

Mål C-581/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

30 juli 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

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

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

22 juli 2019

Kärande:

FRENETIKEXITO – UNIPessoal LDA

Svarande:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Saken i det nationella målet

Huruvida kärandens kostrådgivningstjänst är underordnad dess tjänst avseende fysisk träning [nedan kallad fitnessstjänst] och utgör ett enda tillhandahållande tillsammans med denna, eller huruvida det är fråga om självständiga och fristående tillhandahållanden. Om den kostrådgivningstjänst som käranden tillhandahåller är underordnad fitnessstjänsten, ska kostrådgivningstjänsten i skattehänseende behandlas på samma sätt som fitnessstjänsten och den är då mervärdesskattepliktig. Om det däremot anses att en sådan tjänst verkligen utgör ett fristående och självständigt tillhandahållande, ska den i skattehänseende behandlas på samma sätt som sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, det vill säga den är då undantagen från mervärdesskatteplikt.

I det senare fallet (där det är fråga om en självständig kostrådgivningstjänst) är det nödvändigt att pröva huruvida det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 9.1 i mervärdesskattelagen kräver att tjänsten faktiskt tillhandahålls eller om det är tillräckligt att den görs tillgänglig.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artiklarna 2.1 c och 132.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt; artikel 267 FEUF.

Tolkningsfrågor

- 1) Ska det i ett fall, som det som föreligger i det aktuella målet, där ett bolag
 - a) huvudsakligen bedriver friskvårdsverksamhet, och i mindre utsträckning bedriver hälsovårdande verksamhet, inbegripet kostrådgivning och fysisk utvärdering samt massage, och
 - b) erbjuder sina kunder både abonnemang som omfattar enbart fitness-tjänster och abonnemang som omfattar både fitness- och kostrådgivningstjänster,

anses att den hälsovårdande verksamheten, särskilt kostrådgivningen, vid tillämpning av artikel 2.1 c i direktiv 2006/112/EG av den 28 [november 2006] är underordnad friskvårdsverksamheten, vilket innebär att det underordnade tillhandahållandet i skattehänseende ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet, eller ska det tvärtom anses att den hälsovårdande verksamheten, särskilt kostrådgivningen, och friskvårdsverksamheten är självständiga och fristående, vilket innebär att var och en av dessa verksamheter i skattehänseende ska behandlas på det sätt som föreskrivs för respektive verksamhet?

- 2) Krävs, för att undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112/EG av den 28 [november 2006] ska vara tillämpligt, att de där avsedda tjänsterna faktiskt tillhandahålls eller är det tillräckligt att tjänsterna görs tillgängliga, på så sätt att utnyttjandet av dem endast är beroende av kundens vilja?

Anförda gemenskapsrättsliga bestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

”Artikel 2

1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:
 - a) ...
 - b) ...
 - c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

”Artikel 132

1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:
 - a) ...
 - b) ...
 - c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

Anförda nationella bestämmelser

Lagen om mervärdesskatt

”Artikel 9

Undantag avseende interna transaktioner

Följande undantas från skatteplikt:

- 1) Tillhandahållande av tjänster vid utövande av yrkesverksamhet som läkare, tandläkare, barnmorska, sjuksköterska och andra paramedicinska yrken.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.^{da} är ett bolag med säte i Espinho, Portugal (nedan kallat käranden). Käranden begärde att tvisten skulle hänskjutas till skiljedomstolen för skattetvister enligt artiklarna 2.1 a och 10.1 a i lagdekret nr 10/2011 av den 20 januari (Föreskrifter om skiljeförfarande i skattetvister). Käranden yrkade att skiljedomstolen skulle fastställa att besluten att påföra mervärdesskatt för perioderna 201406T till 201512T jämte motsvarande dröjsmålsränta, med ett sammanlagt belopp på 13 253,05 euro, var rättsstridiga och förplikta Autoridade Tributária (nedan kallad skattemyndigheten eller svaranden) att återbetala de belopp som erlagts samt att betala kompensationsränta.
- 2 Käranden förvaltar och driver sportanläggningar, samt bedriver friskvårdsverksamhet, detaljhandel eller onlineförsäljning av skönhetsmedel, livsmedel och dietprodukter (inbegripet nutritionsprodukter, kosttillskott och vatten), kläder, inredningsprodukter och bijouterivaror, och marknadsföringsprodukter (”merchandising”), samt bedriver hälsovårdande verksamhet (inbegripet kostrådgivning och fysisk utvärdering samt massage).

- 3 Under åren 2014 och 2015 tillhandahöll käranden, med för ändamålet vederbörligen kvalificerad personal, kostrådgivnings- och diettjänster i sina lokaler, utan att ta ut mervärdesskatt på detta tillhandahållande.
- 4 Den kostrådgivare som käranden anlidade var tillgänglig för kunderna en dag i veckan.
- 5 Käranden registrerade sig hos Entidade Reguladora da Saúde (Regleringsmyndigheten för hälso- och sjukvården) (nedan kallad ERS) i augusti 2014, och fortsatte att vara registrerad där under åtminstone år 2015.
- 6 Käranden erbjöd olika abonnemang, varav vissa endast omfattade fitnessstjänster medan andra även inkluderade kostrådgivning. Kunderna valde själva abonnemang och bestämde huruvida de ville utnyttja alla de tjänster som omfattades av det valda abonnemanget.
- 7 Om kunden valde att abonnera på kostrådgivningstjänsten, togs en avgift ut för denna oavsett om kunden utnyttjade tjänsten och oberoende av hur många konsultationer som kunden genomförde.
- 8 Det var möjligt att ingå avtal om enbart kostrådgivningstjänster utan samband med någon annan tjänst, mot betalning av ett visst belopp, som varierade beroende på om kunden var medlem hos käranden eller inte.
- 9 I de fakturor som utfärdades specificerade käranden de belopp som avsåg fitnessstjänsten respektive kostrådgivningstjänsten.
- 10 Det finns inget samband mellan debiteringen av kostrådgivningstjänsterna och den kostrådgivning som faktiskt tillhandahållits.
- 11 Genom ett e-postmeddelande av den 24 juli 2017 begärde skattemyndigheten att käranden skulle ge in räkenskapshandlingar avseende tiden före och tiden efter de rättelser som gjorts åren 2014 och 2015 samt en tabell över avskrivningar för samma år. De begärda handlingarna översändes till skattemyndigheten samma dag.
- 12 Skattemyndigheten hade tillgång till kärandens SAFT (Standard Audit File for Tax Purposes) (standardiserad revisionsfil för skatteändamål) för åren 2014 och 2015.
- 13 Käranden underrättades den 25 oktober 2017 om att granskningsförfarandet hade inletts.
- 14 Käranden delgavs beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt för perioderna 2014–2015 jämte motsvarande dröjsmålsränta, med ett sammanlagt belopp på 13 253,05 EUR.

- 15 Käranden underlät att göra en frivillig inbetalning i enlighet med de beslut som avses i föregående punkt, då det hade inletts indrivningsförfaranden, inom ramen för vilka käranden ingick avtal om avbetalning.
- 16 Begäran att tvisten skulle hänskjutas till skiljedomstolen för skattetvister ingavs den 9 oktober 2018.

Parternas huvudargument i det nationella målet

- 17 **Käranden** har sammanfattningsvis anfört följande:
- 18 Käranden bedriver fitness- och gymverksamhet samt kostrådgivningsverksamhet.
- 19 Under åren 2014 och 2015 tillhandahöll käranden, med för ändamålet vederbörligen kvalificerad personal, kostrådgivnings- och diettjänster i sina lokaler, utan att ta ut mervärdesskatt på detta tillhandahållande.
- 20 Kärandens fitness- och kostrådgivningstjänster är självständiga och fristående tjänster.
- 21 Käranden hade abonnemang som endast omfattade fitnessstjänster och abonnemang som även inkluderade kostrådgivning.
- 22 I de fakturor som utfärdades specificerade käranden de belopp som avsåg fitnessstjänsten respektive kostrådgivningstjänsten.
- 23 Skattemyndighetens granskning inleddes i juli 2017, även om myndigheten underrättade käranden om att granskningsförfarandet inletts först den 25 oktober 2017.
- 24 Den omständigheten att granskningsförfarandet inte avslutades inom sex månader utgör ett åsidosättande av en väsentlig formföreskrift som medför att alla senare rättsakter, inklusive de angripna beskattningsbesluten, blir ogiltiga.
- 25 Skattemyndighetens agerande strider mot bindande besked nr 9215 av den 19 augusti 2015, vilket utgör ett åsidosättande av principerna om samarbete, materiell rättvisa, rättssäkerhet och likabehandling samt av rättsstatsprincipen.
- 26 Den granskningsrapport som ligger till grund för de angripna beskattningsbesluten är bristfälligt motiverad.
- 27 **Svaranden** har sammanfattningsvis gjort gällande följande.
- 28 Av de handlingar som käranden tillhandahållit framgår att kunderna betalar för kostrådgivningstjänsten även om de inte utnyttjar den, varför kostrådgivningen utgör en tjänst som är underordnad den fysiska träningen.

- 29 Det kan anses att kostrådgivningstjänsten har en underordnad karaktär med hänsyn till det låga antalet konsultationer i förhållande till det belopp som betalas.
- 30 Käranden har inte visat att det faktiskt har tillhandahållits tjänster av medicinsk art.
- 31 Eftersom tillhandahållandet av kostrådgivningstjänsten är underordnad tillhandahållandet av fitnessstjänsten, ska den i skattehänseende behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet.
- 32 Käranden gör en konstlad uppdelning av priset och tar ut mervärdesskatt på en del av priset men inte på den andra delen.
- 33 Varken granskningsrapporten eller de angripna beskattningsbesluten har en bristfällig motivering.
- 34 Skattemyndigheten har yrkat att ansökan om skiljedom ska avvisas eller, i andra hand, att två frågor hänskjuts till EU-domstolen för avgörande av i) huruvida kärandens fakturerings sätt utgör en konstlad uppdelning av tillhandahållandet av tjänsterna och ii) huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt för medicinsk verksamhet kan tillämpas på kostrådgivning som aldrig ägt rum.

Kort redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Målet rör tillämpningen av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 9.1 i mervärdesskattelagen på den kostrådgivningstjänst som käranden tillhandahåller.

För att kunna avgöra om detta undantag är tillämpligt på de berörda kostrådgivningstjänsterna måste det klargöras

- i) huruvida kärandens kostrådgivningstjänst är underordnad fitnessstjänsten och utgör ett enda tillhandahållande tillsammans med denna, eller om det i stället är fråga om självständiga och fristående tillhandahållanden, och
 - ii) huruvida det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 9.1 i mervärdesskattelagen kräver att denna tjänst faktiskt tillhandahålls eller om det är tillräckligt att den görs tillgänglig.
- 35 Det ska i detta sammanhang erinras om vad som föreskrivs i direktiv 2006/112, särskilt i artiklarna 2.1 c och 132.1 c i direktivet.
 - 36 Om det anses att kostrådgivningstjänsten, såsom den tillhandahålls av käranden, är underordnad fitnessstjänsten, ska denna kostrådgivningstjänst i skattehänseende behandlas på samma sätt som fitnessstjänsten och därför vara mervärdesskattepliktig.

- 37 Om det däremot anses att en sådan tjänst verkligen utgör ett fristående och självständigt tillhandahållande, ska den i skattehänseende behandlas på samma sätt som sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, det vill säga den kommer att vara undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 38 EU-domstolen har i detta sammanhang, såsom svaranden har påpekat, slagit fast att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar skall det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en enda prestation (dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 När det gäller frågan huruvida kostrådgivningstjänsten är underordnad fitnessstjänsten eller är självständig i förhållande till denna, när den tillhandahålls i ett gym, anser den hänskjutande domstolen, till skillnad från vad käranden och svaranden hävdar, att EU-domstolens praxis inte kan anses vara entydig, då det finns domar som ger stöd för båda uppfattningarna, vilket framgår av parternas egna inlagor.
- 40 Om det anses att kostrådgivningstjänsten är självständig och inte ska behandlas på samma sätt i skattehänseende som fitnessstjänsten, ska det dessutom prövas huruvida det eventuella undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 9.1 i mervärdesskattelagen kräver att tjänsten faktiskt tillhandahålls eller om det är tillräckligt att den görs tillgänglig.
- 41 Den hänskjutande domstolen erinrar ännu en gång om att EU-domstolens rättspraxis inte entydigt ger stöd för den ena eller den andra uppfattningen.