

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2021. gada 4. mart? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts) – Ar PVN apliekamie pakalpojumi – Atbr?vojumi – 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Apr?pes pakalpojumu sniegšana, darbojoties medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesij?s – Uztura uzraudz?ba un konsult?cijas – Sporta, labsaj?tas un fizisk?s formas darb?bas – J?dzieni “vienots komplekss pakalpojums”, “galveno pakalpojumu papildinošs pakalpojums” un “no pamatpakalpojuma neatkar?gs pakalpojums” – Krit?riji

Liet? C?581/19

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Nodok?u š??r?jtiesa (Administrat?v?s arbitr?žas centrs – CAAD), Portug?le) iesniedza ar 2019. gada 22. j?lija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2019. gada 30. j?lij?, tiesved?b?

Frenetikexito – Unipessoal Lda

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši N. V?ls [*N. Wahl*] (referents), F. Biltšens [*F. Biltgen*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un J. Pasers [*J. Passer*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Frenetikexito – Unipessoal Lda* v?rd? – R. Monteiro, advogado,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inez Fernandes un R. Campos Laires, p?rst?vji, k? ar? S. Jaulino un P. Barros da Costa, p?rst?ves,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios, p?rst?ve, un B. Rechená, p?rst?vis,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2020. gada 22. oktobra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Frenetikexito – Unipessoal Lda* un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Valsts nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) jautājums par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksas atgaidījumu par uztura uzraudzības un konsultācijas pakalpojumiem un pakalpojumiem saistībā ar sporta, labsajūtas un fiziskās formas darbībām.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN uzliek šādiem darījumiem:

“pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās.”

4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

“slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgās iestādes.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

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

Portugāles tiesības

6 Saskaņā ar *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (PVN kodekss) 9. panta 1. punktu no PVN ir atbrīvota:

“Pakalpojumu sniegšana, kas tiek veikta ārstā, zobārstā, vecmātes, aptiekāra un citu paramedicīnisko profesiju īstenošanai.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 *Frenetikexito* ir komercsabiedrība, kas tostarp pārvalda un apsaimnieko sporta klubus, veic arī labsajūtu un fizisko formu saistītu darbību, kā arī tādus darbību cilvēciskās veselības veicināšanai kā uztura uzraudzību un konsultācijas vai fiziska stāvokļa novērtēšanu.

8 Pēc reģistrācijas *Entidade Reguladora da Saúde* (reglamentājošā iestāde veselības jomā, Portugāle) prasītājs pamatlietā 2014. un 2015. gada laikā ar kvalificēta un sertificēta uztura speciālista starpniecību savās telpās sniedza uztura uzraudzības pakalpojumus. Šis uztura speciālists, kuru prasītājs pamatlietā bija noalgojis, bija pieejams, lai sniegtu savus pakalpojumus vienu dienu nedēļā. PVN par šiem pakalpojumiem netika iekasēts.

9 Prasītājs pamatlietā piedāvāja savos uzņēmumos dažādas programmas. Dažas programmas ietvēra tikai labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, bet citas programmas ietvēra arī uztura uzraudzību. Katrs klients varēja izvēlēties programmu pēc savām vēlmēm un izmantot vai neizmantot visus pakalpojumus, kas ir nodoti viņa rīcībā izvēlētajā programmā. Tādējādi, ja klients bija iegādājies uztura uzraudzības pakalpojumu, viņam par to tika izrakstīts rēķins neatkarīgi no tā, vai viņš to neizmantoja vai ne, un neatkarīgi no izmantoto konsultāciju skaita.

10 Turklāt uztura uzraudzības pakalpojumus varēja iegādāties atsevišķi no citiem pakalpojumiem, samaksājot konkrētu summu, kas bija atkarīga no tā, vai klients pieder pie prasītāja pamatlietā uzņēmuma vai ne.

11 Prasītājs pamatlietā savos izrakstītajos rēķinos nošaurā tās summas, kas saistītas ar labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumiem, no tām, kas saistītas ar uztura uzraudzības pakalpojumu. Starp uztura uzraudzības pakalpojumiem un uztura konsultācijām nebija nekādas saiknes.

12 Veicot pārbaudi, Valsts nodokļu un muitas iestāde konstatēja, ka attiecībā uz 2014. un 2015. finanšu gadiem prasītāja pamatlietā klienti ir samaksājuši par uztura uzraudzības pakalpojumu, pat ja tie to neizmantoja. Līdz ar to tās secināja, ka šis pakalpojuma sniegšanai ir bijis pakārtots raksturs salīdzinājumā ar labsajūtas un fiziskās formas pakalpojuma sniegšanu. Tādēļ Valsts nodokļu un muitas iestāde nolēma tam piemērot tās pašas nodokli kā pamatpakalpojuma sniegšanai un izrakstīt PVN samaksas atgādinājumu, pieskaitot tam kompensācijas procentus, kuri kopā sasniedza summu 13 253,05 EUR.

13 Tā kā prasītājs pamatlietā nesamaksāja šīs summas, tika uzskatīts piemērojamās izpildes procedūras to atgāšanai, kurās tika nosūtīta vienošanās par pakāpenisku samaksu. Tomēr, uzskatīdams, ka labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumi un uztura uzraudzības pakalpojumi, kurus tas sniedza, bija neatkarīgi, prasītājs pamatlietā vērsās iesniedzējtiesā ar prasību konstatēt minētā nodokļa atgādinājuma prettiesiskumu.

14 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*) (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (*Administratīvo šķērtējtiesu centrs – CAAD*), Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tad, ja, kā tas ir šajā gadījumā, sabiedrība:

a) sniedz galvenokārt labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus un, pakārtoti, veselības aizsardzības pakalpojumus, kas ietver uztura speciālista pakalpojumus, uztura un fiziskās stāvokļa novērtējuma konsultācijas, kā arī masāžas pakalpojumus;

b) piedāvā saviem klientiem plūnus, kas ietver viengabalu sporta treniņu pakalpojumus, un plūnus, kuros papildus sporta treniņu pakalpojumiem ir ietverti uztura speciālista pakalpojumi,

saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā noteikto ir jāuzskata, ka veselības pakalpojumi, paši uztura speciālista pakalpojumi, papildina fiziskās formas un

labsaj?tas pakalpojums, un vai t?d?j?di papildus pakalpojumam ir j?piem?ro t?ds pats nodok?u re?ms k? pamata pakalpojumam? Vai, gluži pret?ji, ir j?uzskata, ka vesel?bas pakalpojumi, it ?paši uztura speci?lista pakalpojumi, un fizisk?s formas un labsaj?tas pakalpojumi ir atš?ir?gi un neatkar?gi pakalpojumi un t?d?j?di tiem ir piem?rojams attiec?gais nodok?u re?ms, k?ds ir paredz?ts katrai no š?m darb?b?m?

2) Vai, lai piem?rotu atbr?vojumu, kas paredz?ts Direkt?vas [2006/112] 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt?, ir nepieciešams, ka šaj? noteikum? min?tie pakalpojumi tiktu faktiski sniegti, vai ar? min?t? atbr?vojuma pieš?iršanai pietiek ar to, ka š?di pakalpojumi vien?gi ir pieejami un t?d?? to izmantošana ir atkar?ga tikai no klienta gribas?"

Par l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu

15 Portug?les vald?ba rakstveida apsv?rumos apgalvo, ka l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu nav pie?emams, jo iesniedz?jtiesa neesot sniegusi juridiski pietiekamu nepieciešamo inform?ciju, lai pamatotu atbilstošu un lietder?gu atbildi, k? pras?ts Tiesas reglamenta 94. panta a) punkt?.

16 Šaj? zi?? pietiek atg?din?t, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru sadarb?bas starp Tiesu un valstu ties?m ietvaros nepieciešam?ba veikt valsts tiesai noder?gu Savien?bas ties?bu interpret?ciju prasa, lai t? stingri iev?rotu pras?bas attiec?b? uz l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu saturu, kas ir skaidri noteiktas Tiesas Reglamenta 94. pant? (spriedums, 2018. gada 19. apr?lis, *Consorzio Italian Management un Catania Multiservizi*, C?152/17, EU:C:2018:264, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

17 T?d?j?di, k? noteikts Reglamenta 94. panta a) punkt?, l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu katr? zi?? ir j?iek?auj, pirmk?rt, iesniedz?jtiesas konstat?to noz?m?go faktu kopsavilkums vai vismaz to fakti izkl?sts, uz kuriem balst?ti jaut?jumi (spriedums, 2019. gada 3. decembris, *Iccrea Banca*, C?414/18, EU:C:2019:1036, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra), k? ar? to iemeslu uzskait?jums, kuri ir likuši iesniedz?jtiesai uzdot jaut?jumu par konkr?tu Savien?bas ties?bu normu interpret?ciju vai sp?k? esam?bu un par saikni, k?du t? konstat?jusi starp š?m norm?m un pamatliet? piem?rojumiem valsts ties?bu aktiem (r?kojums, 2019. gada 5. j?nijs, *Wilo Salmson France*, C?10/19, nav public?ts, EU:C:2019:464, 15. punkts).

18 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesas nol?mums ietver pietiekamus faktiskos datus, lai var?tu saprast gan uzdotos jaut?jumus, gan to tv?rumu, t?d?j?di Tiesa var sniegt iesniedz?jtiesai visus atbilst?gos Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementus, kas ?autu tai izskat?t str?du pamatliet?. T?d?j?di prejudici?lie jaut?jumi ir pie?emami.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

19 Ar jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta kombin?t?s normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka uztura uzraudz?bas pakalpojums, ko sporta uz??mum? sniedz sertific?ts un pilnvarots profesion?lis un eventu?li programm?s, kas iek?auj ar? labsaj?tas un fizisk?s formas pakalpojums, ir neatkar?gu pakalpojumu sniegšana. T? ar? jaut? Tiesai, vai š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN noz?m? faktisku pakalpojuma sniegšanu, šaj? gad?jum? – t?da uztura uzraudz?bas pakalpojuma sniegšanu, kas atbilst iesniedz?jtiesas defin?tajam, vai ar? š?da pakalpojuma iek?aušana pied?v?jum? šaj? nol?k? ir pietiekama.

20 Vispirms ir j?konstat?, ka iesniedz?jtiesa, uzdodot šos jaut?jumus, š?iet, vad?s no premisas, saska?? ar kuru pamatliet? sniegto pakalpojumu veids, proti, uztura uzraudz?bas

pakalpojums, varēja tiks iekauts t? atbr?vojuma piem?rošanas jom?, kas paredz?ts Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt?.

21 T?tad vispirms ir j?p?rbauda š?s premisas, ko pras?t?js pamatliet? aizst?v, bet ko apstr?d Portug?les vald?ba un nians? Eiropas Komisija, precizit?te.

22 Saska?? ar past?v?go judikat?ru v?rdi, kas izmantoti, lai apz?m?tu Direkt?vas 2006/112 132. pant? min?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami šauri. Tom?r šo j?dzienu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?iem un j?iev?ro kop?j?s PVN sist?mas pamat? esoš?s nodok?u neitralit?tes principa pras?bas. T?d?j?di šis šauras interpret?cijas princips nenoz?m?, ka j?dzieni, kas izmantoti š?s direkt?vas 132. pant? paredz?to atbr?vojumu defin?šan?, b?tu j?interpret? veid?, kas tiem at?emtu ietekmi (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D*, C?657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23 Šaj? gad?jum? š? ties?bu norma ir j?interpret?, iev?rojot kontekstu, k?d? t? lietota, Direkt?vas 2006/112 m?r?us un j?gu, it ?paši, ?emot v?r? taj? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a *ratio legis* (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C?464/12, EU:C:2014:139, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra). T?d?j?di saska?? ar š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu, proti, “medic?nisk?s apr?pes sniegšana, darbojoties medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesij?s, ko noteikusi attiec?g? dal?bvalsts”, attiecas nevis uz tiem pakalpojumiem, kas ir sniegti ambulator? vid?, medic?nisk?s apr?pes un diagnostikas centros un cit?s t?da paša rakstura iest?d?s un kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, bet uz medic?niska vai paramedic?niska rakstura pakalpojumiem, kuri tiek sniegti ?rpus š?d?m iest?d?m, gan pakalpojuma sniedz?ja priv?t? adres?, gan pacienta dz?ves viet? vai k?d? cit? viet? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C?141/00, EU:C:2002:473, 36. punkts, un 2010. gada 10. j?nijs, *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, 36. punkts).

24 Turkl?t ir j?nor?da, ka gan j?dziens “medic?nisk? apr?pe”, kas min?ts Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunkt?, gan j?dziens “medic?nisk?s apr?pes sniegšana”, kas min?ts š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt?, attiecas uz pakalpojumiem, kuru m?r?is ir diagnostic?t, ?rst?t un iesp?jam? apjom? iz?rst?t slim?bas vai vesel?bas anom?lijas (spriedumi, 2010. gada 10. j?nij?, *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, 37. un 38. punkts, k? ar? 2019. gada 18. septembr?, *Peters*, C?700/17, EU:C:2019:753, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 L?dz ar to š?s normas izpratn? “medic?nisk?s apr?pes sniegšana[i] personai” noteikti ir j?b?t terapeitiskam m?r?im, jo tas nosaka, vai medic?niska vai paramedic?niska rakstura pakalpojumi ir j?atbr?vo no PVN [šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 5. marts, X (atbr?vojums no PVN par telefonisk?m konsult?cij?m), C?48/19, EU:C:2020:169, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra], pat ja no t? ne vienm?r izriet, ka šis m?r?is ir j?saprot ?oti šaur? noz?m? (spriedumi, 2010. gada 10. j?nijs, *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, 26. punkts).

26 T?d?j?di medic?niska vai paramedic?niska rakstura pakalpojumiem, kas tiek sniegti ar m?r?i aizsarg?t, tostarp ar? uztur?t vai atjaunot, personu vesel?bu, var piem?rot Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a [spriedums, 2020. gada 5. marts, X (atbr?vojums no PVN par telefonisk?m konsult?cij?m), C?48/19, EU:C:2020:169, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra].

27 Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a t?tad noz?m?, ka ir izpild?ti divi nosac?jumi – pirmais par apl?kojamo pakalpojumu

m?r?i, kurš ir atg?din?ts š? sprieduma 24.–26. punkt?, un otrais saist?b? ar to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti medic?nas vai paramedic?nas profesiju veikšanas ietvaros, k? t?s tiek defin?tas attiec?gaj? dal?bvalst?.

28 Attiec?b? uz šo otro nosac?jumu ir svar?gi noteikt, k? nor?da Portug?les vald?ba un Komisija, vai uztura uzraudz?bas pakalpojums, kurš tiek apl?kots pamatliet?, kuru sporta uz??mum? sniedz sertific?ts un pilnvarots profesion?lis eventu?li to programmu ietvaros, kas ietver ar? labsaj?tas un fizisk?s formas pakalpojumus, tiek defin?ts attiec?g?s dal?bvalsts ties?b?s (spriedums, 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.*, C?597/17, EU:C:2019:544, 23. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra) k? t?ds, kas tiek sniegts medic?niskas vai paramedic?niskas profesijas veikšanas ietvaros. No iesniedz?jtiesas nol?mum? esošajiem elementiem, kas ir paskaidroti Portug?les vald?bas apsv?rumos, izriet, ka konkr?to pakalpojumu faktiski sniedz persona ar profesion?lu kvalifik?ciju, kas tai ??va veikt paramedic?nisko darb?bu, k? t? tiek defin?ta attiec?gaj? dal?bvalst?, tom?r tas iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda.

29 Pie?emot, ka tas ir š?ds gad?jums, j?piev?ršas pamatliet? apl?kot? pakalpojuma m?r?im, kurš atbilst pirmajam Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? noteiktajam m?r?im. Šaj? zi?? š? m?r?a p?rbaudei ir svar?gi atcer?ties, ka š?s direkt?vas 132. pant? paredz?tie atbr?vojumi ir ietverami š?s direkt?vas IX sada?as 2. noda?? "Atbr?vojumi konkr?t?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s". T?d?j?di darb?bu nevar atbr?vot no nodok?a, atk?pjoties no visp?r?j? principa, saska?? ar kuru PVN iekas? par katru nodok?a maks?t?ja pret samaksu sniegto pakalpojumu (spriedumi, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts, un 2017. gada 21. septembris, Komisija/V?cija, C?616/15, EU:C:2017:721, 49. punkts), ja t? neatbilst min?tajam visp?r?jo interešu m?r?im, kurš ir kop?gs visiem šaj? 132. pant? noteiktajiem atbr?vojumiem.

30 Šaj? zi?? nav str?da par to, ka sporta uz??mum? sniegtais uztura uzraudz?bas pakalpojums vid?j? termi?? un ilgtermi?? vai, ja to apl?ko ?oti plaši, var b?t veids, k? nov?rst konkr?tas slim?bas, piem?ram, aptaukošanos. Tom?r j?konstat?, ka t?da pati loma ir atz?ta sporta nodarb?b?m, kas ir nor?d?tas k? piem?rs, lai ierobežotu sirds un asinsvadu slim?bu iest?šanas. T?d?j?di š?dam pakalpojumam princip? ir ar vesel?bu saist?ts m?r?is, bet tam nav – vai ne oblig?ti ir – terapeitisks m?r?is.

31 L?dz ar to, t? k? nav nor?žu par to, ka tas tiek sniegts prevent?v?, diagnostikas, slim?bas ?rst?šanas un vesel?bas atjaunošanas nol?k?, kas t?gad ir terapeitisks nol?ks š? sprieduma 24. un 26. punkt? cit?t?s judikat?ras noz?m? – un tas iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda – t?ds uztura uzraudz?bas pakalpojums, kurš tiek sniegts pamatliet?, neatbilst krit?rijam par darb?bu visp?r?jo interešu m?r?iem, kas ir kop?gs visiem Direkt?vas 2006/112 132. pant? paredz?tajiem atbr?vojumiem, un l?dz ar to tas neiek?aujas š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?taj? atbr?vojum?, t?d?j?di princip? par to ir j?maks? PVN.

32 Š? interpret?cija nav pretrun? nodok?u neitralit?tes principam, kurš it ?paši nepie?auj to, ka divas no pat?r?t?ja viedok?a identiskas vai l?dz?gas pre?u pieg?des vai sniegtie pakalpojumi, kas apmierina l?dzv?rt?gas vi?a vajadz?bas un kas t?gad konkur? viena ar otru, tiek apl?kotas atš?ir?g? veid? no PVN viedok?a (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C?449/19, EU:C:2020:1038, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra), jo no Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta m?r?a viedok?a uztura uzraudz?bas pakalpojumi, kas tiek sniegti ar terapeitisku m?r?i, un uztura uzraudz?bas pakalpojumi bez š?da m?r?a nevar tikt uzskat?ti par identiskiem vai l?dz?giem no pat?r?t?ja viedok?a un tie neapmierina vien?das vi?u vajadz?bas.

33 L?dz ar to jebk?da cita veida interpret?cija paplašin?tu Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma piem?rošanas jomu ?rpus t? *ratio legis*, kas izriet

no šīs normas teksta, kā arī no šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļas nosaukuma. Proti, uz jebkuru pakalpojumu, kas sniegts, pildot medicīniska vai paramedicīniska rakstura profesiju, pat ņoti netieši vai attālināti veidā, kura rezultātā tiek novērstas konkrētas patoloģijas, attiecas šajā normā paredzētais atbrīvojums, kas neatbilst Savienības likumdevēja nodomam un šis sprieduma 22. punktā atgādinātajai prasībai šādu atbrīvojumu interpretēt šauri. Kā norādīja ģenerāladvokāte secinājumu 61. punktā, šajā ziņā nepietiek ar vienkāršu neskaidru saikni ar patoloģiju bez konkrēta veselības apdraudējuma riska.

34 Ģemot vērā iepriekš minēto, jāsecina, ka – ar atrunu par to, ka iesniedzējtiesa veic pārbaudi, – uz uzraudzības pakalpojumiem, kas sniegti tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, neattiecas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas joma. Līdz ar to uz otro jautājumu nav nepieciešams atbildēt.

35 Runājot par pirmo jautājumu, nevar izslēgt, ka attiecībā uz šāda pakalpojuma ar nodokli apliekamo raksturu iesniedzējtiesa uzskata, ka jautājums par to, vai tie ir vai nav neatkarīgi no labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumiem, ir svarīgs, lai noteiktu atbilstošo šo pakalpojumu nodokļu režīmu.

36 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka LESD 267. pantā norādītajā procedūrā, kas ir balstīta uz skaidru nodalījumu starp valsts tiesu un Tiesas funkcijām, minētajām tiesām, kurām vienīgām ir kompetence konstatēt un novērtēt faktus, ir tostarp jānosaka, vai uztura uzraudzības pakalpojums, kas tiek sniegts tādās apstākļos, kādi ir pamatlietā, ir vai nav no labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumiem neatkarīgs pakalpojums, un šajā ziņā jāveic faktu novērtējums (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 35. punkts un tajā minētā judikatūra), Tiesa var sniegt minētajām tiesām visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas varētu būt noderīgi, lai izlemtu lietu, kuru tās izskata (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. punkts). No šāda viedokļa ir jānorāda šādi apsvērumi.

37 No Tiesas judikatūras izriet, ka gadījumā, ja saimniecisku darījumu veido elementu un aktu kopums, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros notiek konkrētais darījums, lai noteiktu, vai tiek sniegti viens vai vairāki pakalpojumi (šajā ziņā skat. spriedumu, 1999. gada 25. februāris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), vispirms precizējot, ka parasti katrs pakalpojums ir jāuzskata par nodalītu un neatkarīgu pakalpojumu, kā tas izriet no Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrās daļas (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tomēr kā izņēmums no šīs vispārējās normas, pirmkārt, darījums, ko no saimnieciskā viedokļa veido viens pakalpojums, mēs ņemam vērā, lai nesagrozītu PVN sistēmas darbību. Šis iemesla dēļ vienots pakalpojums pastāv tad, ja divas vai vairākas sastāvdaļas vai darbības, ko nodokļu maksātājs sniedz klientam, ir tik cieši saistītas, ka tās objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalītu darījumu, kura sadalīšana būtu mēs ņemam vērā (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šajā nolūkā, kā ģenerāladvokāte norādīja secinājumu 22.–33. punktā, ir jāidentificē elementi, kas raksturo konkrēto darījumu (spriedumi, 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, 22. punkts, un 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 30. punkts), skatoties no vidusmēra patērētāja viedokļa (spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 21. punkts un tajā minētā judikatūra). Netiešo pierādījumu kopums, kas ir izmantots šajā ziņā, ietver dažādus elementus, vispirms – intelektuālas dabas noteicoši svarīgus elementus, kuru mērķis ir konstatēt nenodalīto vai nodalīto konkrēto darījuma raksturu (spriedums, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*

, C-278/18, EU:C:2019:160, 30. punkts), un t? vienoto vai da?do saimniecisko m?r?i (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 34. punkts), un p?c tam – materi?las dabas elementus, kuri nav noteico?i svar?gi (šaj? zi?? skat. spriedumu, 1999. gada 25. febru?ris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 31. punkts), kas attiec?g? gad?jum? atbalsta pirmo elementu anal?zi, k?, piem?ram, nodal?ta (spriedums, 2013. gada 17. janv?ris, *BG? Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 43. punkts) vai kop?ga piek?uve (spriedums, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 33. punkts) konkr?tajiem pakalpojumiem, vai vienotu (spriedums, 2012. gada 19. janv?ris, *Purple Parking un Airparks Services*, C-117/11, nav public?ts, EU:C:2012:29, 34. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra) vai atseviš?u r??inu esam?ba (spriedums, 2018. gada 18. janv?ris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 27. punkts).

40 Otrk?rt, vienots saimnieciskais dar?jums veido vienotu pakalpojumu, ja viens vai vair?ki elementi ir j?uzskata par galveno pakalpojumu, bet, tieši pret?ji, citi elementi ir j?uzskata par vienu vai vair?kiem papildpakalpojumiem t?, ka tie ir apliekami ar nodokli t?pat k? galvenais pakalpojums (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 No Tiesas judikat?ras izriet, ka šaj? zi?? pirmais v?r? ?emamais krit?rijs ir tas, ka pakalpojumam nav autonoma m?r?a no vidusm?ra pat?rt?ja viedok?a. T?d?j?di pakalpojums ir uzskat?ms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt pakalpojumu sniedz?ja galveno pakalpojumu (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Otrais krit?rijs, kurš paties?b? ir netiešs pier?d?jums pirmajam, ir par atbilstošu katra pakalpojuma, kas veido saimniecisko dar?jumu, v?rt?bas ?emšanu v?r?, no kuriem viens ir minim?ls, pat margin?ls, sal?dzin?jum? ar otru (šaj? zi?? skat. spriedumu, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin*, C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 24. punkts).

43 Trešk?rt, k? ?ener?ladvok?te nor?d?ja secin?jumu 44. punkt?, atbilstoši Direkt?vai 2006/112 ar pakalpojumu, kurš atbr?vots no nodok?a, “cieši saist?tas darb?bas” ar? ir atbr?votas no t?, lai nodrošin?tu piln?gu š? atbr?vojuma efektivit?ti. Tom?r attiec?b? uz š? sprieduma 30. un 31. punkt? nor?d?tajiem apsv?rumiem, šis trešais iz??muma veids no visp?r?j?s normas, tas ir, ka katrs pakalpojums ir j?uzskata par nodal?tu un neatkar?gu pakalpojumu, nav piem?rojams t?da uztura uzraudz?bas pakalpojuma gad?jum?, kurš tiek sniegts pamata liet?. T?gad ir j?izvair?s no š?da veida iz??muma p?rbaudes.

44 Run?jot par pirm? veida iz??muma – kurš min?ts š? sprieduma 38. punkt? – piem?rojam?bu t?diem pakalpojumiem, kuri tiek apl?koti pamatlit?, lasot iesniedz?jtiesas nol?mumu j?konstat?, ka pras?t?js pamatlit? veic tostarp sporta iest?žu p?rvald?šanas un ekspluat?cijas darb?bas, k? ar? labsaj?tas un fizisk?s formas darb?bas, un ka tas ar šaj? zi?? pien?c?gi kvalific?tu un sertific?tu profesion??u starpniec?bu sav?s telp?s ir sniedzis uztura uzraudz?bas pakalpojumus.

45 Turkl?t no iesniedz?jtiesas iesniegtajiem elementiem izriet, ka par šiem da?dajiem pakalpojumiem, ko sniedza pras?t?js pamatlit?, r??ini bija izrakst?ti atseviš?i un ka bija iesp?jams izmantot vienus pakalpojumus, neizmantojot citus.

46 Tādējādi, ar atrunu par iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, šādi, ka labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumi, no vienas puses, un uztura uzraudzības pakalpojumi, no otras puses, kurus sniedz prasītāja pamatlietā, nav nesaraucjami saistīti šā sprieduma 38. un 39. punktā atgādītajās judikatūras nozīmēs.

47 Tātad ir jāuzskata, ka principā tieši pakalpojumi, kuri ir pamatlietā, neveido vienotu kompleksu pakalpojumu.

48 Runājot par šā sprieduma 40.–42. punktā minēto otro veida izņēmuma piemērošanu tiem pakalpojumiem, kuri ir aplūkoti pamatlietā, šādi lietā ir svarīgi norādīt, pirmkārt, uztura uzraudzības pakalpojuma autonomo mērķi no vidusmēra patērētāja viedokļa. Pat ja šādi uztura uzraudzības pakalpojumi bija sniegti vai varēja tikt sniegti tajās pašās sporta telpās kā labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumi, pirmo pakalpojumu mērķis ir saistīts nevis ar sportu, bet ar veselību un estētiku, neraugoties uz to, ka diētai var būt ietekme uz atlētiskajiem rezultātiem. No otras puses, kā ģenerālvokāte norādīja secinājumā 56. punktā, pamatlietā atbilstoši prasītājas izrakstītajiem rīcībiniem 40 % no ikmēneša kopējās klienta maksājums atlīdzības bija par uztura uzraudzības konsultācijām, kas ir procentuāla daļa, kuru nevar atzīt par minimālu vai *a fortiori* – par marginālu. Tieši diētas uzraudzības pakalpojumi, kuri tiek aplūkoti pamatlietā, tātad nevar tikt uzskatīti par pakārtotiem salīdzinājumā ar galvenajiem pakalpojumiem, kuri ir labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumi.

49 No tā izriet, ka – ar atrunu par iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi – tieši pakalpojumi kā pamatlietā ir jāuzskata par savstarpēji nodalītiem un neatkarīgiem Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas nolūkā.

50 Ģemot vērā šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar atrunu par iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi – sporta iestādes sertificēta un pilnvarota profesionāla sniegta uztura uzraudzības pakalpojums programmās, kas eventuāli ietver arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumu, ir nodalīts un neatkarīgs pakalpojums un uz to neattiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

Par tiesāšanas izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar atrunu par iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi – sporta iestādes sertificēta un pilnvarota profesionāla sniegta uztura uzraudzības pakalpojums programmās, kas eventuāli ietver arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumu, ir nodalīts un neatkarīgs pakalpojums un uz to neattiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.