

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 4 marca 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – świadczenia podlegające opodatkowaniu VAT – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. c) – świadczenia opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych – Coaching i doradztwo żywieniowe – Działalność sportowa, działalność związana z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej – Pojęcie „jednego z ośrodków świadczenia”, „świadczenia pomocniczego względem świadczenia głównego” i „niezależności świadczeń” – Kryteria

W sprawie C-581/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD), Portugalia] postanowieniem z dnia 22 lipca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 lipca 2019 r., w postępowaniu:

Frenetikexito – Unipessoal Lda

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca), F. Biltgen, L.S. Rossi i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Frenetikexito – Unipessoal Lda – R. Monteiro, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino i P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i B. Rechena, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 października 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Frenetikexito – Unipessoal Lda a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie wezwania do zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) za usługi coachingu i doradztwa żywieniowego oraz usługi związane z działalnością sportową, utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlega:

„odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają:

„opiekę szpitalną i medyczną oraz związane z nimi czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze”.

5 Na podstawie art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają:

„świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”.

Prawo portugalskie

6 Zgodnie z art. 9 ust. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej) zwolnione z VAT są:

„usługi świadczone w ramach wykonywania zawodu lekarza, dentysty, położnej, pielęgniarki i innych zawodów paramedycznych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 Frenetikexito jest spółką handlową prowadzącą między innymi działalność w zakresie zarządzania i prowadzenia obiektów sportowych, działalność związaną z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, jak również działalność promującą i wspierającą zdrowie ludzkie, tak jak coaching i doradztwo żywieniowe lub ocena kondycji fizycznej.

8 Po zarejestrowaniu się w Entidade Reguladora da Saúde (urzędzie ds. regulacji opieki zdrowotnej, Portugalia) skarżąca w postępowaniu głównym świadczyła w latach 2014 i 2015 usługi coachingu żywieniowego w swoich pomieszczeniach za pośrednictwem wykwalifikowanej i uprawnionej dietetyczki. Owa dietetyczka, zatrudniona przez skarżącą w postępowaniu głównym,

była dostępna w celu świadczenia usług przez jeden dzień w tygodniu. Za te usługi nie została naliczony VAT.

9 Skarżący w postępowaniu głównym oferował w swoich placówkach różne programy. Niektóre programy obejmowały jedynie usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, podczas gdy inne programy obejmowały ponadto coaching żywieniowy. Każdy klient mógł wybrać pożądaný program i skorzystać bądź nie z wszelkich usług udostępnionych mu w ramach wybranego programu. Gdy klient wykupił usługę coachingu żywieniowego, wystawiano mu za nią fakturę, niezależnie od tego, czy z niej skorzystał, czy nie, i niezależnie od liczby odbytych konsultacji.

10 Ponadto usługi coachingu żywieniowego mogły być rezerwowane oddzielnie od każdej innej usługi w zamian za zapłatę określonej kwoty, która zależała od przynależności klienta do placówki skarżących w postępowaniu głównym.

11 Skarżący w postępowaniu głównym w wystawianych przez siebie fakturach dokonywał rozróżnienia między kwotami dotyczącymi usług związanych z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej a kwotami dotyczącymi usług coachingu żywieniowego. Nie było powiązania pomiędzy fakturowanymi usługami coachingu żywieniowego a konsultacjami żywieniowymi.

12 W ramach kontroli organ podatkowy i celny stwierdził, że za lata podatkowe 2014 i 2015 klienci skarżących w postępowaniu głównym zapłacili za usługę coachingu żywieniowego, nawet jeśli z niej nie korzystali. W związku z tym organ ten stwierdził, że świadczenie tej usługi ma charakter pomocniczy w stosunku do świadczenia usług związanych z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej. W konsekwencji organ podatkowy i celny postanowił potraktować ją pod względem podatkowym jak świadczenie główne i wystosował wezwanie do zapłaty VAT wraz z należnymi odsetkami wyrównawczymi w łącznej kwocie 13 253,05 EUR.

13 Ponieważ skarżący w postępowaniu głównym nie uiścił tych kwot, w celu ich odzyskania wszczęto odpowiednie postępowanie egzekucyjne, w ramach którego zawarła ona ugodę o spłacie ratalnej. Uznawszy jednak, że świadczone przez nią usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej oraz usługi coachingu żywieniowego są niezależne, skarżący w postępowaniu głównym wniosł do sądu odsyłającego skargę mającą na celu stwierdzenie niezgodności z prawem rzeczowego wezwania.

14 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD), Portugalia] postanowił zatem zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy w sytuacji, gdy, jak w niniejszej sprawie, spółka

a) prowadzi głównie działalność związaną z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej oraz, pomocniczo, działalność w zakresie ochrony zdrowia, w tym usługi w zakresie żywienia, usługi doradztwa żywieniowego i usługi w zakresie oceny kondycji fizycznej, a także wykonywanie masaży;

b) oferuje swoim klientom plany obejmujące wyjącznie usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i plany, które obejmują usługi związane z poprawą kondycji fizycznej oraz usługi doradztwa żywieniowego,

do celów przepisów art. 2 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy [2006/112] należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługa w zakresie żywienia, ma charakter

pomocniczy w stosunku do działalności związanej z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, w związku z czym świadczenie pomocnicze powinno być traktowane pod względem podatkowym tak samo jak świadczenie główne, czy też przeciwnie, należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności w zakresie żywienia, i działalność związana z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej są względem siebie odrębne oraz niezależne, a zatem stosuje się do nich traktowanie pod względem podatkowym przewidziane dla każdej z tych działalności?

2. Czy w celu zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy [2006/112] konieczne jest, by usługi, o których mowa w tym przepisie, były rzeczywiście świadczone, czy też do zastosowania wspomnianego zwolnienia wystarczy samo udostępnienie rzeczonych usług, tak aby korzystanie z nich zależało wyłącznie od woli klienta?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

15 W swoich uwagach na piśmie rząd portugalski utrzymuje, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ sąd odsyłający nie dostarczył pod względem prawnym wystarczających informacji koniecznych do udzielenia stosownej i użytecznej odpowiedzi, jak tego wymaga art. 94 lit. a) regulaminu postępowania przed Trybunałem.

16 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi konieczność udzielenia wykładni prawa Unii, która będzie użyteczna dla sądu krajowego, wymaga, aby sąd krajowy skrupulatnie przestrzegał wymogów dotyczących treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które są wyraźnie określone w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem i które powinny być sądowi odsyłającemu znane (wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi, C-152/17, EU:C:2018:264, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 Jest zatem niezbydne – jak stanowi art. 94 lit. a) regulaminu postępowania – by postanowienie odsyłające zawierało również omówienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy, jakie ustalił sąd odsyłający, lub co najmniej wskazanie okoliczności faktycznych, na jakich oparte są pytania (wyrok z dnia 3 grudnia 2019 r., Iccrea Banca, C-414/18, EU:C:2019:1036, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo), a także omówienie powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni lub ważności określonych przepisów prawa Unii, jak również związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajdują zastosowanie w postępowaniu głównym (postanowienie z dnia 5 czerwca 2019 r., Wilo Salmsen France, C-10/19, niepublikowane, EU:C:2019:464, pkt 15).

18 W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające zawiera dane faktyczne wystarczające do zrozumienia zarówno zadanych pytań, jak i zakresu tych pytań, tak że Trybunał może dostarczyć sądowi odsyłającemu wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą umożliwić temu sądowi rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym. W związku z tym oba pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć również, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) w związku z art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługa coachingu żywieniowego świadczona przez wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalistę w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmujących również usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej – stanowi niezależne świadczenie usług. Sąd odsyłający zwraca się również do Trybunału z pytaniem, czy skorzystanie ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit.

c) tej dyrektywy zakłada rzeczywiste świadczenie usługi, w tym przypadku usługi coachingu żywieniowego odpowiadającej usłudze określonej przez sęd odsyłający, czy te wystarczające jest w tym celu udostępnienie takiej usługi.

20 Na wstępie należy stwierdzić, że zadając pytania, sęd odsyłający wydaje się wychodzić z założenia, zgodnie z którym jeden z rodzajów usług świadczonych w postępowaniu głównym, a mianowicie usługa coachingu żywieniowego, może wchodzić w zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

21 Należy zatem najpierw zbadać prawidłowość tego założenia, popieranego przez skarżącą w postępowaniu głównym, lecz podważanego przez rząd portugalski i znuansowanego przez Komisję Europejską.

22 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w sposób precyzyjny. Jednakże wykładnia tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służyć owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Owa zasada precyzyjnie wyklądni nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień, o których mowa w rzeczonym art. 132, należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (wyrok z dnia 8 października 2020 r., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W niniejszym przypadku wykładni tego przepisu należy zatem dokonywać w świetle kontekstu, w który się on wpisuje, celów i systematyki dyrektywy 2006/112, przy szczególnym uwzględnieniu ratio legis przewidzianego przez zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo). I tak brzmienie art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a mianowicie „świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”, nie dotyczy świadczeń wykonywanych w środowisku szpitalnym, w placówkach opieki medycznej i diagnostycznej oraz innych placówkach o podobnym charakterze, zwolnionych na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, lecz świadczeń medycznych i paramedycznych wykonywanych w innym miejscu, w prywatnym domu usługodawcy, w domu pacjenta lub jakimkolwiek innym miejscu (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 36; z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 36).

24 Należy ponadto zauważyć, że pojęcie „opieki medycznej” zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 oraz pojęcie „świadczenia opieki medycznej” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy odnoszą się do świadczeń, które służyć diagnozowaniu, leczeniu i w miarę możliwości wyleczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (wyroki: z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 37, 38; dnia 18 września 2019 r., Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W związku z tym „świadczenie opieki medycznej” w rozumieniu tego przepisu musi mieć cel terapeutyczny, ponieważ to właśnie ten cel określa, czy świadczenie medyczne lub paramedyczne powinno być zwolnione z VAT [zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2020 r., X (zwolnienie z VAT medycznych porad telefonicznych), C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo], nawet jeżeli niekoniecznie wynika z tego, że należy nadać temu celowi szczególnie węższe znaczenie (wyroki: z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 26).

26 Świadczenia medyczne lub paramedyczne wykonywane w celu ochrony zdrowia,

utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi mogą zatem korzystać ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 [wyrok z dnia 5 marca 2020 r., X (zwolnienie z VAT medycznych porad telefonicznych), C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

27 Zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 zakłada zatem spełnienie dwóch przesłanek: pierwszej, dotyczącej celu danego świadczenia, o czym przypomniano w pkt 24–26 niniejszego wyroku, oraz drugiej, dotyczącej tego, by świadczenie to odbywało się w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez dane państwo członkowskie.

28 Co się tyczy tej drugiej przesłanki, należy ustalić, jak podnosi rząd portugalski i Komisja, czy usługa coachingu żywieniowego, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, świadczona przez wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalistę w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmujących również usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej – jest określona przez prawo danego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo), jako świadczona w ramach zawodu medycznego lub paramedycznego. Z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym, objawionych przez uwagi rządu portugalskiego, wynika, że rozpatrywana usługa była świadczona przez osobę posiadającą kwalifikacje zawodowe uprawniające ją do wykonywania działalności paramedycznej określonej przez dane państwo członkowskie, czego zbadanie będzie należało do sądu odsyłającego.

29 Zakładając, że tak w rzeczywistości jest, należy odnieść się do celu świadczenia takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, co odpowiada pierwszej przesłance ustanowionej w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. W tym względzie należy pamiętać, że przy ocenie tego celu zwolnienia przewidziane w art. 132 tej dyrektywy wpisują się w rozdział 2, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, w tytule IX tej dyrektywy. Działalność nie może być zwolniona w drodze odstąpienia od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23; dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 49), jeżeli nie spełnia wspomnianego celu interesu ogólnego, wspólnego dla wszystkich zwolnień, o których mowa w tym art. 132.

30 W tym względzie bezsporne jest, że usługa coachingu żywieniowego świadczona w placówce sportowej może, w perspektywie średnio- i długoterminowej lub bardzo szeroko rozumianej, być instrumentem zapobiegania pewnym chorobom, takim jak otyłość. Należy jednak stwierdzić, że to samo odnosi się do samego uprawiania sportu, którego rolę uznaje się, tytułem przykładu, za ograniczającą występowanie chorób układu krążenia. Usługa taka ma zatem zasadniczo cel zdrowotny, ale nie ma lub nie musi mieć celu terapeutycznego.

31 W konsekwencji, wobec braku jakiegokolwiek wskazówki, że jest ona świadczona w celu zapobiegania chorobie, jej diagnozowania i leczenia oraz przywracania zdrowia, a zatem w celu terapeutycznym w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 24 i 26 niniejszego wyroku, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, usługa coachingu żywieniowego, taka jak ta świadczona w postępowaniu głównym, nie spełnia kryterium działalności w interesie ogólnym, wspólnego dla wszystkich zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112, a w konsekwencji nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, tak że co do zasady podlega opodatkowaniu VAT.

32 Wykładnia ta nie jest sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej, która sprzeciwia się w szczególności temu, aby dwie dostawy towarów lub dwa świadczenia usług identyczne lub

podobne z punktu widzenia konsumenta i zaspokajające te same jego potrzeby, które są wobec siebie konkurencyjne, byćby traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo), ponieważ w świetle celu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 usług coachingu żywieniowego świadczonych w celach terapeutycznych i usług coachingu żywieniowego, które są pozbawione takiego celu, nie można uznać za identyczne lub podobne z punktu widzenia konsumenta i nie odpowiadają one tym samym jego potrzebom.

33 Każda inna wykładnia skutkowałaby rozszerzeniem zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 poza ratio legis, które odzwierciedla brzmienie tego przepisu oraz tytuł rozdziału 2 tytułu IX tej dyrektywy. Każda usługa świadczona w ramach wykonywania zawodu medycznego lub paramedycznego, skutkująca – nawet w sposób bardzo pośredni lub odległy – zapobieganiem pewnym chorobom, byłaby bowiem objęta zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie, co nie odpowiada zamiarowi prawodawcy Unii i wymogowi ciszej wykładni takiego zwolnienia, przypomnianemu w pkt 22 niniejszego wyroku. Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 61 opinii, sam niepewny związek z chorobą, bez konkretnego ryzyka negatywnego wpływu na zdrowie, nie jest wystarczający w tym względzie.

34 W świetle powyższego należy stwierdzić, że z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, usługa coachingu żywieniowego świadczona w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie może wchodzić w zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. W tych okolicznościach odpowiedź na pytanie drugie nie jest konieczna.

35 W odniesieniu do pytania pierwszego nie można wykluczyć, że ze względu na opodatkowanie takiej usługi sąd odsyłający uważa, iż kwestia, czy usługa ta jest bądź nie jest niezależna od usług związanych z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, pozostaje istotna w celu ustalenia odpowiedniego traktowania tych usług pod względem podatkowym.

36 Należy przypomnieć w tym celu, że o ile w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, to do wspomnianych sądów, które jako jedyne są właściwe w szczególności do ustalenia i oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie w szczególności, czy usługa coachingu żywieniowego świadczona w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi świadczenie usług niezależne od usług związanych z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, a także dokonanie w tym zakresie wszelkich ostatecznych ocen okoliczności faktycznych (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle Trybunał może dostarczyć tym sądom wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzygnięciu sprawy zawiszej przed tymi sądami (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 33). W tym kontekście należy przedstawić poniższe uwagi.

37 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy transakcja gospodarcza składa się z szeregu elementów i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest dana transakcja, w celu ustalenia, czy składa się ona z jednego czy kilku świadczeń (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1999 r., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo), przy czym co do zasady każde świadczenie należy uznać za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 [wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 Jednakże w drodze wyjścia od tej ogólnej zasady, po pierwsze, transakcji złożonej z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie należy sztucznie rozdzielać, aby nie

pogarsza? funkcjonalno?ci systemu VAT. Dlatego w?a?nie jedno ?wiadczenie ma miejsce, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynno?ci dokonane przez podatnika na rzecz klienta s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e obiektywnie tworz? jedno nierozzerwalne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie mia?oby charakter sztuczny [wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo].

39 W tym celu, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 22–33 opinii, nale?y okre?li? elementy charakterystyczne rozpatrywanej transakcji (wyroki: z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, pkt 22; z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, pkt 30), odnosz?c si? do punktu widzenia przeci?tnego konsumenta (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). ?a?cuch poszlak, na który si? powo?ano w tym celu, obejmuje ró?ne elementy: pierwsze, o charakterze intelektualnym i o decyduj?cym znaczeniu, zmierzaj?ce do ustalenia tego, czy elementy rozpatrywanej transakcji s? nierozzerwalnie zwi?zane b?d? nie (wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, pkt 30), oraz jej celu gospodarczego, niezale?nie od tego, czy jest tylko jeden, czy nie [wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, pkt 34], i drugie, o charakterze materialnym, niemaj?ce decyduj?cego znaczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1999 r., CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, pkt 31), wspieraj?ce jednak analiz? tych pierwszych elementów, takie jak dost?p odr?bny (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, pkt 43) lub wspólny (wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, pkt 33) do danych us?ug lub istnienie zafakturowania jednego (postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services, C?117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo) lub odr?bnego (wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, pkt 27).

40 Po drugie, transakcja gospodarcza stanowi jedno ?wiadczenie, je?eli jeden lub wi?cej elementów nale?y uzna? za ?wiadczenie g?ówne, natomiast pozosta?e elementy nale?y uwa?a? za ?wiadczenie lub ?wiadczenia pomocnicze, z punktu widzenia podatkowego traktowane tak samo jak ?wiadczenie g?ówne [wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

41 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e pierwszym kryterium, które nale?y wzi?? pod uwag? w tym wzgl?dzie, jest brak samodzielnego celu ?wiadczenia z punktu widzenia przeci?tnego konsumenta. Zatem ?wiadczenie nale?y uzna? za pomocnicze w stosunku do ?wiadczenia g?ównego, je?eli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz ?rodek, dzi?ki któremu mo?na lepiej skorzysta? z us?ugi g?ównej [wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

42 Drugie kryterium, które stanowi w rzeczywisto?ci wskazówk? istnienia pierwszego, dotyczy uwzgl?dnienia warto?ci ka?dego ze ?wiadcze? sk?adaj?cych si? na transakcj? gospodarcz?, przy czym jedna z nich jest minimalna, a nawet marginalna w stosunku do drugiej (zob. podobnie wyrok z dnia 22 pa?dziernika 1998 r., Madgett i Baldwin, C?308/96 i C?94/97, EU:C:1998:496, pkt 24).

43 Po trzecie, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 44 opinii, na mocy dyrektywy 2006/112 „transakcje ściśle związane” z usługą zwolnione również są zwolnione od podatku, aby pomóc tym zwolnieniom w osiągnięciu pełnej skuteczności. Jednakże w świetle rozważań zawartych w pkt 30 i 31 niniejszego wyroku ten trzeci rodzaj wyjątku od ogólnej zasady polegającej na uznaniu każdego świadczenia za odrębne i niezależne świadczenie nie znajduje zastosowania w przypadku usługi coachingu żywieniowego, takiej jak świadczona w sprawie w postępowaniu głównym. Należy zatem pominąć analizę tego rodzaju wyjątku.

44 W odniesieniu do możliwości zastosowania do świadczeń takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym pierwszego rodzaju wyjątku, o którym mowa w pkt 38 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, w świetle postanowienia odsyłającego, że skarżący w postępowaniu głównym zajmuje się w szczególności zarządzaniem placówkami sportowymi i prowadzeniem ich oraz działalnością w zakresie utrzymania i poprawy kondycji fizycznej oraz że świadczy za pośrednictwem odpowiednio wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalisty usługi coachingu żywieniowego w swoich pomieszczeniach.

45 Ponadto z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że te różne usługi świadczone przez skarżycę w postępowaniu głównym byłyby odrębnie fakturowane i że mogłyby skorzystać z jednych usług bez korzystania z drugih.

46 Tym samym, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, okazuje się, że z jednej strony usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej i z drugiej strony usługi coachingu żywieniowego, takie jak świadczone przez skarżycę w postępowaniu głównym, nie są nierozdzielnie związane w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku.

47 Należy zatem co do zasady uznać, że świadczenia takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie stanowią jednego świadczenia o zlokalizowanym charakterze.

48 Jeżeli chodzi o możliwość zastosowania do świadczeń takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym drugiego rodzaju wyjątku, o którym mowa w pkt 40–42 niniejszego wyroku, należy w niniejszej sprawie wskazać, po pierwsze, autonomiczny cel usługi coachingu dietetycznego z punktu widzenia przeciwnego konsumenta. Nawet gdyby takie usługi coachingu dietetycznego byłyby świadczone lub mogłyby być świadczone w tych samych pomieszczeniach sportowych co usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, to jednak cel tych pierwszych nie ma charakteru sportowego, lecz zdrowotny i estetyczny, niezależnie od faktu, że dyscyplina dietetyczna może mieć wpływ na wyniki sportowe. Po drugie, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 56 opinii, w sprawie w postępowaniu głównym, zgodnie z fakturowaniem skarżycy, 40% miesięcznego wynagrodzenia podlegającego zapłacie przez klienta przypada na doradztwo żywieniowe, którego to odsetka w oczywisty sposób nie można uznać za minimalny, a tym bardziej za marginalny. Świadczenia coachingu żywieniowego takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie można zatem uważać za pomocnicze w stosunku do świadczeń głównych, na które składają się świadczenia związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej.

49 Z powyższego wynika, że należy uznać, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, że świadczenia takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym są odrębne i niezależne od siebie do celów stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

50 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż dyrektywą 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, usługa coachingu żywieniowego świadczona przez wykwalifikowanego i

uprawnionego profesjonalistę w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmujących również usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej – stanowi odrębne i niezależne świadczenie usług i nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, usługa coachingu żywieniowego świadczona przez wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalistę w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmujących również usługi związane z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej – stanowi odrębne i niezależne świadczenie usług i nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.