

Zadeva C-581/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

30. julij 2019

Predložitveno sodišče:Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa -
CAAD) (Portugalska)**Datum predložitvene odločbe:**

22. julij 2019

Tožeča stranka:FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL L.^{da}**Tožena stranka:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava)

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet spora je ugotoviti, ali je storitev v zvezi s prehrano, ki jo opravlja tožeča stranka, pomožna storitev fitnesa, tako da sta obe enotna storitev, ali pa gre za ločeni in neodvisni storitvi. Če se ugotovi, da je storitev v zvezi s prehrano, ki jo opravlja tožeča stranka, pomožna storitev fitnesa, se navedena storitev v zvezi s prehrano enako davčno obravnava kot storitev fitnesa in je zato predmet DDV. Če pa se šteje, da je taka storitev dejansko ločena in neodvisna, se jo davčno obravnava kot zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti in je torej oproščena DDV.

V tem zadnjem primeru (neodvisna storitev v zvezi s prehrano) bi bilo treba preučiti, ali je treba, da bi se uporabila morebitna oprostitev DDV, določena v členu 9, točka 1, Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: CIVA), dejansko opravljati storitev, ali pa zadostuje samo dajanje te storitve na voljo.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Člena 2(1)(c) in 132(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost; člen 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba, če, kot je v tej zadevi, družba
 - (a) kot glavno dejavnost opravlja dejavnosti fitnesa in dobrega fizičnega počutja in kot sekundarno dejavnost zdravstvene dejavnosti, ki vključujejo storitve v zvezi s prehrano, prehranska svetovanja in ocenjevanje telesne pripravljenosti ter masaže;
 - (b) daje svojim strankam na voljo načrte, ki vključujejo samo storitve fitnesa, in načrte, ki poleg storitev fitnesa vključujejo tudi storitve v zvezi s prehrano,

za namene določb člena 2(1)(c) Direktive 2006/112/ES z dne 28. [novembra 2006] šteti, da je zdravstvena dejavnost, zlasti storitev v zvezi s prehrano, pomožna dejavnosti fitnesa in dobrega fizičnega počutja, tako da bi pomožno storitev bilo treba enako davčno obravnavati kot glavno dejavnost, ali pa je treba šteti, da sta zdravstvena dejavnost, zlasti storitev v zvezi s prehrano, in dejavnost fitnesa in dobrega fizičnega počutja ločeni in neodvisni dejavnosti, tako da se zanju uporabljata ustrezni davčni obravnavi, predvideni za vsako od teh dejavnosti?

2. Ali je za uporabo oprostitve, določene v členu 132(1)(c) Direktive 2006/112/ES z dne 28. [novembra 2006], nujno, da se storitve, našteje v navedeni določbi, dejansko opravljajo, ali pa za to, da se uporabi navedena oprostitve, zadostuje, da se take storitve dajo na voljo, tako da je uporaba teh storitev odvisna samo od volje stranke?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

„Člen 2

1. Predmet DDV so naslednje transakcije:
 - (a) [...]
 - (b) [...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

„Člen 132

1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) [...]

(b) [...]

(c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“.

Navedene določbe nacionalnega prava

Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV)

„Člen 9

Oprostitve za notranje transakcije

Davka so oproščene:

1. Storitve, ki se opravljajo v okviru opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, babice, medicinske sestre in drugih paramedicinskih poklicev.“

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Družba A FRENETIKEXITO — UNIPESSOAL, L.^{da}, ki ima registrirani sedež družbe v Espinhu, Portugalska (v nadaljevanju: tožeča stranka), je vložila zahtevo, naj se oblikuje arbitražni senat na davčnem področju, in zahtevo za arbitražni postopek v skladu z določbami členov 2(1)(a) in 10(1)(a) Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) (uredba-zakon št. 10/2011 z dne 20. januarja (pravna ureditev arbitraže na davčnem področju), v nadaljevanju: RJAT)), z namenom, da se odmerni odločbi za DDV, izdani po uradni dolžnosti za obdobja od 201406T do 201512T, skupaj z ustreznimi zamudnimi obrestmi v skupnem znesku 13.253,05 EUR razglasita za nezakoniti in se posledično razveljavita ter da se Autoridade Tributária (davčni organ; v nadaljevanju: AT ali tožena stranka) naloži, naj vrne plačane zneske, poleg tega pa se zahteva tudi plačilo zamudnih obresti.
- 2 Tožeča stranka opravlja dejavnost upravljanja in obratovanja fitness objektov, dejavnosti fitnesa in dobrega fizičnega počutja; v okviru maloprodaje ali prek interneta prodaja izdelke za lepotilno nego, živila in dietetične izdelke, zlasti prehranske izdelke, prehranska dopolnila in vode, oblačila, dekorativne izdelke in bižuterijo, promocijske izdelke; zdravstvene dejavnosti, ki vključujejo storitve v

- zvezi s prehrano, svetovanja v zvezi s prehrano in ocenjevanje telesne pripravljenosti ter masaže.
- 3 V letih 2014 in 2015 je strokovnjak, ki je imel ustrezen certifikat in dovoljenje za to, zanjo opravljal storitve v zvezi s prehrano/dietetiko v njenih objektih, ne da bi se pri tem obračunaval DDV.
 - 4 Nutricionist, ki ga je najela tožeča stranka, je bil na voljo strankam en dan na teden.
 - 5 Tožeča stranka se je registrirala pri Entidade Reguladora da Saúde (organ za regulacijo zdravstva) avgusta 2014, register, ki se je vodil vsaj leta 2015.
 - 6 Tožeča stranka je ponujala načrte, ki so vključevali samo storitve fitnesa, in načrte, ki so poleg tega vključevali spremljanje prehranjevanja, pri čemer je bila stranka tista, ki je morala izbrati želeni načrt in se odločiti, ali bo uporabila vse storitve, ki so ji bile na voljo glede na izbrani načrt.
 - 7 Ko je stranka naročila storitev v zvezi s prehrano, se je ta plačala ne glede na to, ali jo je stranka uporabila, in ne glede na število opravljenih svetovanj.
 - 8 Mogoče je bilo naročiti storitve v zvezi s prehrano posamično in neodvisno od katere koli druge storitve s plačilom določenega zneska, ki se je razlikoval glede na to, ali je bila stranka član tožeče stranke ali ne.
 - 9 Tožeča stranka je na svojih izdanih računih navedla ustrezne cene za storitev fitnesa in za storitev spremljanja prehranjevanja.
 - 10 Med zaračunanimi storitvami v zvezi s prehrano in prehranskim svetovanjem ni nobene povezave.
 - 11 AT je po elektronski pošti z dne 24. julija 2017 prosila, naj ji predloži računovodske listine pred in po popravkih za 2014 in 2015 ter amortizacijski načrt za ti dve leti, ki se nanašajo na tožečo stranko. Ti dokumenti so bili AT poslani še istega dne.
 - 12 AT je imela dostop do SAFT (standardna davčna revizijska datoteka) tožeče stranke za leti 2014 in 2015.
 - 13 Tožeča stranka je bila 25. oktobra 2017 obveščena o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora.
 - 14 Tožeči stranki sta bili vročeni odmerni odločbi za DDV, izdani po uradni dolžnosti za davčni obdobji 2014 in 2015, z zamudnimi obrestmi v skupni višini 13.253,05 EUR.
 - 15 Tožeča stranka ni pravočasno izvedla plačila na podlagi odmernih odločb, izdanih po uradni dolžnosti in omenjenih v prejšnji točki, zaradi česar sta se v zvezi z

omenjenima odmernima odločbama začela ustrezna postopka izvršbe v izvršilnem obdobju, v okviru katerih je tožeča stranka pristala na obročna plačila.

- 16 Dne 9. oktobra 2018 je bila predložena prošnja za oblikovanje arbitražnega senata na davčnem področju in za arbitražni postopek.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 17 Če se povzame, **tožeča stranka** trdi naslednje.
- 18 Svojo dejavnost opravlja na področju storitev športnih/zdravstvenih centrov in prehrane.
- 19 V letih 2014 in 2015 je strokovnjak, ki je imel ustrezen certifikat in dovoljenje za to, zanjo opravljal storitve v zvezi s prehrano/dietetiko v njenih objektih, pri tem pa se je uporabila oprostitev DDV.
- 20 Storitve fitnesa in storitve v zvezi s prehrano, ki jih opravlja tožeča stranka, so ločene in med seboj neodvisne.
- 21 Tožeča stranka je ponujala načrte, ki so vključevali samo storitve fitnesa, in načrte, ki so poleg tega vključevali spremljanje prehranjevanja.
- 22 Tožeča stranka je na izdanih računih navedla ustrezne cene za storitev fitnesa in za storitev spremljanja prehranjevanja.
- 23 Čeprav je AT začela svoja inšpekcijska dejanja julija 2017, tožeče stranke do 25. oktobra 2017 ni obvestila o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora.
- 24 Dejstvo, da se davčni inšpekcijski nadzor ni končal v 6 mesecih, pomeni bistveno kršitev postopka, zaradi česar so vsi poznejši akti neveljavni, vključno z izpodbijanima odmernima odločbama.
- 25 AT je ravnala v nasprotju z določbami Informação Vinculativa n.º 9215 (zavezujoča informacija št. 9215) z dne 19. avgusta 2015, kar pomeni kršitev načel sodelovanja, materialne pravičnosti, pravne varnosti, enakosti in pravne države.
- 26 Akt davčne inšpekcije, s katerim se predlagata izpodbijani odmerni odločbi, ni obrazložen.
- 27 **Tožena stranka** je predložila odgovor na tožbo, v katerem je, če se povzame, navedla naslednje.
- 28 Iz analize dokazov, ki jih je predložila tožeča stranka, izhaja, da stranka plača za storitev v zvezi s prehrano, čeprav je ne uporabi, tako da je spremljanje prehranjevanja pomožna storitev storitve fizične vadbe.

- 29 Iz tega je treba sklepati, da je storitev spremljanja prehranjevanja pomožna glede na to, da so svetovanja o prehrani v primerjavi s plačili za to storitev maloštevilna.
- 30 Tožeča stranka ni dokazala obstoja dejanskega opravljanja zdravstvenih storitev.
- 31 Ker gre za opravljanje storitve v zvezi s prehrano, ki je pomožna storitev storitvi fitnesa, je treba to storitev davčno obravnavati tako kot glavno storitev.
- 32 Tožeča stranka umetno ločuje ceno, pri tem pa za en del obračuna DDV, za drugi del pa uporabi oprostitev tega davka.
- 33 Niti v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru niti v izpodbijani odmerni odločbi ne manjka obrazložitve.
- 34 Tožena stranka sklene s predlogom, naj se prošnja za arbitražni postopek razglasi za nedopustno oziroma, če se šteje za dopustno, da se Sodišču predložita navedeni vprašanji, s katerima se poskuša razjasniti: (i) ali oblika izdajanja računov, kakršno uporablja tožeča stranka, pomeni umetno ločevanje storitev in (ii) ali je oprostitev DDV, določeno za zdravstvene dejavnosti, mogoče uporabiti za storitve prehranskega svetovanja, ki se nikoli ne opravijo.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Postopek v glavni stvari se nanaša na uporabo oprostitve DDV, določene v členu 9, točka 1, CIVA za storitev v zvezi s prehrano, ki jo opravlja tožeča stranka.

Da bi se ugotovilo, ali je to oprostitev mogoče uporabiti za sporne storitve v zvezi s prehrano, je treba:

- (i) ugotoviti, ali je storitev v zvezi s prehrano, ki jo opravlja tožeča stranka, pomožna storitev fitnesa, tako da sta obe enotna storitev, ali pa gre za ločeni in neodvisni storitvi, ter
 - (ii) ugotoviti, ali je treba, da bi se uporabila oprostitev DDV, določena v členu 9, točka 1, CIVA, dejansko opravljati storitev v zvezi s prehrano, ali pa zadostuje samo dajanje te storitve na voljo.
- 35 V zvezi s tem je treba upoštevati določbe Direktive 2006/112, zlasti njena člena 2(1)(c) in 132(1)(c).
 - 36 Če se ugotovi, da je storitev v zvezi s prehrano, ki jo opravlja tožeča stranka, pomožna storitev fitnesa, se navedena storitev v zvezi s prehrano davčno obravnava enako kot storitev fitnesa in je zato predmet DDV.
 - 37 Če pa se šteje, da je taka storitev dejansko ločena in neodvisna, se jo davčno obravnava kot zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti in je torej oproščena DDV.

- 38 Kot navaja tožena stranka, je v tem smislu v skladu s sodno prakso Sodišča treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve samostojni transakciji ali več ali za enotno transakcijo (sodba z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 V zvezi s tem, ali je storitev v zvezi s prehrano pomožna storitvi fitnesa ali pa je od nje neodvisna, predložitveno sodišče kljub stališčem, ki jih zagovarjata tožeča in tožena stranka, meni, da če se navedena storitev opravlja v telovadnici, ni sodne prakse Sodišča, ki bi jo bilo mogoče šteti za enotno, saj obstaja sodna praksa v obeh pomenih, kakor poleg tega izhaja iz samih trditev strank.
- 40 Po drugi strani, če se odloči, da je storitev v zvezi s prehrano neodvisna in je torej ni treba enako davčno obravnavati kot storitev fitnesa, je treba preučiti, ali je treba, da bi se morda uporabila oprostitve DDV, določena v členu 9, točka 1, CIVA, dejansko opravljati storitev v zvezi s prehrano, ali pa zadostuje samo dajanje te storitve na voljo.
- 41 Predložitveno sodišče ponovno meni, da sodna praksa Sodišča ni enotna, ko se odloča o eni ali drugi razlagi.

DELOVNI DOKUMENT