



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2021. gada 4. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts) – Ar PVN apliekamie pakalpojumi – Atbrīvojumi – 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Aprūpes pakalpojumu sniegšana, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās – Uztura uzraudzība un konsultācijas – Sporta, labsajūtas un fiziskās formas darbības – Jēdzieni “vienots komplekss pakalpojums”, “galveno pakalpojumu papildinošs pakalpojums” un “no pamatpakalpojuma neatkarīgs pakalpojums” – Kritēriji

Lietā C-581/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Nodokļu šķirējtiesa (Administratīvās arbitražas centrs – CAAD), Portugāle) iesniedza ar 2019. gada 22. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 30. jūlijā, tiesvedībā

***Frenetikexito – Unipessoal Lda***

pret

***Autoridade Tributária e Aduaneira,***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] (referents), F. Biltšens [*F. Biltgen*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Frenetikexito – Unipessoal Lda* vārdā – *R. Monteiro, advogado,*
- Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *R. Campos Laires*, pārstāvji, kā arī *S. Jaulino* un *P. Barros da Costa*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios*, pārstāve, un *B. Rechená*, pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2020. gada 22. oktobra tiesas sēdē,

\* Tiesvedības valoda – portugāļu.

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 atgādinājumu 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 rīkojas kā tāds.”
- 4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:  
“slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas 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 ārsta, zobārsta, vecmātes, aptiekāra un citu paramedicīnisko profesiju īstenošanā.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 7 *Frenetikexito* ir komercsabiedrība, kas tostarp pārvalda un apsaimnieko sporta klubus, veic ar labsajūtu un fizisko formu saistītu darbību, kā arī tādu darbību cilvēka veselības veicināšanai kā uztura uzraudzība un konsultācijas vai fiziska stāvokļa novērtēšanu.

- 8 Pēc reģistrēšanās *Entidade Reguladora da Saúde* (reglamentējošā iestāde veselības jomā, Portugāle) prasītājs pamatlietā 2014. un 2015. gada laikā ar kvalificēta un sertificēta uztura speciālista starpniecību savās telpās sniedza uztura uzraudzības pakalpojumus. Šis uztura speciālists, kuru prasītājs pamatlietā bija noalgojis, bija pieejams, lai sniegtu savus pakalpojumus vienu dienu nedēļā. PVN par šiem pakalpojumiem netika iekasēts.
- 9 Prasītājs pamatlietā piedāvāja savos uzņēmumos dažādas programmas. Dažas programmas ietvēra tikai labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, bet citas programmas ietvēra arī uztura uzraudzību. Katrs klients varēja izvēlēties programmu pēc savām vēlmēm un izmantot vai neizmantojot 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 šī pakalpojuma sniegšanai ir bijis pakārtots raksturs salīdzinājumā ar labsajūtas un fiziskās formas pakalpojuma sniegšanu. Tādēļ Valsts nodokļu un muitas iestāde nolēma tam piemērot tādu pašu nodokli kā pamatpakalpojuma sniegšanai un izrakstīt PVN samaksas atgādinājumu, pieskaitot tam kompensācijas procentus, kuri kopā sasniedza summu 13 253,05 EUR.
- 13 Tā kā prasītājs pamatlietā nesamaksāja šīs summas, tika uzsāktas piemērojamās izpildes procedūras to atgūšanai, kurās tika noslēgta vienošanās par pakāpenisku samaksu. Tomēr, uzskatīdams, ka labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumi un uztura uzraudzības pakalpojumi, kurus tas sniedza, bija neatkarīgi, prasītājs pamatlietā vērsās iesniedzējtiesā ar prasību konstatēt minētā nodokļa atgādinājuma prettiesiskumu.
- 14 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu 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 vienīgi 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, īpaši uztura speciālista pakalpojumi, papildina fiziskās formas un labsajūtas pakalpojumus, un vai tādējādi papildus pakalpojumam ir jāpiemēro tāds pats nodokļu režīms kā pamata pakalpojumam? Vai, gluži pretēji, ir jāuzskata, ka veselības pakalpojumi, it īpaši uztura speciālista pakalpojumi, un fiziskās formas un labsajūtas pakalpojumi ir atšķirīgi un neatkarīgi pakalpojumi un tādējādi tiem ir piemērojams attiecīgais nodokļu režīms, kāds ir paredzēts katrai no šīm darbībām?

- 2) Vai, lai piemērotu atbrīvojumu, kas paredzēts Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir nepieciešams, ka šajā noteikumā minētie pakalpojumi tiktu faktiski sniegti, vai arī minētā atbrīvojuma piešķiršanai pietiek ar to, ka šādi pakalpojumi vienīgi ir pieejami un tādēļ to izmantošana ir atkarīga tikai no klienta gribas?”

### Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

- 15 Portugāles valdība rakstveida apsvērumos apgalvo, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams, jo iesniedzējtiesa neesot sniegusi juridiski pietiekamu nepieciešamo informāciju, lai pamatotu atbilstošu un lietderīgu atbildi, kā prasīts Tiesas reglamenta 94. panta a) punktā.
- 16 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru sadarbības starp Tiesu un valstu tiesām ietvaros nepieciešamība veikt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju prasa, lai tā stingri ievērotu prasības attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saturu, kas ir skaidri noteiktas Tiesas Reglamenta 94. pantā (spriedums, 2018. gada 19. aprīlis, *Conorzio Italian Management un Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 17 Tādējādi, kā noteikts Reglamenta 94. panta a) punktā, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu katrā ziņā ir jāiekļauj, pirmkārt, iesniedzējtiesas konstatēto nozīmīgo faktu kopsavilkums vai vismaz to faktu izklāsts, uz kuriem balstīti jautājumi (spriedums, 2019. gada 3. decembris, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī to iemeslu uzskaitījums, kuri ir likuši iesniedzējtiesai uzdot jautājumu par konkrētu Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību un par saikni, kādu tā konstatējusi starp šīm normām un pamatlietā piemērojamiem valsts tiesību aktiem (rīkojums, 2019. gada 5. jūnijs, *Wilo Salmson France*, C-10/19, nav publicēts, EU:C:2019:464, 15. punkts).
- 18 Šajā gadījumā iesniedzējtiesas nolēmums ietver pietiekamus faktiskos datus, lai varētu saprast gan uzdotos jautājumus, gan to tvērumu, tādējādi Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai visus atbilstīgos Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas ļautu tai izskatīt strīdu pamatlietā. Tādējādi prejudiciālie jautājumi ir pieņemami.

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 19 Ar jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta kombinētās normas ir jāinterpretē tādējādi, ka uztura uzraudzības pakalpojums, ko sporta uzņēmumā sniedz sertificēts un pilnvarots profesionālis un eventuāli programmās, kas iekļauj arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, ir neatkarīgu pakalpojumu sniegšana. Tā arī jautā Tiesai, vai šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN nozīmē faktisku pakalpojuma sniegšanu, šajā gadījumā – tāda uztura uzraudzības pakalpojuma sniegšanu, kas atbilst iesniedzējtiesas definētajam, vai arī šāda pakalpojuma iekļaušana piedāvājumā šajā nolūkā ir pietiekama.
- 20 Vispirms ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesa, uzdodot šos jautājumus, šķiet, vadās no premisas, saskaņā ar kuru pamatlietā sniegto pakalpojumu veids, proti, uztura uzraudzības pakalpojums, varēja tiks iekļauts tā atbrīvojuma piemērošanas jomā, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā.
- 21 Tātad vispirms ir jāpārbauda šīs premisas, ko prasītājs pamatlietā aizstāv, bet ko apstrīd Portugāles valdība un niansē Eiropas Komisija, precizitāte.

- 22 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vārdi, 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 pamatā esošās nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti šīs direktīvas 132. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, būtu jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu 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 vidē, 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 medicīniska vai paramedicīniska rakstura pakalpojumiem, kuri tiek sniegti ārpus šādām iestādēm, gan pakalpojuma sniedzēja privātā adresē, gan pacienta dzīves vietā vai kādā citā vietā (šajā nozīmē 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 iespējamā apjomā izārstēt slimības vai veselības anomālijas (spriedumi, 2010. gada 10. jūnijā, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 37. un 38. punkts, kā arī 2019. gada 18. septembrī, *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 medicīniska vai paramedicīniska rakstura pakalpojumi ir jāatbrīvo no PVN [šajā nozīmē 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 šis mērķis ir jāsaprot ļoti šaurā nozīmē (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 medicīniska vai paramedicīniska rakstura pakalpojumiem, kas tiek sniegti ar mērķi 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 tāpat nozīmē, ka ir izpildīti divi nosacījumi – pirmais par aplūkojamo pakalpojumu mērķi, kurš ir atgādināts šī sprieduma 24.–26. punktā, un otrais saistībā ar to, ka šie pakalpojumi tiek sniegti medicīnas vai paramedicīnas profesiju veikšanas ietvaros, kā tās tiek definētas attiecīgajā dalībvalstī.
- 28 Attiecībā uz šo otro nosacījumu ir svarīgi noteikt, kā norāda Portugāles valdība un Komisija, vai uztura uzraudzības pakalpojums, kurš tiek aplūkots pamatlīnē, kuru sporta uzņēmumā sniedz sertificēts un pilnvarots profesionālis eventuāli to programmu ietvaros, kas ietver arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, tiek definēts attiecīgās dalībvalsts tiesībās (spriedums, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* u.c., C-597/17, EU:C:2019:544, 23. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra) kā tāds, kas tiek sniegts medicīniskas vai paramedicīniskas profesijas veikšanas ietvaros. No iesniedzējtiesas



nolēmumā esošajiem elementiem, kas ir paskaidroti Portugāles valdības atbildē, izriet, ka konkrēto pakalpojumu faktiski sniedza persona ar profesionālu kvalifikāciju, kas tai ļāva veikt paramedicīnisko darbību, kā tā tiek definēta attiecīgajā dalībvalstī, tomēr tas iesniedzējtiesai ir jāpārbauda.

- 29 Pieņemot, ka tas ir šāds gadījums, jāpievēršas pamatlietā aplūkotā pakalpojuma mērķim, kurš atbilst pirmajam Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā noteiktajam mērķim. Šajā ziņā šī mērķa pārbaudei ir svarīgi atcerēties, ka šīs direktīvas 132. pantā paredzētie atbrīvojumi ir ietverami šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Tādējādi darbību nevar atbrīvot no nodokļa, atkāpjoties no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN iekasē par katru nodokļa maksātāja 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/Vācija, C-616/15, EU:C:2017:721, 49. punkts), ja tā neatbilst minētajam vispārējo interešu mērķim, kurš ir kopīgs visiem šajā 132. pantā noteiktajiem atbrīvojumiem.
- 30 Šajā ziņā nav strīda par to, ka sporta uzņēmumā sniegtais uztura uzraudzības pakalpojums vidējā termiņā un ilgtermiņā vai, ja to aplūko ļoti plaši, var būt veids, kā novērst konkrētas slimības, piemēram, aptaukošanos. Tomēr jākonstatē, ka tāda pati loma ir atzīta sporta nodarbībām, kas ir norādītas kā piemērs, lai ierobežotu sirds un asinsvadu slimību iestāšanos. Tādējādi šādam pakalpojumam principā ir ar veselību saistīts mērķis, bet tam nav – vai ne obligāti ir – terapeitisks mērķis.
- 31 Līdz ar to, tā kā nav norāžu par to, ka tas tiek sniegts preventīvā, diagnostikas, slimības ārstēšanas un veselības atjaunošanas nolūkā, kas tātad ir terapeitisks nolūks šī sprieduma 24. un 26. punktā citētās judikatūras nozīmē – un tas iesniedzējtiesai ir jāpārbauda – tāds uztura uzraudzības pakalpojums, kurš tiek sniegts pamatlietā, neatbilst kritērijam par darbību vispārējo interešu mērķiem, kas ir kopīgs visiem Direktīvas 2006/112 132. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem, un līdz ar to tas neiekļaujas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajā atbrīvojumā, tādējādi principā par to ir jāmaksā PVN.
- 32 Šī interpretācija nav pretrunā nodokļu neitralitātes principam, kurš it īpaši nepieļauj to, ka divas no patērētāja viedokļa identiskas vai līdzīgas preču piegādes vai sniegtie pakalpojumi, kas apmierina līdzvērtīgas viņa vajadzības un kas tātad konkurē viena ar otru, tiek aplūkotas atšķirīgā veidā no PVN viedokļa (šajā ziņā skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48. punkts un tajā minētā judikatūra), jo no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta mērķa viedokļa uztura uzraudzības pakalpojumi, kas tiek sniegti ar terapeitisku mērķi, un uztura uzraudzības pakalpojumi bez šāda mērķa nevar tikt uzskatīti par identiskiem vai līdzīgiem no patērētāja viedokļa un tie neapmierina vienādas viņu vajadzības.
- 33 Līdz ar to jebkāda cita veida interpretācija paplašinātu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu ārpus tā *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 ļoti netiešā vai attālinātā veidā, kura rezultātā tiek novērstas konkrētas patoloģijas, attiecas šajā normā paredzētais atbrīvojums, kas neatbilst Savienības likumdevēja nodomam un šī sprieduma 22. punktā atgādinātajai prasībai šādu atbrīvojumu interpretēt šauri. Kā norādīja ģenerāladvokāte secinājumā 61. punktā, šajā ziņā nepietiek ar vienkāršu neskaidru saikni ar patoloģiju bez konkrēta veselības apdraudējuma riska.
- 34 Ņemot vērā iepriekš minēto, jāsecina, ka – ar atrunu par to, ka iesniedzējtiesa veic pārbaudi, – uz uzraudzības pakalpojumiem, kas sniegti tādos 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 vienīgajām ir kompetence konstatēt un novērtēt faktus, ir tostarp jānosaka, vai uztura uzraudzības pakalpojums, kas tiek sniegts tādos 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, *BGŻ 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, mākslīgi nav jāsadala, lai nesagrozītu PVN sistēmas darbību. Šī 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 nedalāmu darījumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (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 ģenerālvokāte norādīja secinājumā 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 nenodalāmo vai nodalāmo konkrētā darījuma raksturu (spriedums, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 30. punkts), un tā vienoto vai dažādo saimniecisko mērķi (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 34. punkts), un pēc tam – materiālas dabas elementus, kuri nav noteicoši svarīgi (šajā ziņā skat. spriedumu, 1999. gada 25. februāris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 31. punkts), kas attiecīgā gadījumā atbalsta pirmo elementu analīzi, kā, piemēram, nodalīta (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 43. punkts) vai kopīga piekļuve (spriedums, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 33. punkts) konkrētajiem pakalpojumiem, vai vienotu (spriedums, 2012. gada 19. janvāris, *Purple Parking* un *Airparks Services*, C-117/11, nav publicēts, EU:C:2012:29, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra) vai atsevišķu rēķinu esamība (spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 27. punkts).
- 40 Otrkārt, vienots saimnieciskais darījums veido vienotu pakalpojumu, ja viens vai vairāki elementi ir jāuzskata par galveno pakalpojumu, bet, tieši pretēji, citi elementi ir jāuzskata par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, kuri ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 No Tiesas judikatūras izriet, ka šajā ziņā pirmais vērā ņemamais kritērijs ir tas, ka pakalpojumam nav autonoma mērķa no vidusmēra patērētāja viedokļa. Tādējādi pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā

visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 42 Otrais kritērijs, kurš patiesībā ir netiešs pierādījums pirmajam, ir par atbilstošu katra pakalpojuma, kas veido saimniecisko darījumu, vērtības ņemšanu vērā, no kuriem viens ir minimāls, pat margināls, salīdzinājumā ar otru (šajā ziņā skat. spriedumu, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin*, C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 24. punkts).
- 43 Treškārt, kā ģenerālvokāte norādīja secinājumā 44. punktā, atbilstoši Direktīvai 2006/112 ar pakalpojumu, kurš atbrīvots no nodokļa, “cieši saistītas darbības” arī ir atbrīvotas no tā, lai nodrošinātu pilnīgu šī atbrīvojuma efektivitāti. Tomēr attiecībā uz šī sprieduma 30. un 31. punktā norādītajiem apsvērumiem, šis trešais izņēmuma veids no vispārējās normas, tas ir, ka katrs pakalpojums ir jāuzskata par nodalītu un neatkarīgu pakalpojumu, nav piemērojams tāda uztura uzraudzības pakalpojuma gadījumā, kurš tiek sniegts pamata lietā. Tātad ir jāizvairās no šāda veida izņēmuma pārbaudes.
- 44 Runājot par pirmā veida izņēmuma – kurš minēts šī sprieduma 38. punktā – piemērojamību tādiem pakalpojumiem, kuri tiek aplūkoti pamatlīnītā, lasot iesniedzējtiesas nolēmumu jākonstatē, ka prasītājs pamatlīnītā veic tostarp sporta iestāžu pārvaldīšanas un ekspluatācijas darbības, kā arī labsajūtas un fiziskās formas darbības, un ka tas ar šajā ziņā pienācīgi kvalificētu un sertificētu profesionālu starpniecību savās telpās ir sniedzis uztura uzraudzības pakalpojumus.
- 45 Turklāt no iesniedzējtiesas iesniegtajiem elementiem izriet, ka par šiem dažādajiem pakalpojumiem, ko sniedza prasītājs pamatlīnītā, rēķini bija izrakstīti atsevišķi un ka bija iespējams izmantot vienus pakalpojumus, neizmantojot citus.
- 46 Tādējādi, ar atrunu par iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi, šķiet, ka labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumi, no vienas puses, un uztura uzraudzības pakalpojumi, no otras puses, kurus sniedz prasītāja pamatlīnītā, nav nesaraujami saistīti šī sprieduma 38. un 39. punktā atgādinātās judikatūras nozīmē.
- 47 Tātad ir jāuzskata, ka principā tādi pakalpojumi, kuri ir pamatlīnītā, nav vienots komplekss pakalpojums.
- 48 Runājot par šī sprieduma 40.–42. punktā minētā otrā veida izņēmuma piemērošanu tādiem pakalpojumiem, kuri ir aplūkoti pamatlīnītā, 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, pamatlīnītā atbilstoši prasītājas izrakstītajiem rēķiniem 40 % no ikmēneša kopējās klienta maksājamās atlīdzības bija par uztura uzraudzības konsultācijām, kas ir procentuāla daļa, kuru nevar atzīt par minimālu vai *a fortiori* – par marginālu. Tādi diētas uzraudzības pakalpojumi, kuri tiek aplūkoti pamatlīnītā, 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 – tādi pakalpojumi kā pamatlīnītā ir jāuzskata par savstarpēji nodalītiem un neatkarīgiem Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas nolūkā.
- 50 Ņemot vērā šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar atrunu par iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi – sporta iestādē sertificēta un pilnvarota profesionāla sniegta uztura uzraudzības pakalpojums programmās, kas eventuāli ietver arī labsajūtas un fiziskās formas pakalpojumus, ir nodalīts un neatkarīgs pakalpojums un uz to neattiecas šīs direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.



## Par tiesāšanās izdevumiem

- 51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]