



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 4 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės 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 paslaugų, kurias teikia gydytojai ir paramedikai, teikimas – Mitybos priežiūra ir konsultacijos – Sporto veikla ir veikla, susijusi su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis – Sąvokos „viena sudėtinė paslauga“, „pagrindinę paslaugą papildanti paslauga“ ir „paslaugų 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, kurį 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),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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. Rechená,

susipažinęs su 2020 m. spalio 22 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: portugalų.

priima šį

Sprendimą

- 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 maitų 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 atlygį 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 medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi[os] veikl[os], kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos.“
- 5 Pagal minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą valstybės narės neapmokestina PVM:
„medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikim[o], kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė 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 kitą paramedicinos profesinę veiklą.“

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 propaguojančia ir skatinančia veikla, pavyzdžiui, mitybos priežiūra ir konsultacijomis arba fizinės būklės vertinimu.

- 8 Užsiregistravusi *Entidade Reguladora da Saúde* (Sveikatos priežiūros reguliavimo institucija, Portugalija) pareiškėja pagrindinėje byloje 2014 ir 2015 m. savo patalpose per kvalifikuotą ir sertifikuotą mitybos specialistę teikė mitybos priežiūros paslaugas. Ši mitybos specialistė, kurią buvo įdarbinusi pareiškėja pagrindinėje byloje, savo paslaugas teikė vieną dieną per savaitę. PVM už šias paslaugas netaikytas.
- 9 Pareiškėja 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 turėdavo mokėti, nesvarbu, ar ja naudodavosi, ar nesinaudodavo, ir neatsižvelgiant į konsultacijų, kuriomis pasinaudodavo, skaičių.
- 10 Be to, mitybos priežiūros paslaugos galėdavo būti užsisakomos atskirai nuo bet kokios kitos paslaugos, mokant tam tikrą sumą, kuri priklausydavo nuo to, ar klientas būdavo įsirašęs į pareiškėjos 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 maitų administratorius konstatavo, kad 2014 ir 2015 m. mokestiniais metais pareiškėjos pagrindinėje byloje klientai mokėdavo už mitybos priežiūros paslaugą, net jeigu ja 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 maitų administratorius nusprendė pastarajai paslaugai taikyti pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarką ir pateikti priminimą sumokėti PVM bei atitinkamus delspinigius (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 pateikusį teismą 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:
- vykdo pagrindinę veiklą, susijusią su sporto treniruotėmis ir gera fizine savijauta, ir papildomą su žmonių sveikata susijusią veiklą, apimančią mitybos paslaugas, mitybos konsultacijas ir fizinės būklės vertinimą, taip pat masažą;
 - 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 veikla žmonių 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 veikla žmonių sveikatos srityje, visų pirma paslauga mitybos srityje, ir veikla 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 neapmokestinimą PVM reikia, kad toje nuostatoje nurodytos paslaugos būtų iš tikrųjų teikiamos, ar tam, kad būtų taikomas minėtas neapmokestinimas, užtenka tik suteikti galimybę naudotis tokiais paslaugomis taip, kad tik nuo kliento valios priklausytų, ar jis jomis naudojasi?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumom

- 15 Savo rašytinėse pastabose Portugalijos vyriausybė teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė pakankamai informacijos, reikalingos norint pateikti reikšmingą ir naudingą atsakymą, kaip to reikalaujama pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnio a punktą.
- 16 Primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, vykstant bendradarbiavimui tarp Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų, siekiant pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad tas teismas tiksliai laikytųsi prašymo priimti prejudicinį sprendimą turiniui keliamų reikalavimų, aiškiai išdėstytų Procedūros reglamento 94 straipsnyje (2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Consorzio Italian Management ir Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 17 Taigi, kaip nurodyta Procedūros reglamento 94 straipsnio a punkte, prašyme priimti prejudicinį sprendimą visų pirma turi būti trumpai išdėstomos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiančio teismo nustatytos reikšmingos faktinės aplinkybės ar bent jau faktai, kuriais grindžiami klausimai (2019 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), taip pat priežastys, paskatinusios šį prašymą teikiančią teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas ryšys tarp šių nuostatų ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų (2019 m. birželio 5 d. Nutartis *Wilo Salmson France*, C-10/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:464, 15 punktą).
- 18 Nagrinėjamu atveju prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta pakankamai faktinių duomenų, kad būtų galima suprasti pateiktus klausimus ir jų apimtį, todėl Teisingumo Teismas gali prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris leistų šiam išspręsti ginčą pagrindinėje byloje. Vadinasi, abu prejudiciniai klausimai yra priimtini.

Dėl prejudicinių klausimų

- 19 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas ir 132 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinami taip, kad sertifikuoto ir turinčio 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 nepriklausoma paslauga. Jis taip pat klausia Teisingumo Teismo, ar tam, kad būtų taikomas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytas neapmokestinimas PVM, reikia, kad paslauga (nagrinėjamu atveju – mitybos priežiūros paslauga, atitinkanti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo apibrėžtą paslaugą) būtų faktiškai teikiama, ar pakanka naudojimosi tokia paslauga galimybės.
- 20 Visų pirma konstatuotina, kad užduodamas klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas lyg ir remiasi prielaida, kad viena iš pagrindinėje byloje teikiamų paslaugų rūšių, t. y. mitybos priežiūros paslauga, galėjo patekti į Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį.
- 21 Taigi iš pradžių reikia patikrinti, ar ši prielaida, kurią palaiko pareiškėja pagrindinėje byloje, tačiau ginčija Portugalijos vyriausybė ir tam tikras išlygas pateikia Europos Komisija, yra teisinga.

- 22 Pagal suformuotą jurisprudenciją sąvokos, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai. Vis dėlto šių sąvokų aiškinimas turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir paisyti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, 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 sąvokos, t. y. „medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė“, nurodo ne paslaugas, teikiamas ligoninėse, gydymo ir diagnozavimo 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“ sąvoka, esanti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies b punkte, ir „medicininės priežiūros paslaugos“ sąvoka, 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 Vadinas, „medicininės priežiūros paslaugos“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, būtina 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 šį tikslą 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 įvykdytos dvi sąlygos: 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 sąlygos reikia nustatyti, ar mitybos priežiūros paslaugą (kaip antai aptariama pagrindinėje byloje), kurią 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 teisė apibrėžia (2019 m. birželio 27 d. Sprendimo *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) 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 ją apibrėžia atitinkama valstybė narė, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

- 29 Darant prielaidą, kad taip ir yra, reikia remtis paslaugos, kaip antai aptariamoms pagrindinėje byloje, tikslu, o tai atitinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytą pirmąją 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 atlygį (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 Neginčytina, kad sporto klube teikiama mitybos priežiūros paslauga vidutiniu ar ilguoju laikotarpiu arba žiūrint labai plačiai gali būti tam tikrų ligų, 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 punktu 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 pažymėjo generalinė advokatė, vien neapibrėžto ryšio su patologija, nesant konkretaus neigiamo poveikio sveikatai pavojaus, šiuo atžvilgiu nepakanka.
- 34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada (su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad tokiomis sąlygomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikiama mitybos priežiūros paslauga negali patekti į Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį. Todėl į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

- 35 Kalbant apie pirmąjį klausimą, negalima atmesti to, kad atsižvelgdamas į tokios paslaugos apmokestinamąjį pobūdį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog tai, ar ji yra priklausanti, ar nepriklausanti nuo su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusių paslaugų, išlieka svarbu nustatant atitinkamą šių paslaugų mokestinį vertinimą.
- 36 Primintina, kad nors vykstant SESV 267 straipsnyje nurodytai procedūrai, grindžiamai aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo funkcijų atskyrimu, nacionaliniai teismai, kurie vieninteliai turi jurisdikciją, be kita ko, konstatuoti ir vertinti faktines aplinkybes, turi konkrečiai nustatyti, ar tokiais sąlygomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikiama mitybos priežiūros paslauga yra, ar nėra paslauga, nepriklausanti nuo su gera fizine savijauta ir sporto treniruotėmis susijusių paslaugų, ir pateikti visus galutinius faktinių aplinkybių vertinimus šiuo klausimu (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), Teisingumo Teismas gali tiems teismams pateikti Sąjungos teisės aiškinimo gaires, kurios galėtų būti naudingos sprendžiant jų nagrinėjamas bylas (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 punktą). Atsižvelgiant į tai, reikia pateikti toliau išdėstytus samprotavimus.
- 37 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tais atvejais, kai ūkinę operaciją sudaro sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, siekiant nustatyti, ar operaciją sudaro viena, ar daugiau paslaugų, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis ji vyksta (šiuo klausimu žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją); pažymėtina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, paprastai kiekviena paslauga turi būti laikoma atskira ir nepriklausoma paslauga (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 38 Vis dėlto, taikant šios bendrosios taisyklės išimtį, pirma, operacija, kurią ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai išskaidoma, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas. Būtent todėl viena paslauga egzistuoja tuomet, kai kelios sudėtinės dalys arba veiksmai, kuriuos apmokestinamasis asmuo suteikia arba atlieka klientui, yra taip glaudžiai tarpusavyje susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų dirbtina (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 39 Kaip savo išvados 22–33 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, reikia nustatyti aptariamam sandoriui būdingus elementus (2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, 22 punktą ir 2018 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 30 punktą), žiūrint iš vidutinio vartotojo pozicijų (2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Požymių visuma, į kurią atsižvelgiama šiuo tikslu, apima įvairius elementus: pirma, intelektinio pobūdžio ir lemiamos svarbos elementus, kuriais siekiama nustatyti aptariamą operacijos elementų neatsiejamumą arba atsiejamumą (2019 m. vasario 28 d. Sprendimo *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 30 punktą) ir jos ekonominę tikslą (vieną ar daugiau nei vieną) (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 34 punktą), 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 punktą), prireikus padedančius analizuoti pirmuosius elementus, pavyzdžiui, atskira prieiga (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 43 punktą) arba bendra prieiga (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 33 punktą) prie atitinkamų paslaugų arba vienos sąskaitos faktūros (2012 m. sausio 19 d. Nutarties *Purple Parking ir Airparks Services*, C-117/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:29, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ar atskirų sąskaitų faktūrų buvimas (2018 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 27 punktą).

- 40 Antra, ūkinę operaciją sudaro viena paslauga, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinę paslaugą, o kiti elementai – atvirksčiai – 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad pirmasis kriterijus, į 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 teikėjo pagrindine paslauga (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 42 Antrasis kriterijus, kuris iš tiesų yra pirmojo požymis, susijęs su atsižvelgimu į kiekvienos iš ūkinę operaciją 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 punktą).
- 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 visiškasis šio neapmokestinimo veiksmingumas. Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 30 ir 31 punktuose, ši trečioji bendrosios taisyklės išimčių rūšis, pagal kurią kiekviena paslauga laikoma atskira ir nepriklausoma paslauga, netaikoma esant tokiai mitybos priežiūros paslaugai, kokia teikiama pagrindinėje byloje. Todėl šios išimčių rūšies nagrinėti nereikia.
- 44 Dėl pirmosios išimčių rūšies, nurodytos šio sprendimo 38 punkte, taikymo tokioms paslaugoms, kokios aptariamoms 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 įvairias paslaugas, kurias suteikė pareiškėja pagrindinėje byloje, buvo išrašomos atskiros sąskaitos 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 aptariamoms pagrindinėje byloje, iš esmės reikia laikyti nesudarančiomis vienos sudėtinės paslaugos.
- 48 Kalbant apie antrosios išimčių rūšies, nurodytos šio sprendimo 40-42 punktuose, taikymą tokioms paslaugoms, kokios aptariamoms 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 pirmųjų paslaugų 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 sąskaitomis faktūromis, 40 % bendros kliento mokėtino mėnesinio mokesčio sumos teko mitybos konsultacijoms; akivaizdu, kad tokia procentinė dalis negali būti

laikoma minimalia ar juo labiau nereikšminga. Taigi mitybos priežiūros paslaugos, kaip antai aptariamoms 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 aptariamoms 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 turinčio 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 turinčio 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.