

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. Recheda, 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) jautājumā par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksas atgādājumu 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 rēķina 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 lūdzināts apstāties, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas lūdzīgās 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 īstenošanā.”

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 cilvēka 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 savam 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 nošķīra 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 tā secināja, ka šo pakalpojuma sniegšanai ir bijis pakārtots raksturs salīdzinājumā ar labsajūtas un fiziskās formas pakalpojuma sniegšanu. Tādēļ Valsts nodokļu un muitas iestāde nolēma tam piemērot tādā pašā nodokli kā pamatpakalpojuma sniegšanai un izrakstīt PVN samaksas atgādājumu, pieskaitot tam kompensācijas procentus, kuri kopā sasniedza summu 13 253,05 EUR.

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

14 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*) (Šķīrītiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrītīesu 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 fiziskā stāvokļa novērtējuma konsultācijas, kā arī masāžas pakalpojumus;

b) piedāvā saviem klientiem plānus, kas ietver viengabalu sporta treniņu pakalpojumus, un plānus, 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 faktu 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 pamatiet? piem?rojamiem 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 sertifik?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 tātad atbrīvojuma piemērošanas jomā, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

21 Tātad vispirms ir jāpārbauda šīs premissas, ko prasītājs pamatlietā aizstāv, bet ko apstrīd Portugāles valdība un niansē Eiropas Komisija, precizitē.

22 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vērdi, kas izmantoti, lai apzīmētu Direktīvas 2006/112 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jāievēro kopējās PVN sistēmas pamatēsošās nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šīs šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti šīs direktīvas 132. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, būtu jāinterpretē veidā, kas tiem atēmtu ietekmi (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Šajā gadījumā šī tiesību norma ir jāinterpretē, ievērojot kontekstu, kādā tā lietota, Direktīvas 2006/112 mērķus un jēgu, it īpaši, ņemot vērā tajā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa *ratio legis* (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 61. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu, proti, “medicīniskās aprūpes sniegšana, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts”, attiecas nevis uz tiem pakalpojumiem, kas ir sniegti ambulatorā veidā, medicīniskās aprūpes un diagnostikas centros un citās tāda paša rakstura iestādēs un kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, bet uz medicīniskā vai paramedicīniskā rakstura pakalpojumiem, kuri tiek sniegti ārpus šādām iestādēm, gan pakalpojuma sniedzēja privātā adresē, gan pacienta dzīves vietā vai kādā citā vietā (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 36. punkts, un 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 36. punkts).

24 Turklāt ir jānorāda, ka gan jēdziens “medicīniskā aprūpe”, kas minēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā, gan jēdziens “medicīniskās aprūpes sniegšana”, kas minēts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā, attiecas uz pakalpojumiem, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējami apjomīgi izārstēt slimības vai veselības anomālijas (spriedumi, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 37. un 38. punkts, kā arī 2019. gada 18. septembris, *Peters*, C-700/17, EU:C:2019:753, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Līdz ar to šīs normas izpratnē “medicīniskās aprūpes sniegšana[i] personai” noteikti ir jābūt terapeitiskam mērķim, jo tas nosaka, vai medicīniskā vai paramedicīniskā rakstura pakalpojumi ir jāatbrīvo no PVN [šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 5. marts, X (atbrīvojums no PVN par telefoniskām konsultācijām), C-48/19, EU:C:2020:169, 27. punkts un tajā minētā judikatūra], pat ja no tā ne vienmēr izriet, ka šīs mērķis ir jāsaprot arī šaurā nozīmā (spriedumi, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 40. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 26. punkts).

26 Tādējādi medicīniskā vai paramedicīniskā rakstura pakalpojumiem, kas tiek sniegti ārpus mērķa aizsargāt, tostarp arī uzturēt vai atjaunot, personu veselību, var piemērot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa [spriedums, 2020. gada 5. marts, X (atbrīvojums no PVN par telefoniskām konsultācijām), C-48/19, EU:C:2020:169, 29. punkts un tajā minētā judikatūra].

27 Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tālā nozīmā, ka ir izpildīti divi nosacījumi – pirmais par aplūkojamo 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 sertifik?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 sniedza 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?tad 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?tad 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 ja netiek vai attiecināta veids, kura rezultātā tiek novērstas konkrētas patoloģijas, attiecas šajā normā paredzētais atbrīvojums, kas neatbilst Savienības likumdevēja nodomam un šo 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 jāsadalā, lai nesagrozītu PVN sistēmas darbību. Šo 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 (??aj? 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 atsevi??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, tie??i 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 ??aj? zi?? pirmais v??r? ?emamais krit??rijs ir tas, ka pakalpojumam nav autonoma m?r?a no vidusm?ra pat??r?t??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, kur?? paties??b? ir netie??s pier??d??jums pirmajam, ir par atbilsto??u katra pakalpojuma, kas veido saimniecisko dar??jumu, v??rt??bas ?em??šanu v??r?, no kuriem viens ir minim??ls, pat margin??ls, sal??dzin??jum? ar otru (??aj? zi?? skat. spriedumu, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett* un *Baldwin*, C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 24. punkts).

43 Tre??k??rt, k? ?ener??ladvok??te nor??d??ja secin??jumu 44. punkt?, atbilsto??i Direkt?vai 2006/112 ar pakalpojumu, kur?? atbr?vots no nodok?a, “cie??i saist??tas darb??bas” ar? ir atbr?votas no t?, lai nodro??in??tu piln??gu ??? atbr?vojuma efektivit??ti. Tom??r attiec??b? uz ??? sprieduma 30. un 31. punkt? nor??d??tajiem apsv??rumiem, ??is tre??sais 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?, kur?? tiek sniegts pamata liet?. T??tad ir j??izvair??s no ??da veida iz??muma p??rbaudes.

44 Run??jot par pirm? veida iz??muma – kur?? min??ts ??? sprieduma 38. punkt? – piem??rojam??bu t??diem pakalpojumiem, kuri tiek apl??koti pamatliet?, lasot iesniedz??jtiesas nol??mumu j??konstat?, ka pras??t??js pamatliet? veic tostarp sporta iest??žu p??rvald????anas un ekspluat??cijas darb??bas, k? ar? labsaj??tas un fizisk??s formas darb??bas, un ka tas ar ??aj? zi?? pien??c??gi kvalific??tu un certific??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 ??iem da??dajiem pakalpojumiem, ko sniedza pras??t??js pamatliet?, r???ini bija izrakst??ti atsevi??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 nesaraujami saistīti šā sprieduma 38. un 39. punktā atgādinātās judikatūras nozīmē.

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, šajā 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 rādītājiem 40 % no ikmēneša kopējās klienta maksājuma 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 iestāde, kas izdod sertifikātu un pilnvarota profesionāla sniegta uztura uzraudzības pakalpojums programmās, kas eventuāli ietver arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, ir nodalīta un neatkarīga pakalpojums un uz to neattiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

Par tiesāšanas izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības 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 iestāde, kas izdod sertifikātu un pilnvarota profesionāla sniegta uztura uzraudzības pakalpojums programmās, kas eventuāli ietver arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, ir nodalīta un neatkarīga pakalpojums un uz to neattiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.