

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

4. března 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Plnění, která jsou předmětem DPH – Osvobození – Článek 132 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání – Nutriční poradenství a monitoring – Sportovní, tréninkové a wellness aktivity – Pojmy ‚jediné komplexní plnění‘, ‚vedlejší plnění k hlavnímu plnění‘ a ‚samostatnost plnění‘ – Kritéria“

Ve věci C-581/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum pro správní arbitráž – CAAD), Portugalsko] ze dne 22. července 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 30. července 2019, v řízení

Frenetikexito – Unipessoal Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, N. Wahl (zpravodaj), F. Biltgen, L. S. Rossi a J. Passer, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Frenetikexito – Unipessoal Lda R. Monteirem, advogado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, R. Campos Lairesem, S. Jaulino a P. Barros da Costa, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a B. Rechenou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 22. října 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 132

odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Frenetikexito – Unipessoal Lda a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) za služby nutričního poradenství a monitoringu a služby související se sportovními, tréninkovými a wellness aktivitami.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 je předmětem DPH:

„poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice členské státy osvobodí od daní:

„poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“.

5 Podle čl. 132 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice členské státy osvobodí od daní:

„poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotýkáném členském státě“.

Portugalské právo

6 Podle čl. 9 odst. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty) se od DPH osvobozují:

„poskytnutí služeb při výkonu povolání lékaře, stomatologa, porodní asistentky, zdravotní sestry a jiných nelékařských zdravotnických povolání“.

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

7 Frenetikexito je obchodní společnost, předmětem jejíž činnosti je zejména řízení a provozování sportovních zařízení, dále aktivity sportovního tréninku a wellness, jakož i činnosti propagující a podporující lidské zdraví, jako je nutriční poradenství a monitoring fyzické kondice.

8 Žalobkyně v převodním řízení po provedení registrace u Entidade Reguladora da Saúde (regulační orgán pro zdravotnické služby, Portugalsko) poskytovala v letech 2014 a 2015 ve svých prostorách služby nutričního monitoringu prostřednictvím kvalifikované výživové poradkyně s odpovídající certifikací. Tato výživová poradkyně, zaměstnaná žalobkyní v převodním řízení, byla k dispozici pro poskytování svých služeb jeden den v týdnu. Za tyto služby nebyla účtována DPH.

9 Žalobkyně v převodním řízení nabízela ve svých provozovnách různé programy. Některé programy zahrnovaly jen služby sportovního tréninku a tělesné pohody (wellness), jiné programy zahrnovaly i nutriční monitoring. Každý zákazník si mohl vybrat požadovaný program a využít či nevyužít všechny služby, které mu v rámci zvoleného programu byly nabídnuty. Když si zákazník

objednal službu nutričního monitoringu, byla mu tato služba fakturována bez ohledu na to, zda ji skutečně využil, a bez ohledu na počet využitých konzultací.

10 Služby nutričního monitoringu bylo rovněž možné si objednat odděleně od jakékoli jiné služby, a to za poplatek, jehož výše se odvíjela od skutečnosti, zda je daný zákazník členem v některé z provozoven žalobkyně v povodním území.

11 Žalobkyně v povodním území na vystavovaných fakturách rozlišovala mezi částkami za službu sportovního tréninku a wellness a částkami za nutriční monitoring. Mezi fakturovanými službami nutričního monitoringu a konzultacemi v oblasti výživy nebyla souvislost.

12 Daňový a celní úřad v rámci kontroly konstatoval, že ve zdaňovacích obdobích let 2014 a 2015 zákazníci žalobkyně v povodním území hradili služby nutričního monitoringu, i když je nevyužívali. Dospěl proto k závěru, že poskytování této služby bylo vedlejší ve vztahu k poskytování služby sportovního tréninku a wellness. Daňový a celní úřad se proto rozhodl zacházet s ním z daňového hlediska jako s hlavním plněním a domáhat DPH i s příslušnými vyrovnávacími úroky v celkové výši 13 253,05 eura.

13 Vzhledem k tomu, že žalobkyně v povodním území tyto částky neuhradila, bylo zahájeno příslušné exekuční řízení k jejich vymožení, v jehož rámci bylo dohodnuto rozložení jejich úhrady na splátky. Žalobkyně v povodním území měla ovšem za to, že služby sportovního tréninku a wellness a služby nutričního monitoringu, jež poskytovala, jsou samostatné, a podala tedy k předkládajícímu soudu žalobu, kterou se domáhá určení nezákonnosti dotčeného dodatečného výměru.

14 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodčí soud pro daňové věci (Centrum pro správní arbitráž – CAAD), Portugalsko] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud, jako je tomu v projednávané věci, společnost

a) má jako hlavní předmět činnosti služby sportovního tréninku a wellness a jako vedlejší činnost zdravotnické služby zahrnující nutriční služby a poradenství, posouzení fyzické kondice, jakož i masáže;

b) dává svým zákazníkům k dispozici plány zahrnující výhradně služby sportovního tréninku a plány, které vedle služeb sportovního tréninku zahrnují služby nutričního poradenství,

mají pro účely ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112] být zdravotnické služby, konkrétně služby nutričního poradenství, považovány za vedlejší činnost ve vztahu ke službám sportovního tréninku a wellness s tím, že toto vedlejší plnění podléhá témuž daňovému zacházení jako hlavní činnost, nebo mají být zdravotnické služby, konkrétně služby nutričního poradenství, a služby sportovního tréninku a wellness naopak považovány za samostatné a na sobě nezávislé činnosti, takže podléhají příslušnému daňovému zacházení stanovenému pro každou z nich?

2) Je pro účely uplatnění osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112] nezbytné, aby služby uvedené v daném ustanovení byly skutečně poskytnuty, nebo pro uplatnění osvobození postačuje, aby byly dané služby zpřístupněny tak, že jejich využití závisí výhradně na vůli zákazníka?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

15 Portugalská vláda v písemném vyjádření namítá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřijatelná, jelikož předkládající soud neposkytl právně dostatečným způsobem

informace nezbytné k poskytnutí relevantní a užitečné odpovědi, jak vyžaduje čl. 94 písm. a) jednacího řádu Soudního dvora.

16 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů platí, že potřeby dospět k výkladu unijního práva, který by byl pro vnitrostátní soud užitečný, vyžaduje, aby uvedený soud důsledně dodržoval požadavky kladené na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, které jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu (rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-152/17, EU:C:2018:264, bod 21 a citovaná judikatura).

17 Je proto zejména nezbytné, jak uvádí čl. 94 písm. a) jednacího řádu, aby samo předkládací rozhodnutí obsahovalo stručné vylíčení rozhodných skutečností tak, jak byly zjištěny předkládajícím soudem, nebo alespoň vylíčení skutkových okolností, na kterých jsou otázky založeny (rozsudek ze dne 3. prosince 2019, Iccrea Banca, C-414/18, EU:C:2019:1036, bod 28 a citovaná judikatura), jakož i uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu nebo platnosti určitých ustanovení unijního práva, a vztahu, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu v původním řízení (usnesení ze dne 5. června 2019, Wilo Salmson France, C-10/19, nezveřejněné, EU:C:2019:464, bod 15).

18 V projednávané věci předkládací rozhodnutí obsahuje skutkové okolnosti, které jsou dostatečné pro pochopení položených otázek i jejich rozsahu, takže Soudní dvůr může předkládajícímu soudu poskytnout veškeré prvky výkladu vztahující se k unijnímu právu, které mu umožní rozhodnout ve sporu v původním řízení. Obě předběžné otázky jsou tudíž přípustné.

K předběžným otázkám

19 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) ve spojení s čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že služba nutričního monitoringu poskytovaná certifikovaným a oprávněným odborníkem ve sportovních zařízeních, a případně v rámci programů zahrnujících i služby sportovního tréninku a wellness, představuje samostatné poskytování služeb. Předkládající soud se Soudního dvora rovněž táže, zda předpokladem pro uplatnění osvobození od DPH stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice je skutečné poskytnutí služby, v projednávané věci služby nutričního monitoringu odpovídající službě definované předkládajícím soudem, nebo zda pro tyto účely postačí dát takovou službu k dispozici.

20 Je nutno předeslat, že předkládající soud při pokládání otázek zřejmě vycházel z předpokladu, že jeden typ služeb poskytovaných ve věci v původním řízení, a sice služba nutričního monitoringu, může spadat do působnosti osvobození od daní stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

21 Nejprve je tedy třeba ověřit správnost tohoto předpokladu zastávaného žalobkyní v původním řízení, ale zpochybovaného portugalskou vládou a relativizovaného Evropskou komisí.

22 Podle ustálené judikatury je třeba pojmy použité k určení osvobození v článku 132 směrnice 2006/112 vykládat striktně. Výklad těchto pojmů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními od daní a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznamená, že by pojmy použité k vymezení osvobození od daní uvedených v článku 132 měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození od daní zbavil účinku (rozsudek ze dne 8. října 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28 a citovaná judikatura).

23 V projednávané věci musí být dotčené ustanovení vykládáno ve svém kontextu a ve světle cíle i systematiky směrnice 2006/12, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození jím stanoveného (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 61 a citovaná judikatura). V této souvislosti se znění čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, vyjádřené slovy „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě“, nevztahuje na poskytnutí lékařské péče prováděné nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy, která jsou osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, nýbrž na lékařské a nelékařské zdravotnické služby poskytované mimo takový rámec, a to jak v soukromém sídle poskytovatele, tak v bydlíšti pacienta nebo kdekoli jinde (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-714/00, EU:C:2002:473, bod 36, a ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 36).

24 Dále je nutno poukázat na to, že pojem „lékařská péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 i pojem „poskytnutí lékařské péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice se týkají výkonu, jejichž cílem je diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže (rozsudky ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, body 37 a 38, jakož i ze dne 18. září 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, bod 20 a citovaná judikatura).

25 „Poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu tohoto ustanovení tedy nutně musí mít terapeutický účel, jelikož právě ten určuje, zda má být poskytnutí lékařské nebo nelékařské zdravotnické služby osvobozeno od DPH [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2020, X (Osvobození od DPH u telefonických konzultací), C-48/19, EU:C:2020:169, bod 27 a citovaná judikatura], i když z toho nutně nevyplývá, že by tento účel musel být chápán v obzvláště úzkém pojetí (rozsudky ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 40 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 26).

26 Na služby lékařské a nelékařské zdravotnické povahy poskytnuté s cílem chránit lidské zdraví, včetně jeho zachování nebo obnovení, se tedy může vztahovat osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 [rozsudek ze dne 5. března 2020, X (Osvobození od DPH u telefonických konzultací), C-48/19, EU:C:2020:169, bod 29 a citovaná judikatura].

27 Osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 tedy předpokládá splnění dvou podmínek, přičemž první podmínka se týká účelu dotčené služby, připomenutého výše v bodech 24 až 26 tohoto rozsudku, a druhá vyžaduje, aby k tomuto plnění došlo při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotyčném členském státě.

28 V souvislosti s touto druhou podmínkou je třeba určit, jak podotýká portugalská vláda i Komise, zda taková služba nutričního monitoringu, jako je služba dotčená ve věci v původním řízení, poskytovaná certifikovaným a k tomu oprávněným odborníkem ve sportovních zařízeních, a případně v rámci programů zahrnujících i služby sportovního tréninku a wellness, je právem dotyčného členského státu vymezena (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 23 a citovaná judikatura) jako služba poskytovaná při výkonu lékařských nebo nelékařských zdravotnických povolání. Ze skuteností uvedených v předkládacím rozhodnutí, dokreslených ve vyjádření portugalské vlády, plyne, že dotčená služba byla poskytována osobou s odbornou kvalifikací, která ji opravňuje k výkonu nelékařských zdravotnických činností, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě, což patří do působnosti předkládajícímu soudu.

29 Je-li tomu skutečně tak, bude třeba se soustředit na účel takového plnění, jako je plnění dotčené v původním řízení, což odpovídá první podmínce stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. V tomto ohledu je pro posouzení tohoto účelu třeba přihlížet k tomu, že osvobození od daní stanovená v článku 132 této směrnice spadají do kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, hlavy IX uvedené směrnice. Účel činnosti tedy nelze odchýlit od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (rozsudky ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23, a ze dne 21. září 2017, Komise v. Německo, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 49), osvobodit od daní, pokud neodpovídá uvedenému cíli veřejného zájmu, jenž je společný všem osvobozením uvedeným v uvedeném článku 132.

30 V této souvislosti není sporu o tom, že služba nutričního monitoringu poskytovaná ve sportovním zařízení může být ve střednědobém či v dlouhodobém horizontu nebo v dosti širokém pojetí nástrojem prevence některých onemocnění, například obezity. Je ovšem třeba konstatovat, že totéž platí pro samotné sportování, jehož role se uznává například při prevenci kardiovaskulárních onemocnění. Taková služba tedy v zásadě má zdravotní účel, ovšem nikoli, resp. nikoli nezbytný účel terapeutický.

31 Taková služba nutričního monitoringu, jako je služba poskytovaná ve věci v původním řízení, proto v případě, kdy nic nenasvědčuje tomu, že je poskytována za účelem prevence, diagnózy či léčby onemocnění a obnovení zdraví, tedy za terapeutickými účely ve smyslu judikatury citované výše v bodech 24 až 26 tohoto rozsudku, což patří do působnosti předkládajícímu soudu, nesplňuje kritérium činnosti ve veřejném zájmu, který je společný všem osvobozením od DPH stanoveným v článku 132 směrnice 2006/112, a tudíž nespadá pod osvobození od daní stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice, takže v zásadě podléhá DPH.

32 Tento výklad není v rozporu se zásadou daňové neutrality, jež brání zejména tomu, aby se dvěma dodáními zboží nebo dvěma poskytnutími služeb, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, takže si navzájem konkurují, bylo z hlediska DPH zacházeno rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48 a citovaná judikatura), neboť služby nutričního monitoringu poskytované za terapeutickým účelem a služby nutričního monitoringu bez takového účelu nemohou být vzhledem k cíli sledovanému článkem 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 považovány za totožné nebo podobné z pohledu spotřebitele a neuspokojují stejné potřeby spotřebitele.

33 Jakýkoli jiný výklad by vedl k rozšíření rozsahu působnosti osvobození od daní stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 nad rámec *ratio legis* vyjádřeného ve znění tohoto ustanovení a v nadpise kapitoly 2 hlavy IX této směrnice. Pod osvobození od daní stanovené v tomto ustanovení by totiž spadala každá služba poskytnutá při výkonu lékařských a

nelékařských zdravotnických povolání, jejímž účinkem by, třebaže dosti nepřímo a jen vzdáleně, byla prevence určitých onemocnění, což by neodpovídalo úmyslu unijního normotvůrce ani požadavku striktního výkladu takového osvobození, připomenutému výše v bodě 22 tohoto rozsudku. Jak uvedla generální advokátka v bodě 61 svého stanoviska, pouze nejistá spojitost s onemocněním bez konkrétního nebezpečí zdravotní újmy nemůže v tomto ohledu postačovat.

34 S ohledem na výše uvedené je třeba dospět k závěru, že s výhradou ověření předkládajícím soudem nemůže služba nutričního monitoringu poskytovaná za takových podmínek, jaké nastaly ve věci v povodním řízení, spadat do působnosti osvobození od daní stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Není proto vhodné odpovídat na druhou otázku.

35 V souvislosti s první otázkou nelze vyloučit, že vzhledem ke zdanitelnosti takové služby dospěje předkládající soud k názoru, že otázka, zda jsou tato služba a služby sportovního tréninku a wellness samostatné, má i tak význam pro účely určení příslušného daňového zacházení s těmito službami.

36 K tomu je třeba připomenout, že i když v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, založeného na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, je na uvedených soudech, které jsou jako jediné příslušné zejména ke zjištění a posouzení skutkového stavu, aby konkrétně určily, zda služba nutričního monitoringu poskytovaná za takových podmínek, jaké nastaly ve věci v povodním řízení, je službou samostatnou ve vztahu ke službám sportovního tréninku a wellness, a provedly všechna konečná posouzení skutkového stavu (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 35 a citovaná judikatura), Soudní dvůr může tímto soudem poskytnout veškeré prvky výkladu vztahující se k unijnímu právu, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, jež je jim předložena (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33). Za tímto účelem je třeba uvést následující úvahy.

37 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případech, kdy je hospodářská transakce tvořena souborem dílčích plnění a úkonů, je k určení, zda vede ke vzniku jednoho, nebo více plnění, třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k ní dochází (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 28 a citovaná judikatura), přičemž zpravidla je třeba každé plnění považovat za oddělené a samostatné, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112 [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23 a citovaná judikatura].

38 Odchylně od tohoto obecného pravidla ovšem zaprvé platí, že transakce spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nesmí být uměle rozdělena, aby nebylo narušeno fungování systému DPH. O jediném plnění se proto jedná tehdy, když více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jedině nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23 a citovaná judikatura].

39 Pro tyto účely je třeba – jak uvedla generální advokátka v bodech 22 až 33 svého stanoviska – identifikovat charakteristické prvky dotčené transakce (rozsudky ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, bod 22, a ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 30), a to z pohledu přímého spotřebitele (rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 21 a citovaná judikatura). Soubor nepřímých důkazů, který se za tímto účelem využívá, zahrnuje různé prvky, přičemž první z nich, které jsou intelektuální povahy a mají rozhodující význam, mají za cíl určit, zda jsou dílčí plnění dotčené transakce nedělitelná (rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira

Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 30) a jaký je její – jediný či nikoli – hospodářský účel [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 34], a druhé, které jsou materiální povahy a nemají rozhodující význam (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 31), mají případně podpořit zkoumání prvně uvedených prvků, jako například oddělený (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 43), nebo spojený (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock'94, C-208/15, EU:C:2016:936, bod 33) přístup k dotčeným plněním či existence jednotného (usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services, C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, bod 34 a citovaná judikatura), nebo odděleného (rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 27) fakturování.

40 Zadruhé se o jediné plnění jedná u hospodářské transakce tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 29 a citovaná judikatura].

41 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že prvním kritériem, které je třeba v tomto ohledu zohlednit, je neexistence samostatného účelu plnění z hlediska přeměrného spotřebitele. Plnění tedy musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu tehdy, když samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž jen prostředkem k získání hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 29 a citovaná judikatura].

42 Druhé kritérium, které ve skutečnosti představuje indicii prvního kritéria, spočívá v zohlednění hodnoty každého z plnění tvořících hospodářskou transakci, přičemž jedna se jeví jako minimální, či dokonce marginální ve srovnání s jinou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 24).

43 Zatřetí, jak podotkla generální advokátka v bodě 44 svého stanoviska, „[plnění] úzce související“ s plněním osvobozeným od daně sdílí podle směrnice 2006/112 jeho nezdanitelnost, čímž napomáhají tomu, aby toto osvobození od daně dosáhlo plného účinku. Tento třetí typ výjimek z obecného pravidla spočívajícího v tom, že každé plnění je považováno za oddělené a samostatné, se ovšem vzhledem k úvahám uvedeným výše v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku v případě takové služby nutričního monitoringu, jako byla poskytována služba ve věci v původním řízení, neuplatní. Výjimkou tohoto typu tedy není namístě se zabývat.

44 Stran použitelnosti výjimky prvního typu, popsané výše v bodě 38 tohoto rozsudku, na taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, je na základě předkládacího rozhodnutí třeba konstatovat, že předmětem činnosti žalobkyně v původním řízení je zejména správa a provozování sportovních zařízení, jakož i aktivity sportovního tréninku a wellness a že prostřednictvím řádně kvalifikovaného odborníka s odpovídající certifikací poskytovala ve svých prostorách služby nutričního monitoringu.

45 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem navíc vyplývá, že tyto jednotlivé služby poskytované žalobkyní v původním řízení byly fakturovány odděleně a že bylo možné využívat jen některé z nich bez nutnosti využít ostatní.

46 S výhradou ověření předkládajícím soudem je tedy patrné, že takové služby sportovního tréninku a wellness na straně jedné a služby nutričního monitoringu na straně druhé, jako jsou služby poskytované žalobkyní v původním řízení, nejsou nerozdlitelně spojeny ve smyslu judikatury připomenuté výše v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku.

47 Je proto třeba mít v zásadě za to, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, nepředstavují jediné komplexní plnění.

48 Stran použitelnosti výjimky druhého typu, popsaného výše v bodech 40 až 42 tohoto rozsudku, na taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, je v této věci třeba poukázat předně na samostatný účel služby dietetického monitoringu z pohledu průměrného spotřebitele. I kdyby tyto služby dietetického monitoringu byly nebo mohly být poskytovány ve stejných prostorách sportovišť jako služby sportovního tréninku a wellness, nic to nemění na tom, že účel prvně jmenovaných služeb nemá sportovní, nýbrž zdravotní a estetickou povahu, přestože disciplína v oblasti výživy může přispívat k tělesné výkonnosti. Dále, jak uvedla generální advokátka v bodě 56 svého stanoviska, ve věci v původním řízení vyplývá z faktur vystavených žalobkyní, že 40 % celkového měsíčního protiplnění hrazeného zákazníkem připadá na nutriční poradenství, což je podíl, který zjevně nelze kvalifikovat jako minimální, či dokonce marginální. Takové služby dietetického monitoringu, jako jsou služby dotčené v původním řízení, tedy nelze považovat za vedlejší ve vztahu k hlavnímu plnění spočívajícímu v poskytování služeb sportovního tréninku a wellness.

49 Z toho vyplývá, že s výhradou ověření předkládajícím soudem je třeba taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, považovat pro účely čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 za oddělená a samostatná.

50 S ohledem na tyto úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že – s výhradou ověření předkládajícím soudem – služba nutričního monitoringu poskytovaná certifikovaným a oprávněným odborníkem ve sportovních zařízeních, a případně v rámci programů zahrnujících i služby sportovního tréninku a wellness, představuje oddělené a samostatné poskytování služeb a nemůže se na ni vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že – s výhradou ověření předkládajícím soudem – služba nutričního monitoringu poskytovaná certifikovaným a oprávněným odborníkem ve sportovních zařízeních, a případně v rámci programů zahrnujících i služby sportovního tréninku a wellness, představuje oddělené a samostatné poskytování služeb a nemůže se na ni vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice.

Podpisy

* Jednací jazyk: portugalsština.