

Lieta C-581/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Datums, kurā lūgums reģistrēts Tiesā:**

2019. gada 30. jūlijā

Iesniedzējtiesa:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugāle) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – CAAD))

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 22. jūlijs

Prasītāja:*FRENETIKEXITO — UNIPessoal LDA***Atbildētāja:***Autoridade Tributária e Aduaneira (Nodokļu un muitas iestāde)***Pamattiesvedības priekšmets**

Strīda mērķis ir noteikt, vai uztura speciālista pakalpojums, ko sniedz prasītāja, papildina sporta treniņu pakalpojumu, tādējādi abiem veidojot vienotu pakalpojumu, vai arī, gluži pretēji, runa ir par atšķirīgiem un neatkarīgiem pakalpojumiem. Ja tiek uzskatīts, ka prasītājas sniegtie uztura speciālista pakalpojumi papildina sporta treniņu pakalpojumus, minētajam uztura speciālista pakalpojumam tiks piemērots tāds pats nodokļu režīms kā sporta treniņu pakalpojumam un tādējādi tas būs apliekams ar PVN. Savukārt, ja tiktu uzskatīts, ka šāds pakalpojums patiešām ir atšķirīgs un neatkarīgs pakalpojums, tam tiktu piemērots medicīniskās aprūpes sniegšanas, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, nodokļu režīms, proti, tas būtu atbrīvots no PVN.

Šajā pēdējā gadījumā (neatkarīgs uztura speciālista pakalpojums) ir jāizvērtē, vai, lai piemērotu iespējamo atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts *Código do Imposto sobre o Valor Acrescenado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss; turpmāk

tekstā – “PVNK”), ir nepieciešams faktiski sniegt pakalpojumu vai arī pietiek ar to, ka tas ir pieejams.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta interpretācija; LESD 267. pants.

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Ja, kā tas ir šajā gadījumā, sabiedrība
 - a) sniedz galvenokārt fiziskās formas un labsajūtas pakalpojumus un, pakārtoti, veselības pakalpojumus, kas ietver uztura speciālista pakalpojumus, uztura un fiziskā stāvokļa novērtējuma konsultācijas, kā arī masāžas pakalpojumus;
 - b) piedāvā saviem klientiem plānus, kas ietver vienīgi sporta treniņu pakalpojumus, un plānus, kuros papildu sporta treniņu pakalpojumiem ir ietverti uztura speciālista pakalpojumi,

saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK [(2006. gada 28. novembris)] 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā noteikto ir jāuzskata, ka veselības pakalpojumi, īpaši uztura speciālista pakalpojumi, papildina fiziskās formas un labsajūtas pakalpojumus, un vai tādējādi papildu pakalpojumam ir jāpiemēro tāds pats nodokļu režīms kā pamata pakalpojumam vai, gluži pretēji, ir jāuzskata, ka veselības pakalpojumi, it īpaši uztura speciālista pakalpojumi, un fiziskās formas un labsajūtas pakalpojumi ir atšķirīgi un neatkarīgi pakalpojumi un tādējādi tiem ir piemērojams attiecīgais nodokļu režīms, kāds ir paredzēts katrai no šīm darbībām?

- 2) Vai, lai piemērotu atbrīvojumu, kas paredzēts Direktīvas 2006/112/EK [(2006. gada 28. novembris)] 132. panta 1. punkta c) [apakšpunktā], ir nepieciešams, ka šajā noteikumā minētie pakalpojumi tiktu faktiski sniegti, vai arī minētā atbrīvojuma piešķiršanai pietiek ar to, ka šādi pakalpojumi vienīgi ir pieejami un tādēļ to izmantošana ir atkarīga vienīgi no klienta gribas?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu.

“2. pants

1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) [..]

b) [..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.

“132. pants

1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) [..]

b) [..]

c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts.”

Atbilstošās valsts tiesību normas

Pievienotās vērtības nodokļa kodekss (PVNK)

“9. pants

Atbrīvojumi iekšējām darbībām

No nodokļa ir atbrīvoti:

1) pakalpojumi, kurus sniedz tādu profesiju pārstāvji kā ārsti, zobārsti, vecmātes, medmāsas un citu paramedicīnisko profesiju pārstāvji.”

Faktu un pamattiesvedības kopsavilkums

- 1 *FRENETIKEXITO* — *UNIPESSOAL, L.^{da}*, sabiedrība ar juridisko adresi Ešpiņjo, Portugāle (turpmāk tekstā – “prasītāja”) iesniedza pieteikumu par šķīrējtiesas izveidi nodokļu lietās un par šķīrējtiesas procesu atbilstoši *Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária)* (2011. gada 20. janvāra Dekrētlikums Nr. 10/2011 (par šķīrējtiesas nodokļu lietās tiesisko režīmu); turpmāk tekstā – “*RJAT*”) 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam un 10. panta 1. punkta a) apakšpunktam, lai tiktu atzītas par nelikumīgiem un, attiecīgi, atcelti PVN nodokļu aprēķini par laikposmiem no 201406T līdz 201512T, kuriem piemēroti attiecīgi nokavējuma procenti par kopējo summu EUR 13 253,05 apmērā, un lai *Autoridade Tributária* (Nodokļu iestāde; turpmāk tekstā – “NI” jeb “atbildētāja”) tiktu piespriests atlīdzināt samaksātās summas, tostarp arī nokavējuma procentus.

- 2 Prasītāja nodarbojas ar sporta iestāžu vadību un apsaimniekošanu, fiziskās formas un labsajūtas pakalpojumiem; tā mazumtirdzniecībā vai, izmantojot internetu, pārdod kosmētikas, pārtikas un diētiskos produktus, jo īpaši uztura produktus, uztura bagātinātājus un ūdeni, apģērbu, dekorācijas un bižutērijas preces, tirdzniecības veicināšanas preces; sniedz veselības pakalpojumus, kas ietver uztura speciālista pakalpojumus, uztura un fiziskās labsajūtas novērtējuma konsultācijas, kā arī masāžas pakalpojumus.
- 3 2014. un 2015. gadā ar kāda šim mērķim attiecīgi pilnvarota un sertificēta profesionāļa palīdzību tā savās telpās sniedza uztura speciālista/dietologa pakalpojumus, nemaksājot PVN.
- 4 Nolīgtais uztura speciālists bija pieejams klientiem vienu dienu nedēļā.
- 5 Prasītāja tika pierēģistrēta *Entidade Reguladora da Saúde* (Veselības regulators) 2014. gada augustā, un reģistrācija tika saglabāta vismaz visu 2015. gadu.
- 6 Prasītāja piedāvāja plānus, kuros bija iekļauti tikai sporta treniņa pakalpojumi, kā arī plānus, kuros papildus bija iekļauta uztura uzraudzība – klientam bija jāizvēlas vēlamais plāns un jāizlemj, vai izmantot visus viņa rīcībā esošos pakalpojumus, kas piedāvāti izvēlētajā plānā.
- 7 Ja klients noslēdza līgumu par uztura speciālista pakalpojumiem, maksa par šo pakalpojumu tika iekasēta neatkarīgi no tā, vai klients to izmantoja, un neatkarīgi no veikto konsultāciju skaita.
- 8 Uztura speciālista pakalpojumus bija iespējams nolīgt atsevišķi un neatkarīgi no pārējiem pakalpojumiem, samaksājot noteiktu summu, kas atšķīrās atkarībā no tā, vai klients bija prasītājas biedrs vai nebija.
- 9 Izrakstītajos rēķinos prasītāja norādīja attiecīgās summas, kas atbilda sporta treniņu pakalpojumiem un uztura uzraudzības pakalpojumiem.
- 10 Nav korelācijas starp apmaksātajiem uztura speciālista pakalpojumiem un uztura konsultācijām.
- 11 NI ar 2017. gada 24. jūlija elektroniskā pasta vēstuli pieprasīja iesniegt grāmatvedības dokumentus, kas bija sagatavoti pirms un pēc 2014. un 2015. gada korekcijām, un prasītājas atmaksāšanas grafiku attiecībā uz minētajiem gadiem. Šie dokumenti tika nosūtīti NI tajā pašā dienā.
- 12 NI bija pieejams prasītājas *SAFT* (standarta nodokļu revīzijas dokuments) par 2014. un 2015. gadu.
- 13 2017. gada 25. oktobrī prasītājai tika paziņots par pārbaudes procedūras uzsākšanu.

- 14 Prasītājam tika paziņoti PVN nodokļa aprēķini par 2014. un 2015. gadu un attiecīgie nokavējuma procenti par kopējo summu EUR 13 253,05 apmērā.
- 15 Prasītāja iepriekšējā punktā norādīto nodokļu aprēķinu nesamaksāja laikposmā, kad to varēja veikt brīvprātīgi, tādēļ saistībā ar minēto aprēķinu tika uzsākta iekasēšanas procedūra izpildes periodā, kuras ietvaros prasītāja piekrita veikt maksājumu pa daļām.
- 16 2018. gada 9. oktobrī tika iesniegts pieteikums par šķīrējtiesas izveidi nodokļu lietās un par šķīrējtiesas procesu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 17 **Prasītāja** īsumā sniedz tālāk izklāstītos argumentus.
- 18 Tā darbojas sporta/veselības centru un uztura pakalpojumu jomā.
- 19 2014. un 2015. gadā, izmantojot šim nolūkam attiecīgi pilnvarota un sertificēta profesionāļa pakalpojumus, tā savās telpās sniedza uztura speciālista/dietologa pakalpojumus, piemērojot atbrīvojumu no PVN.
- 20 Prasītājas sniegtie sporta treniņu un uztura speciālista pakalpojumi ir atšķirīgi un neatkarīgi.
- 21 Prasītāja piedāvāja plānus, kuros bija iekļauti vienīgi sporta treniņa pakalpojumi, kā arī plānus, kuros papildus tika iekļauta arī uztura uzraudzība.
- 22 Prasītāja izrakstītajos rēķinos norādīja attiecīgās summas, kas atbilda sporta treniņu pakalpojumiem un uztura uzraudzības pakalpojumiem.
- 23 Lai gan NI uzsāka pārbaudes darbības 2017. gada jūlijā, tā līdz 2017. gada 25. oktobrim nebija prasītāju informējusi par pārbaudes procedūras uzsākšanu.
- 24 Tas, ka pārbaudes procedūra netika pabeigta 6 mēnešu laikā, ir uzskatāma par būtisku procedūras prasību pārkāpumu, kas visas iepriekšējās darbības, tostarp apstrīdētos nodokļu aprēķinus, padara par spēkā neesošiem.
- 25 NI rīkojas pretrunā 2015. gada 19. augusta *Informação Vinculativa n.º 9215* (atbilde uz saistošo informācijas pieprasījumu Nr. 9215) noteiktajam, kas ir uzskatāms par sadarbības, materiālā taisnīguma, tiesiskās drošības, vienlīdzības un tiesiskuma principu pārkāpumu.
- 26 Nodokļu pārbaudes ziņojumā, kurā ir ierosināti apstrīdētie nodokļu aprēķini, nav sniegts pamatojums.
- 27 **Atbildētāja** iesniedza iebildumu rakstu, kurā, īsumā, sniedz turpmāk minētos argumentus.

- 28 No prasītājas iesniegto pierādījumu analīzes izriet, ka klients maksā par uztura speciālista pakalpojumiem arī tad, ja viņš tos neizmanto, tādējādi uztura uzraudzība ir uzskatāma par sporta treniņu veikšanas papildpakalpojumu.
- 29 Līdz ar to ir jāsecina, ka uztura uzraudzības pakalpojumam ir papildus raksturs, ņemot vērā ar uzturu saistīto konsultāciju nelielo skaitu salīdzinājumā ar iekasētajām maksām par šo pakalpojumu.
- 30 Prasītāja nepierāda medicīniska rakstura pakalpojumu faktiski sniegšanu.
- 31 Tā kā uztura speciālista pakalpojuma sniegšana papildina sporta treniņu pakalpojumu sniegšanu, minētajam pakalpojumam ir jāpiemēro šim galvenajam pakalpojumam piemērojamais nodokļu režīms.
- 32 Prasītāja mākslīgi sadala cenu, daļai no tās piemērojot PVN un pārējo daļu atbrīvojot no PVN.
- 33 Ne nodokļu pārbaudes ziņojumā, ne apstrīdētajos paziņojumos par nodokli nav pieļauta pamatojuma nesniegšana.
- 34 Atbildētāja lūdz pieteikumu par šķīrējtiesas procesu atzīt par nepieņemamu, vai arī, ja tas tiktu atzīts par pieņemamu, uzdot Tiesai divus iepriekš minētos jautājumus, ar kuru palīdzību tā vēlas noskaidrot, i) vai prasītājas izmantotais rēķinu izrakstīšanas veids ir uzskatāms par mākslīgu pakalpojumu sniegšanas sadalījumu un ii) vai medicīnas pakalpojumiem paredzēto atbrīvojumu no PVN var piemērot uztura konsultāciju pakalpojumiem, kas nekad nav tikuši sniegti.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Pamattiesvedība attiecas uz PVNK 9. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošanu prasītājas sniegtajiem uztura speciālista pakalpojumiem.

Lai noteiktu, vai šis atbrīvojums var attiekties uz aplūkotajiem uztura speciālista pakalpojumiem, ir nepieciešams:

- i) noteikt, vai prasītājas sniegtais uztura speciālista pakalpojums papildina sporta treniņu pakalpojumu, tādējādi abiem veidojot vienotu pakalpojumu, vai arī, gluži pretēji, runa ir par atšķirīgiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, un
 - ii) noteikt, vai, piemērojot PVNK 9. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no PVN, ir nepieciešams, lai uztura speciālista pakalpojums tiktu faktiski sniegts, vai arī pietiek ar to, ka tas ir pieejams.
- 35 Šajā saistībā ir jāņem vērā Direktīvas 2006/112 noteikumi, jo īpaši tās 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts.

- 36 Ja tiktu uzskatīts, ka prasītājas sniegtie uztura speciālista pakalpojumi papildina sporta treniņu pakalpojumus, minētajam uztura speciālista pakalpojumam tiks piemērots tāds pats nodokļu režīms kā sporta treniņu pakalpojumam un tādējādi tas būs apliekams ar PVN.
- 37 Savukārt, ja tiktu uzskatīts, ka šis pakalpojums patiešām ir atšķirīgs un neatkarīgs, tam tiktu piemērots medicīniskās aprūpes sniegšanas, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, nodokļu režīms, proti, tas būtu atbrīvots no PVN.
- 38 Šajā ziņā, kā norāda atbildētāja, saskaņā ar Tiesas judikatūru, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu to, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Attiecībā uz uztura speciālista pakalpojumu papildinošo vai neatkarīgo raksturu saistībā ar sporta treniņu pakalpojumiem, ja pirmo pakalpojumu sniedz fitnesa centrā, iesniedzējtiesa, neraugoties uz prasītājas un atbildētājas aizstāvētajām nostājām, uzskata, ka nav Tiesas judikatūras, ko varētu uzskatīt par vienotu, jo pastāv tiesu prakse abos virzienos, kā tas turklāt arī izriet no pašu pušu iesniegtajiem argumentiem.
- 40 No otras puses, kā arī gadījumā, ja tiek konstatēts, ka uztura speciālista pakalpojums ir neatkarīgs un tādējādi tam nevar piemērot tādu pašu nodokļu režīmu kā sporta treniņu pakalpojumiem, ir jāizvērtē, vai, iespējami piemērojot PVNK 9. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no PVN, ir nepieciešams, lai pakalpojums tiktu faktiski sniegts, vai arī pietiek ar to, kas tas ir pieejams.
- 41 Iesniedzējtiesa vēlreiz uzskata, ka Tiesas judikatūra šobrīd nav vienota attiecībā uz vienas vai citas interpretācijas izvēli.