

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 4 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – PVM apmokestinamas teikimas – Neapmokestinimas – 132 straipsnio 1 dalies c punktas – Medicininės priežiūros paslaugos, kurias teikia gydytojai ir paramedikai, teikimas – Mitybos priežiūra ir konsultacijos – Sporto veikla ir veikla, susijusi su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis – Švokos „viena sudėtinė paslauga“, „pagrindinė paslauga“ papildanti paslauga“ ir „paslaugos savarankiškumas“ – Kriterijai“

Byloje C-581/19

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija) 2019 m. liepos 22 d. sprendimu, kurio Teisingumo Teismas gavo 2019 m. liepos 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Frenetikexito – Unipessoal Lda

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurio sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal, teisėjai N. Wahl (pranešėjas), F. Biltgen, L. S. Rossi ir J. Passer,

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, atstovaujamos *advogado* R. Monteiro,
 - Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino ir P. Barros da Costa,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Rechena,
- susipažinęs su 2020 m. spalio 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Frenetikexito – Unipessoal Lda* ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl priminimo sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už mitybos priežiūros ir konsultacijų paslaugas bei paslaugas, susijusias su sporto veikla, gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra:

„paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina PVM:

„ligoninių ir medicininių priežiūros bei glaudžiai su ja susijusių veiklų, kai jos vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninėms, gydymo ar diagnostavimo centrui bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos.“

5 Pagal minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą valstybės narės neapmokestina PVM:

„medicininių priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikim[ui], kaip jos apibrėžia atitinkama valstybės narė.“

Portugalijos teisė

6 Pagal *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 9 straipsnio 1 dalį PVM neapmokestinamos:

„Paslaugos, teikiamos vykdant gydytojo, odontologo, akušerės, medicinos sesers ir kitų paramedicinos profesinių veiklų.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 *Frenetikexito* yra komercinė bendrovė, kuri užsiima, be kita ko, sporto klubų valdymo ir eksploatavimo veikla, veikla, susijusia su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis, taip pat žmonių sveikatą propaguojančią ir skatinančią veikla, pavyzdžiui, mitybos priežiūra ir konsultacijomis arba fizinės būklės vertinimu.

8 Užsiregistravusi *Entidade Reguladora da Saúde* (Sveikatos priežiūros reguliavimo institucija, Portugalija) pareiškė pagrindinėje byloje 2014 ir 2015 m. savo patalpose per kvalifikuotą ir sertifikuotą mitybos specialistą teikti mitybos priežiūros paslaugas. Ši mitybos specialistė, kuri buvo darbinusi pareiškėją pagrindinėje byloje, savo paslaugas teikė vieną dieną per savaitę. PVM už šias paslaugas netaikytas.

9 Pareiškėją pagrindinėje byloje savo klubuose siūlė įvairias programas. Kai kurios programos apėmė tik paslaugas, susijusias su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis, o kitos

programos – ir mitybos priežiūrą. Kiekvienas klientas galėjo pasirinkti pageidaujamą programą ir naudotis ar nesinaudoti visomis jam pagal pasirinktą programą siūlomomis paslaugomis. Taigi, jeigu klientas būdavo užsisakęs mitybos priežiūros paslaugą, jis už ją turėjo mokėti, nesvarbu, ar ją naudodavosi, ar nesinaudodavo, ir neatsižvelgiant į konsultaciją, kuriomis pasinaudodavo, skaitė?

10 Be to, mitybos priežiūros paslaugos galėjo būti užsisakomos atskirai nuo bet kokios kitos paslaugos, mokant tam tikrą sumą, kuri priklausydavo nuo to, ar klientas būdavo įsirašęs į pareiškėjo pagrindinėje byloje klubą.

11 Pareiškėja pagrindinėje byloje savo išrašytose sąskaitose faktūrose atskirdavo sumas, susijusias su geros fizinės savijautos ir sporto treniruočių paslaugomis, nuo sumų, susijusių su mitybos priežiūros paslauga. Nebuvo ryšio tarp mitybos priežiūros paslaugų, už kurias būdavo išrašomos sąskaitos faktūros, ir mitybos konsultacijų.

12 Atlikdamas patikrinimą mokesčių ir muitų administratorius konstatavo, kad 2014 ir 2015 mokestiniais metais pareiškėjo pagrindinėje byloje klientai mokėjo už mitybos priežiūros paslaugą, net jeigu ją nesinaudodavo. Todėl jis padarė išvadą, kad šios paslaugos teikimas yra papildomas, palyginti su paslaugos, susijusių su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis, teikimu. Dėl šios priežasties mokesčių ir muitų administratorius nusprendė pastarajai paslaugai taikyti pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarką ir pateikti priminimą sumokėti PVM bei atitinkamus delpspinigius (iš viso 13 253,05 EUR).

13 Kadangi pareiškėja pagrindinėje byloje šių sumų nesumokėjo, siekiant jas išieškoti buvo pradėtos vykdyti procedūros, per kurias ji sudarė mokėjimo dalimis susitarimą. Vis dėlto manydama, kad paslaugos, susijusios su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis, ir jos teikiamos mitybos priežiūros paslaugos yra nepriklausomos, pareiškėja pagrindinėje byloje kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismui su skundu, prašydama pripažinti, kad minėtas priminimas yra neteisėtas.

14 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tuo atveju, jeigu, kaip nagrinėjamoje byloje, bendrovė:

a) vykdo pagrindinę veiklą, susijusią su sporto treniruotėmis ir gera fizine savijauta, ir papildomai su žmonėmis sveikata susijusią veiklą, apimančią mitybos paslaugas, mitybos konsultacijas ir fizinės būklės vertinimą, taip pat masažą;

b) suteikia galimybę savo klientams naudotis planais, apimančiais tik sporto treniruočių paslaugas, ir planais, kuriuose, be sporto treniruočių paslaugų, numatytos ir mitybos paslaugos,

pagal [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punktą veikia žmonėms sveikatos srityje, visų pirma paslauga mitybos srityje, turi būti laikoma papildoma paslauga prie veiklos sporto treniruočių ir geros fizinės savijautos srityse, taigi papildomai paslaugai turi būti taikoma tokia pati apmokestinimo tvarka kaip ir pagrindinei paslaugai, ar, priešingai, turi būti pripažinta, kad veikia žmonėms sveikatos srityje, visų pirma paslauga mitybos srityje, ir veikia sporto treniruočių ir geros fizinės savijautos srityse yra atskiros ir nepriklausomos veiklos rūšys, todėl joms taikytina atitinkama apmokestinimo tvarka, numatyta kiekvienai iš šių veiklos rūšių?

2. Ar siekiant taikyti [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytą

neapmokestinim? PVM reikia, kad toje nuostatoje nurodytos paslaugos b?t? iš tikr?j? teikiamos, ar tam, kad b?t? taikomas min?tas neapmokestinimas, užtenka tik suteikti galimyb? naudotis tokiais paslaugomis taip, kad tik nuo kliento valios priklausyt?, ar jis jomis naudojasi?“

D?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtino

15 Savo rašytin?se pastabose Portugalijos vyriausyb? teigia, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra nepriimtinas, nes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nepateik? pakankamai informacijos, reikalingos norint pateikti reikšming? ir nauding? atsakym?, kaip to reikalaujama pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 94 straipsnio a punkt?.

16 Primintina, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, vykstant bendradarbiavimui tarp Teisingumo Teismo ir nacionalini? teism?, siekiant pateikti S?jungos teis?s išaiškinim?, kuris b?t? naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad tas teismas tiksliai laikt?si prašymo priimti prejudicin? sprendim? turiniui keliam? reikalavim?, aiškiai išd?styt? Proced?ros reglamento 94 straipsnyje (2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Consorzio Italian Management ir Catania Multiservizi*, C?152/17, EU:C:2018:264, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Taigi, kaip nurodyta Proced?ros reglamento 94 straipsnio a punkte, prašyme priimti prejudicin? sprendim? vis? pirma turi b?ti trumpai išd?stomos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikian?io teismo nustatytos reikšmingos faktin?s aplinkyb?s ar bent jau faktai, kuriais grindžiami klausimai (2019 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Iccrea Banca*, C?414/18, EU:C:2019:1036, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat priežastys, paskatinusios š? prašym? teikiant? teism? kelti klausim? d?I tam tikr? S?jungos teis?s nuostat? išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas ryšys tarp ši? nuostat? ir pagrindin?je byloje taikom? nacionalin?s teis?s akt? (2019 m. birželio 5 d. Nutartis *Wilo Salmson France*, C?10/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:464, 15 punktas).

18 Nagrin?jamu atveju prašyme priimti prejudicin? sprendim? pateikta pakankamai faktini? duomen?, kad b?t? galima suprasti pateiktus klausimus ir j? apimt?, tod?I Teisingumo Teismas gali prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateikti visapusišk? S?jungos teis?s išaiškinim?, kuris leist? šiam išspr?sti gin?? pagrindin?je byloje. Vadinas, abu prejudiciniai klausimai yra priimtini.

D?I prejudicini? klausim?

19 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 132 straipsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinami taip, kad sertifikuoto ir turin?io atitinkam? teis? specialisto sporto klubuose ir galb?t pagal programas, apiman?ias taip pat su gera fizine savijauta ir sporto treniruot?mis susijusias paslaugas, teikiama mitybos prieži?ros paslauga yra nepriklausoma paslauga. Jis taip pat klausia Teisingumo Teismo, ar tam, kad b?t? taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas PVM, reikia, kad paslauga (nagrin?jamu atveju – mitybos prieži?ros paslauga, atitinkanti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo apibr?žt? paslaug?) b?t? faktiškai teikiama, ar pakanka naudojimosi tokia paslauga galimyb?s.

20 Vis? pirma konstatuotina, kad užduodamas klausimus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas lyg ir remiasi prielaida, kad viena iš pagrindin?je byloje teikiam? paslaug? r?ši?, t. y. mitybos prieži?ros paslauga, gal?jo patekti ? Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo taikymo srit?.

21 Taigi iš pradži? reikia patikrinti, ar ši prielaida, kuri? palaiko pareišk?ja pagrindin?je byloje,

tačiau ginėja Portugalijos vyriausybė ir tam tikras išlygas pateikia Europos Komisija, yra teisinga.

22 Pagal suformuotą jurisprudenciją srovos, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai. Vis dėlto ši srovė aiškinimas turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir paisyti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimui. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad srovos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Nagrinėjamu atveju aptariama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į jos kontekstą, Direktyvos 2006/112 tikslus ir bendrą struktūrą, ypač atsižvelgiant į joje numatyto neapmokestinimo *ratio legis* (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkto srovos, t. y. „medicininių priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė“, nurodo ne paslaugas, teikiamas ligoninėse, gydymo ir diagnostavimo centruose ir kitose panašiose įstaigose, kurios neapmokestinamos pagal minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, bet kitur teikiamas gydytojų ir paramedikų paslaugas – tiek paslaugų teikėjo privačioje gyvenamojoje vietoje, tiek paciento gyvenamojoje vietoje ar bet kur kitur (šiuo klausimu žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 36 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 36 punktą).

24 Be to, pažymėtina, kad ir „gydymo“ srovą, esanti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte, ir „medicininių priežiūros paslaugos“ srovą, esanti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte, skirtos paslaugoms, kurių tikslas – ligų ar sveikatos sutrikimų diagnostika, priežiūra ir, kiek įmanoma, gydymas (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 37 ir 38 punktai; taip pat 2019 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753, 20 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Vadinasi, „medicininių priežiūros paslaugos“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, būtinai turi turėti terapinį tikslą, nes būtent jis nustato, ar gydytojo arba paramediko paslauga turi būti apmokestinama PVM, ar ne (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), net jeigu tai nebūtinai reiškia, kad šis tikslas reikia suprasti ypač siaurai (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 40 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija; taip pat 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 26 punktą).

26 Taigi medicininio arba paramedicininio pobūdžio paslaugoms, teikiamoms siekiant apsaugoti, taip pat palaikyti ar sugrąžinti asmenims sveikatą, gali būti taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Tam, kad būtų taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas, reikia, kad būtų vykdytos dvi slygos: pirmoji susijusi su atitinkamos paslaugos tikslu, kaip priminta šio sprendimo 24–26 punktuose, o antroji – su tuo, kad paslaugą turi teikti gydytojas arba paramedikas, kaip tai apibrėžia atitinkama valstybė narė.

28 Kaip pažymi Portugalijos vyriausybė ir Komisija, dėl antrosios slygos reikia nustatyti, ar mitybos priežiūros paslaugų (kaip antai aptariama pagrindinio bylosje), kurių šiuo tikslu teikia

sertifikuotas ir turintis atitinkamą teisę specialistas sporto klubuose ir galbūt pagal programas, apimančias taip pat su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusias paslaugas, atitinkamos valstybės narės teisę apibrėžia (2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją) kaip teikiamą gydytojo arba paramediko. Iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos, paaiškintos Portugalijos vyriausybės pastabose, matyti, kad aptariamą paslaugą faktiškai suteikė asmuo, kurio profesinė kvalifikacija suteikia jam teisę verstis paramedicinos veikla, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybės narė, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

29 Darant prielaidą, kad taip ir yra, reikia remtis paslaugos, kaip antai aptariamąsias pagrindinėje byloje, tikslu, o tai atitinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytą pirmąjį sąlygą. Nagrinėjant šį tikslą svarbu nepamiršti, kad šios direktyvos 132 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Taigi, nukrypstant nuo bendrojo principo, kad PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygą (2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktą ir 2017 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-616/15, EU:C:2017:721, 49 punktą), veikla negali būti neapmokestinama, jeigu neatitinka minėto bendrojo intereso tikslo, kuris yra bendras visiems šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams.

30 Neginytina, kad sporto klube teikiama mitybos priežiūros paslauga vidutiniuoju ar ilguoju laikotarpiu arba žiūrint labai plačiai gali būti tam tikrą ligą, pavyzdžiui, nutukimo, prevencijos priemonė. Vis dėlto konstatuotina, kad taip yra ir paties sportavimo, kurio pripažintas vaidmuo yra, pavyzdžiui, sumažinti sergamumą širdies ir kraujagyslių ligomis, atveju. Taigi tokia paslauga iš esmės siekiama sveikatos, bet ne (arba nebūtinai) terapinio tikslo.

31 Vadinas, nesant nuorodos, kad paslauga teikiama siekiant ligų profilaktikos, diagnozavimo, gydymo ir sveikatos atkūrimo tikslų, taigi turint terapinį tikslą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 24 ir 26 punktuose nurodytą jurisprudenciją (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), tokia mitybos priežiūros paslauga, kokia teikiama pagrindinėje byloje, neatitinka bendrojo intereso, kuris yra bendras visiems Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams, veiklos kriterijaus, ir dėl to jai netaikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas; taigi iš esmės ji yra apmokestinama PVM.

32 Toks aiškinimas neprieštarauja mokesčių neutralumo principui, pagal kurį visų pirma draudžiama PVM tikslais skirtingai vertinti du prekių tiekimus ar du paslaugų teikimus, kurie, vartotojo požiūriu, yra identiški ar panašūs ir tenkina tuos pačius jo poreikius, taigi, konkuruoja vienas su kitu (šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), nes, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punktą siekiamą tikslą, mitybos priežiūros paslaugos, teikiamos turint terapinį tikslą, ir mitybos priežiūros paslaugos, kurios tokio tikslo neturi, vartotojo požiūriu, negali būti laikomos identiškomis ar panašiomis ir netenkina tų pačių jo poreikių.

33 Bet koks kitas aiškinimas reikštų, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritis būtų išplėsta už *ratio legis* ribų, kurios matyti iš šios nuostatos teksto ir šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriaus pavadinimo. Iš tiesų bet kokiai gydytojo ar paramediko teikiamai paslaugai, kuria (nors ir labai netiesiogiai ar per aplinkui) siekiama užkirsti kelią tam tikroms patologijoms, būtų taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, o tai neatitiktų Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimo ir reikalavimo tokį neapmokestinimą, primintą šio sprendimo 22 punkte, aiškinti siaurai. Kaip savo išvados 61 punkte

pažym?jo generalin? advokat?, vien neapibr?žto ryšio su patologija, nesant konkretaus neigiamo poveikio sveikatai pavojaus, šiuo atžvilgiu nepakanka.

34 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, darytina išvada (su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), kad tokiomis s?lygomis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, teikiama mitybos prieži?ros paslauga negali patekti ? Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo taikymo srit?. Tod?l ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

35 Kalbant apie pirm?j? klausim?, negalima atmesti to, kad atsižvelgdamas ? tokios paslaugos apmokestinam?j? pob?d? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, jog tai, ar ji yra priklausanti, ar nepriklausanti nuo su gera fizine savijauta ir sporto treniruot?mis susijus? paslaug?, išlieka svarbu nustatant atitinkam? ši? paslaug? mokestin? vertinim?.

36 Primintina, kad nors vykstant SESV 267 straipsnyje nurodytai proced?rai, grindžiamai aiškiu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo funkcij? atskyrimu, nacionaliniai teismai, kurie vieninteliai turi jurisdikcij?, be kita ko, konstatuoti ir vertinti faktines aplinkybes, turi konkre?iai nustatyti, ar tokiomis s?lygomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, teikiama mitybos prieži?ros paslauga yra, ar n?ra paslauga, nepriklausanti nuo su gera fizine savijauta ir sporto treniruot?mis susijus? paslaug?, ir pateikti visus galutinius faktini? aplinkybi? vertinimus šiuo klausimu (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Mailat*, C?17/18, EU:C:2018:1038, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), Teisingumo Teismas gali tiems teismams pateikti S?jungos teis?s aiškinimo gaires, kurios gal?t? b?ti naudingos sprendžiant j? nagrin?jamas bylas (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BG? Leasing*, C?224/11, EU:C:2013:15, 33 punktas). Atsižvelgiant ? tai, reikia pateikti toliau išd?stytus samprotavimus.

37 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tais atvejais, kai ?kin? operacij? sudaro sud?tin? dal? ir veism? daugetas, siekiant nustatyti, ar operacij? sudaro viena, ar daugiau paslaug?, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis ji vyksta (šiuo klausimu žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C?349/96, EU:C:1999:93, 28 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?); pažym?tina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, paprastai kiekviena paslauga turi b?ti laikoma atskira ir nepriklausoma paslauga (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C?231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Vis d?lto, taikant šios bendrosios taisykl?s išimt?, pirma, operacija, kuri? ekonominiu poži?riu sudaro viena paslauga, negali b?ti dirbtinai išskaidoma, kad neb?t? pakeistas PVM sistemos funkcionalumas. B?tent tod?l viena paslauga egzistuoja tuomet, kai kelios sud?tin?s dalys arba veiksmai, kuriuos apmokestinamasis asmuo suteikia arba atlieka klientui, yra taip glaudžiai tarpusavyje susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? paslaug?, kuri? išskaidyti b?t? dirbtina (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C?231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Kaip savo išvados 22–33 punktuose pažym?jo generalin? advokat?, reikia nustatyti aptariamam sandoriui b?dingus elementus (2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C?111/05, EU:C:2007:195, 22 punktas ir 2018 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stadion Amsterdam*, C?463/16, EU:C:2018:22, 30 punktas), ži?rint iš vidutinio vartotojo pozicij? (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C?44/11, EU:C:2008:484, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Požymi? visuma, ? kuri? atsižvelgiama šiuo tikslu, apima ?vairius elementus: pirma, intelektinio pob?džio ir lemiamos svarbos elementus, kuriais siekiama nustatyti aptariamą operacijos element? neatsiejamum? arba atsiejamum? (2019 m. vasario 28 d. Sprendimo *Sequeira Mesquita*, C?278/18, EU:C:2019:160, 30 punktas) ir jos ekonomin? tiksl? (vien? ar daugiau nei vien?) (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*,

C?231/19, EU:C:2020:513, 34 punktas), antra, materialinio pobūdžio ir neturinčius lemiamos svarbos elementus (šiuo klausimu žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C?349/96, EU:C:1999:93, 31 punkt?), prireikus padedančius analizuoti pirmuosius elementus, pavyzdžiui, atskira prieiga (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BG? Leasing*, C?224/11, EU:C:2013:15, 43 punktas) arba bendra prieiga (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Stock '94*, C?208/15, EU:C:2016:936, 33 punktas) prie atitinkamų paslaugų arba vienos s?skaitos faktūros (2012 m. sausio 19 d. Nutarties *Purple Parking ir Airparks Services*, C?117/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:29, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ar atskirų s?skaitų faktūrų buvimas (2018 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stadion Amsterdam*, C?463/16, EU:C:2018:22, 27 punktas).

40 Antra, ?kinų operacijų sudaro viena paslauga, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinę paslaugą, o kiti elementai – atvirkščiai – turi būti laikomi viena ar keliomis papildomomis paslaugomis, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C?231/19, EU:C:2020:513, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad pirmasis kriterijus, ? kurį reikia atsižvelgti šiuo klausimu, yra tai, kad, žiūrint iš vidutinio vartotojo pozicijų, paslauga neturi savarankiško tikslo. Todėl paslauga turi būti laikoma papildoma pagrindinės paslaugos atžvilgiu tuomet, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemonė geriausiomis sąlygomis pasinaudoti teiktojo pagrindine paslauga (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C?231/19, EU:C:2020:513, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Antrasis kriterijus, kuris iš tiesų yra pirmojo požymis, susijęs su atsižvelgimu ? kiekvienos iš ?kinų operacijų sudarančių paslaugų atitinkamą vertę; viena iš šių verčių yra minimali (netgi nereikšminga), palyginti su kita (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C?308/96 ir C?94/97, EU:C:1998:496, 24 punkt?).

43 Trečia, kaip savo išvados 44 punkte pažymėjo generalinė advokatė, pagal Direktyvą 2006/112 su neapmokestinama paslauga „glaudžiai susijusios operacijos“ taip pat neapmokestinamos, kad būtų užtikrintas visiškas šio neapmokestinimo veiksmingumas. Vis dėlto, atsižvelgiant ? tai, kas išdėstyta šio sprendimo 30 ir 31 punktuose, ši trečioji bendrosios taisyklės išimtis? r?šis, pagal kurią kiekviena paslauga laikoma atskira ir nepriklausoma paslauga, netaikoma esant tokiai mitybos priežiūros paslaugai, kokia teikiama pagrindinėje byloje. Todėl šios išimties? r?šies nagrinėti nereikia.

44 Dėl pirmosios išimties? r?šies, nurodytos šio sprendimo 38 punkte, taikymo tokioms paslaugoms, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, skaitant prašymą priimti prejudicinį sprendimą konstatuotina, kad pareiškėja pagrindinėje byloje užsiima, be kita ko, sporto klubų valdymo ir eksploatavimo veikla, taip pat veikla, susijusia su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis, ir kad ji savo patalpose per tinkamai kvalifikuotą ir šiuo klausimu sertifikuotą specialistą teikė mitybos priežiūros paslaugas.

45 Be to, iš nacionalinio teismo pateiktos informacijos matyti, kad už šias ?vairias paslaugas, kurias suteikė pareiškėja pagrindinėje byloje, buvo išrašomos atskiros s?skaitos faktūros ir kad vienomis paslaugomis buvo galima naudotis nesinaudojant kitomis.

46 Taigi matyti, kad (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) pareiškėjos pagrindinėje byloje teikiamos su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusios paslaugos ir mitybos priežiūros paslaugos nėra neatsiejamos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 38 ir 39 punktuose primintą jurisprudenciją.

47 Taigi tokias paslaugas, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, iš esmės reikia laikyti

nesudarant vienos sudėtinės paslaugos.

48 Kalbant apie antrosios išimties rėšies, nurodytos šio sprendimo 40-42 punktuose, taikymą tokioms paslaugoms, kokios aptariamos pagrindinėje byloje, nagrinėjamu atveju svarbu pažymėti savarankišką mitybos priežiūros paslaugos tikslą, žiūrint iš vidutinio vartotojo pozicijų. Net jeigu tokios mitybos priežiūros paslaugos būtų ar galėtų būti teikiamos tose pačiose sportui skirtose patalpose kaip su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusios paslaugos, vis dėlto pirmąją paslaugą tikslas, nepaisant to, kad mityba gali prisidėti prie pasiekimų sporte, susijęs ne su sportu, o su sveikata ir estetika. Be to, kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinė advokatė, pagrindinėje byloje, remiantis pareiškėjos išrašytomis skaitomomis faktromis, 40 % bendros kliento mokėtino mokesčio sumos teko mitybos konsultacijoms; akivaizdu, kad tokia procentinė dalis negali būti laikoma minimalia ar juo labiau nereikšminga. Taigi mitybos priežiūros paslaugos, kaip antai aptariamos pagrindinėje byloje, negali būti laikomos papildomomis, palyginti su pagrindinėmis paslaugomis, kurias sudaro su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusios paslaugos.

49 Iš to matyti, kad (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) paslaugos, kaip antai aptariamos pagrindinėje byloje, Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo tikslais turi būti laikomos atskiromis ir nepriklausomomis vienos nuo kitų.

50 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: Direktyva 2006/112 turi būti aiškinama taip, kad (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) sertifikuoto ir turinio atitinkamą teisę specialisto sporto klubuose ir galbūt pagal programas, apimančias taip pat su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusias paslaugas, teikiama mitybos priežiūros paslauga yra atskira ir nepriklausoma paslauga ir jai negali būti taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) sertifikuoto ir turinio atitinkamą teisę specialisto sporto klubuose ir galbūt pagal programas, apimančias taip pat su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusias paslaugas, teikiama mitybos priežiūros paslauga yra atskira ir nepriklausoma paslauga ir jai negali būti taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.