηρεσία διατροφικής υποστήριξης, αυτή χρεωνόταν ανεξαρτήτως του αν ο πελάτης έκανε χρήση της και του αριθμού των συνεδριών που αυτός θα πραγματοποιούσε.

- 8 Ο πελάτης μπορούσε να συνάψει συμφωνία αποκλειστικώς για παροχή υπηρεσιών διατροφικής υποστήριξης ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία, έναντι της καταβολής ορισμένου ποσού το οποίο κυμαινόταν αναλόγως του αν ο πελάτης είχε συνδρομή ως μέλος της αιτούσας ή όχι.
- 9 Η αιτούσα διαχώριζε στα τιμολόγια που εξέδιδε τα ποσά τα οποία αντιστοιχούσαν στις υπηρεσίες fitness και στις υπηρεσίες παρακολούθησης της διατροφής.
- 10 Η χρέωση για την παροχή των υπηρεσιών διατροφικής υποστήριξης δεν αντιστοιχούσε στον αριθμό των συνεδριών διατροφής.
- 11 Μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της 24ης Ιουλίου 2017, η ΦΑ ζήτησε από την αιτούσα να της προσκομίσει λογιστικά στοιχεία τα οποία ήταν προγενέστερα και μεταγενέστερα των τακτοποιήσεων για το 2014 και το 2015, καθώς και το σχέδιο εξόφλησης για τα ίδια αυτά έτη. Τα εν λόγω στοιχεία απεστάλησαν αυθημερόν στη ΦΑ. [σελ. 5 του πρωτοτύπου]
- 12 Η ΦΑ απέκτησε πρόσβαση στο SAFT (πρότυπο αρχείο ελέγχου για φορολογικούς σκοπούς) της αιτούσας για το 2014 και το 2015.
- 13 Στις 25 Οκτωβρίου 2017 κοινοποιήθηκε στην αιτούσα η έναρξη της διαδικασίας ελέγχου.
- 14 Κοινοποιήθηκαν στην αιτούσα οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του ΦΠΑ σχετικά με τις χρήσεις του 2014 και του 2015 και οι ανάλογες προσαυξήσεις, συνολικού ποσού 13 253,05 ευρώ.
- 15 Η αιτούσα δεν προχώρησε οικειοθελώς στην καταβολή των ποσών που αναγράφονταν στις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού οι οποίες μνημονεύθηκαν στην προηγούμενη σκέψη και για τον λόγο αυτό κινήθηκαν σε σχέση με τις εν λόγω πράξεις προσδιορισμού οι αντίστοιχες διαδικασίες αναγκαστικής είσπραξης, στο πλαίσιο των οποίων η αιτούσα συμφώνησε για πληρωμή με δόσεις.
- 16 Στις 9 Οκτωβρίου 2018 κατατέθηκε η αίτηση συγκρότησης του φορολογικού διαιτητικού δικαστηρίου και έκδοσης διαιτητικής απόφασης.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 17 Η **αιτούσα** προβάλλει συνοπτικώς τα ακόλουθα επιχειρήματα.
- 18 Δραστηριοποιείται στον χώρο των υπηρεσιών γυμναστηρίου (fitness/health club) και διατροφικής υποστήριξης.
- 19 Κατά τα έτη 2014 και 2015 παρείχε εντός των εγκαταστάσεών της υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης/διαιτολογίας μέσω επαγγελματία δεόντως εξουσιοδοτημένου και πιστοποιημένου για αυτούς τους σκοπούς, χωρίς χρέωση ΦΠΑ.

- 20 Οι υπηρεσίες fitness και διατροφικής υποστήριξης τις οποίες παρείχε η αιτούσα είναι, κατά την άποψή της, χωριστές και ανεξάρτητες.
- 21 Η αιτούσα προσέφερε προγράμματα τα οποία περιελάμβαναν αποκλειστικώς υπηρεσίες fitness και προγράμματα τα οποία περιελάμβαναν, επιπλέον, παρακολούθηση της διατροφής.
- 22 Η αιτούσα διαχώριζε στα τιμολόγια που εξέδιδε τα ποσά τα οποία αντιστοιχούσαν στις υπηρεσίες fitness και στις υπηρεσίες παρακολούθησης της διατροφής.
- 23 Μολονότι η ΦΑ ξεκίνησε να προβαίνει σε ελέγχους ήδη από τον Ιούλιο του 2017, ωστόσο, έως τις 25 Οκτωβρίου 2017 δεν ενημέρωσε την αιτούσα σχετικά με την έναρξη της διαδικασίας ελέγχου. **[σελ. 6 του πρωτοτύπου]**
- 24 Το γεγονός ότι η διαδικασία ελέγχου δεν ολοκληρώθηκε εντός προθεσμίας 6 μηνών συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου η οποία καθιστά άκυρες όλες τις μεταγενέστερες πράξεις, συμπεριλαμβανομένων και των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού.
- 25 Η ΦΑ ενεργεί κατά τρόπο αντίθετο στην Informaço Vinculativa n.º 9215 (σύμφωνη γνώμη υπ' αριθ. 9215) της 19ης Αυγούστου 2015, όπερ συνιστά παραβίαση των αρχών της συνεργασίας, της ορθής απονομής της δικαιοσύνης, της ασφάλειας δικαίου, της ισότητας και του κράτους δικαίου.
- 26 Η έκθεση φορολογικού ελέγχου στην οποία στηρίχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού πάσχει έλλειψη αιτιολογίας.
- 27 Η καθής υπέβαλε υπόμνημα αντικρούσεως, στο οποίο προβάλλει συνοπτικώς τα ακόλουθα επιχειρήματα.
- 28 Από την ανάλυση των αποδεικτικών στοιχείων τα οποία προσκόμισε η αιτούσα προκύπτει ότι ο πελάτης πληρώνει την υπηρεσία διατροφικής υποστήριξης, ακόμη και αν δεν την χρησιμοποιήσει, επομένως, η παρακολούθηση της διατροφής αποτελεί υπηρεσία παρεπόμενη της σωματικής άσκησης.
- 29 Συνάγεται επίσης ότι η υπηρεσία παρακολούθησης της διατροφής έχει παρεπόμενο χαρακτήρα λαμβανομένου υπόψη του ελάχιστου αριθμού συνεδριών διατροφής σε σύγκριση με την αντίστοιχη χρέωση.
- 30 Η αιτούσα δεν αποδεικνύει ότι παρέχει στην πράξη υπηρεσίες ιατρικής φύσης.
- 31 Καθόσον η παροχή των υπηρεσιών διατροφικής υποστήριξης είναι παρεπόμενη της παροχής των υπηρεσιών fitness, πρέπει να εφαρμοστεί στην περίπτωση της η ίδια φορολογική μεταχείριση όπως στην κύρια παροχή.
- 32 Η αιτούσα διαχωρίζει τεχνητώς την τιμή υπολογίζοντας σε ένα μέρος της τιμής αυτής τον ΦΠΑ και αφήνοντας το άλλο μέρος απαλλαγμένο από τον φόρο αυτό.

- 33 Ούτε η έκθεση φορολογικού ελέγχου ούτε οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού πάσχουν ελάττωμα έλλειψης αιτιολογίας.
- 34 Εν κατακλείδι, η καθής ζητεί να απορριφθεί η αίτηση διεξαγωγής διαδικασίας διαιτησίας ή, εφόσον δεν απορριφθεί, να υποβληθούν στο Δικαστήριο τα δύο ερωτήματα που ανέκυσαν, προκειμένου να διευκρινιστεί: i) αν η τιμολόγηση στην οποία προέβαινε η αιτούσα συνιστά τεχνητό διαχωρισμό της παροχής υπηρεσιών και ii) αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται για τις ιατρικές δραστηριότητες δύναται να εφαρμοστεί σε υπηρεσίες συνεδριών διατροφής οι οποίες ουδέποτε παρασχέθηκαν. [σελ. 7 του πρωτοτύπου]

Συνοπτική έκθεση των λόγων για την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η κύρια δίκη αφορά το ενδεχόμενο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται στο άρθρο 9, σημείο 1, του ΚΦΠΑ στην περίπτωση των υπηρεσιών διατροφικής υποστήριξης που παρείχε η αιτούσα.

Προκειμένου να κριθεί αν η απαλλαγή αυτή μπορεί να εφαρμοστεί στις επίμαχες υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, πρέπει:

- i) αν οι παρεχόμενες από την αιτούσα υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης είναι παρεπόμενες των υπηρεσιών fitness, με συνέπεια να συναποτελούν ενιαία παροχή ή αν, αντιθέτως, πρόκειται για χωριστές και ανεξάρτητες παροχές, καθώς και
 - ii) να καθοριστεί αν, προκειμένου να εφαρμοστεί η προβλεπόμενη στο άρθρο 9, σημείο 1, του ΚΦΠΑ, απαλλαγή από τον ΦΠΑ, απαιτείται να παρέχεται πράγματι η υπηρεσία διατροφικής υποστήριξης ή αρκεί και μόνο να διατίθεται η υπηρεσία αυτή.
- 35 Συναφώς, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα προβλεπόμενα στην οδηγία 2006/112, ιδίως στα άρθρα της 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ'.
- 36 Αν γίνει δεκτό ότι οι παρεχόμενες από την αιτούσα υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης είναι παρεπόμενες των υπηρεσιών fitness, οι εν λόγω υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης θα τύχουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με τις υπηρεσίες fitness και θα υπόκεινται, συνεπώς, στον ΦΠΑ.
- 37 Αν, αντιθέτως, γίνει δεκτό ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν στην πραγματικότητα χωριστή και ανεξάρτητη παροχή, θα τύχουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με τις παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, δηλαδή θα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

- 38 Από αυτή την άποψη, όπως επισημαίνει η καθής, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή (απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, *Levob Verzekeringen και OV Bank*, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Όσον αφορά το ζήτημα κατά πόσον οι υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης έχουν στην πράξη παρεπόμενο ή ανεξάρτητο χαρακτήρα σε σχέση με τις υπηρεσίες fitness, όταν οι πρώτες παρέχονται σε γυμναστήριο, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει, ανεξαρτήτως των απόψεων που υποστηρίχθηκαν από την αιτούσα και από την καθής, ότι δεν υφίσταται ενιαία νομολογία του Δικαστηρίου, καθόσον υπάρχουν αποφάσεις του και προς τις δύο κατευθύνσεις, όπως προκύπτει, εξάλλου, από τους ίδιους τους ισχυρισμούς των διαδίκων. [σελ. 8 του πρωτοτύπου]
- 40 Αφετέρου, στην περίπτωση κατά την οποία κριθεί ότι η υπηρεσία διατροφικής υποστήριξης είναι ανεξάρτητη και, επομένως, δεν δύναται να τύχει της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης με την υπηρεσία fitness, πρέπει να εξεταστεί αν, προκειμένου να εφαρμοστεί ενδεχομένως η προβλεπόμενη από το άρθρο 9, σημείο 1, του ΚΦΠΑ, απαλλαγή από τον ΦΠΑ, απαιτείται να παρέχεται πράγματι η υπηρεσία ή αρκεί και μόνον αυτή να διατίθεται.
- 41 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά και πάλι ότι δεν υφίσταται ενιαία νομολογία του Δικαστηρίου η οποία να επιβεβαιώνει τη μία ή την άλλη ερμηνεία.