

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 22 października 2020 r.(1)

Sprawa C-581/19

Frenetikexito – Unipessoal Lda

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira

wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Wielość świadczeń – Zakwalifikowanie świadczenia jako jednej transakcji – Świadczenie złożone – Świadczenie o charakterze pomocniczym wobec świadczenia głównego – Dwa niezależne świadczenia – Zwolnienie z VAT – Świadczenia opieki medycznej

I. Wprowadzenie

1. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT przedmiotem opodatkowania VAT jest każda pojedyncza transakcja. Czasami jednak poszczególne transakcje są tak ze sobą związane (tzw. zespół świadczeń i czynności), że nie jest jasne, czy należy je jeszcze kwalifikować jako pojedyncze, niezależne transakcje. Niniejsze postępowanie dotyczy istotnej w praktyce kwestii tego, kiedy w przypadku wielu świadczeń należy przyjąć istnienie jednego świadczenia złożonego, kiedy niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym, a kiedy kilku świadczeń, które należy rozpatrywać niezależnie.

2. W niniejszej sprawie osoba prowadząca obiekt sportowy oprócz usług związanych z poprawą kondycji fizycznej oferuje również doradztwo żywieniowe. Usługi w zakresie poprawy kondycji fizycznej kwalifikowałyby się jako usługi podlegające opodatkowaniu VAT, natomiast usługi w zakresie doradztwa żywieniowego jako usługi zwolnione z podatku. Uważając, że doradztwo żywieniowe stanowi zwolnione z podatku, niezależne świadczenie opieki medycznej. Założenie to jest jednak z góry nieprawidłowe, jeżeli pojęcie usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego miałyby stanowić jednolitą usługę lub też doradztwo żywieniowe miałyby być niesamodzielnym świadczeniem o charakterze pomocniczym wobec usług związanych z poprawą kondycji fizycznej. Zwolnienie transakcji z podatku byłoby wówczas

co do zasady wykluczone. W przypadku niezależnego świadczenia należałoby natomiast zbadać, czy doradztwo żywieniowe rzeczywiście stanowi świadczenie opieki medycznej w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

3. Mimo że Trybunał już wielokrotnie zajmował się podobnymi(2) zagadnieniami, sąd odsyłający uważa, że na podstawie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału nie da się jeszcze ustalić jednoznacznych kryteriów, w świetle których należy oceniać takie zespoły świadczeń i czynności. Niniejsze postępowanie daje zatem Trybunałowi również możliwość doprecyzowania kryteriów opodatkowania VAT tzw. zespołów świadczeń i czynności. Mogłoby to ułatwić wyspecjalizowanym sądom krajowym samodzielne i pewne pod względem prawnym podejmowanie odpowiednich rozstrzygnięć w kwestii występowania jednego świadczenia z innego, niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym lub dwóch świadczeń (głównych), które należy traktować odrębnie.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Unijne ramy prawne niniejszej sprawy wyznaczają przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)(3).

5. Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

6. Artykuł 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT zawiera zwolnienie z VAT dla „świadczenia opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”.

B. Prawo portugalskie

7. W art. 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (portugalskiej ustawy o VAT”)(4) transponowano art. 132 dyrektywy VAT. W pkt 1(5) tego artykułu zwolniono usługi świadczone w ramach wykonywania zawodu lekarza, dentysty, położnej, pielęgniarki lub innych zawodów paramedycznych.

III. Stan faktyczny

8. Frenetikexito – Unipessoal Lda (zwana dalej „stroną skarżącą”) jest spółką z siedzibą w Portugalii. Obszar działalności strony skarżącej obejmuje kilka branż. Prowadzi ona obiekty sportowe i realizuje programy w zakresie poprawy kondycji fizycznej. Ponadto oferuje między innymi doradztwo żywieniowe. Doradztwo żywieniowe odbywa się raz w tygodniu w pomieszczeniach obiektu sportowego za pośrednictwem osoby, która uzyskuje odpowiednie zezwolenie.

9. Klienci obiektu sportowego mogą opcjonalnie zamawiać doradztwo żywieniowe dodatkowo do swoich planów treningowych. Po złożeniu zamówienia klient ma obowiązek zapłaty za doradztwo żywieniowe bez względu na to, czy faktycznie z niego skorzysta. Strona skarżąca wykazuje na fakturze zbiorczej osobno opłaty należne za usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i za doradztwo żywieniowe. Według informacji przekazanych przez Republikę Portugalską 60% rocznej opłaty miesięcznej przypada na usługi związane z poprawą kondycji

fizycznej, a 40% na doradztwo żywieniowe. Strona skarżąca oferuje ponadto doradztwo żywieniowe klientom zewnętrznym jako odrębny usług bez usług związanych z poprawą kondycji fizycznej.

10. Do usług w zakresie doradztwa żywieniowego strona skarżąca – zarówno w przypadku klientów obiektu sportowego, jak i w przypadku klientów zewnętrznych – stosuje zwolnienie z VAT przewidziane dla usług medycznych zgodnie z art. 9 pkt 1 portugalskiej ustawy o VAT. Uważa, że usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i usługi doradztwa żywieniowego są niezależne i w związku z tym podlegają odmiennej kwalifikacji dla celów VAT. Autoridade Tributária e Aduaneira (krajowy organ podatkowy i celny, Portugalia, zwany dalej „urzędem skarbowym”) klasyfikuje natomiast doradztwo żywieniowe jedynie jako niesamodzielne świadczenie o charakterze pomocniczym wobec usług związanych z poprawą kondycji fizycznej. Usługi związane z poprawą kondycji fizycznej nie są z kolei zwolnione z VAT. Zdaniem urzędu skarbowego brak zwolnienia musi w konsekwencji dotyczyć również doradztwa żywieniowego. Dla kwalifikacji niesamodzielnego świadczenia pomocniczego dla celów VAT znaczenie ma bowiem wyjącznie świadczenie główne.

11. Po zakończeniu postępowania kontrolnego urząd skarbowy zmienił więc decyzje o określeniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu VAT za lata 2014 i 2015. Strona skarżąca wniosła do sądu skargę na te zmienione decyzje.

IV. Postępowanie prejudycjalne

12. Postanowieniem z dnia 22 lipca 2019 r. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] skierował do Trybunału następujące dwa 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 masażu;

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/WE z dnia 28 [listopada 2006 r.] należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługa w zakresie doradztwa żywieniowego 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 usługa w zakresie doradztwa żywieniowego 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/WE z dnia 28 [listopada 2006 r.] 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?”.

13. W postępowaniu przed Trybunałem strona skarżąca, Republika Portugalska i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytania pierwszego

14. W ramach pytania pierwszego sąd odsyłający zmierza co do zasady do ustalenia, czy pojęcie usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego należy uznać za wieloświadczenie, z których każde wymaga odrębnej kwalifikacji dla celów VAT.

15. Zasadniczo każde dostawę lub usługę należy traktować jako niezależne świadczenie (zob. w tej kwestii czynniki 1). W świetle czegości dotychczasowego orzecznictwa Trybunału istnieje bardzo niewiele wyjątków, w przypadku których można odstąpić od tej zasady. Zdefiniuj te kategorie przypadków (w czynniki 2), aby zbadać następnie, czy taki wyjątek występuje w niniejszej sprawie (w czynniki 3).

1. Zasada: zasada niezależności każdego świadczenia

16. Trybunał zakłada w utrwalonym orzecznictwie, że każde świadczenie należy co do zasady uznawać za odrębne i niezależne dla celów opodatkowania VAT(6). Wyciąga taki wniosek z art. 1 ust. 2 akapit drugi(7) oraz art. 2(8) dyrektywy VAT.

17. Ponadto dyrektywa VAT przewiduje zróżnicowany system przepisów dotyczących miejsca świadczenia, zwolnień z podatku czy też stawki podatkowej. Jeżeli świadczenia podlegające osobnej kwalifikacji rozpatrywano by jednolicie dla celów VAT tylko z tego względu, że występuje między nimi pewien związek przestrzenny, czasowy lub przedmiotowy, stanowiłoby to obejście tego zróżnicowanego systemu.

18. Już z tego wynika, że co do zasady każde pojedyncze świadczenie należy poddać odrębnej ocenie dla celów VAT. Dotyczy to nawet sytuacji, w których między kilkoma świadczeniami istnieje określony związek, ponieważ są one jednolitemu celowi gospodarczemu(9).

19. Bez znaczenia jest także dane uregulowanie umowne(10). Kwalifikacja transakcji do celów VAT nie może bowiem zależeć od możliwości jej umownego uregulowania, jakie oferuje dane krajowe prawo cywilne. Jeżeli zatem kilka świadczeń – jak ma to czynnościowo miejsce w niniejszym postępowaniu – jest wykonywanych na podstawie jednej umowy cywilnoprawnej, nie podważa to niezależności tych świadczeń do celów opodatkowania VAT(11).

2. Odstępstwa od zasady niezależności każdego świadczenia

20. Zasada niezależności każdego świadczenia nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Transakcji nie należy bowiem sztucznie rozdzielać, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT(12). Opodatkowanie VAT zespołów świadczeń i czynności wymaga więc wyważenia z jednej strony zasady niezależności świadczeń, a z drugiej zakazu sztucznego rozdzielania jednolitych transakcji.

21. W związku z tym Trybunał ustalił dwa odstępstwa od zasady niezależności świadczenia – są to z jednej strony świadczenia złozone [zob. w tej kwestii lit. a)], a z drugiej niesamodzielne świadczenia o charakterze pomocniczym [zob. w tej kwestii lit. b)]. Ponadto w dyrektywie VAT przewidziano także odstępstwo dotyczące czynności częściowe złożonych [zob. w tej kwestii lit. c)].

a) **Pierwsze odstępstwo – jedno świadczenie złozone**

22. W przypadku jednego świadczenia złożonego kilka elementów świadczenia tworzy świadczenie sui generis. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału takie świadczenie występuje w sytuacji, w której dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą *obiektywnie* tylko jedno, niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny(13). Trybunał ustala, czy ma to miejsce, określając elementy charakterystyczne(14), a tym samym istotę danej transakcji(15), „z punktu widzenia przeciętnego konsumenta”(16).

23. Decydującym czynnikiem jest zatem to, czy przeciętny konsument (tj. przeciętny świadczeniobiorca) postrzega otrzymane świadczenie jako wiele niezależnych świadczeń, czy też jedno pojedyncze świadczenie. Kluczowym kryterium jest w tym przypadku powszechny odbiór, a więc to, co rozumie pod tym ogółem ludności. Ustanawiając kryterium „przeciętnego konsumenta”, Trybunał posługuje się typizacją, którą stosuje również w innych obszarach prawa(17).

24. W swoim orzecznictwie Trybunał opracował różne wskazówki dotyczące kwalifikacji zespołów świadczeń i czynności dla celów opodatkowania VAT. Są to nierozzerwalność poszczególnych elementów świadczenia (pkt 25 i nast.), niezależny dostęp do świadczeń (pkt 29), gospodarczy cel świadczenia (pkt 30, 31) oraz odrębne rozliczenie (pkt 32, 33).

1) **Nierozzerwalność poszczególnych elementów świadczenia**

25. Cechą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozzerwalność jego poszczególnych elementów(18). W przypadku jednego świadczenia złożonego poszczególne jego elementy stapiają się ze sobą, tworząc nowe, niezależne świadczenie, w związku z czym w powszechnym odbiorze występuje tylko jedno pojedyncze świadczenie.

26. Wyraźnie widać to na przykładzie transakcji restauracyjnych, które składają się z bardzo różnych elementów świadczenia, takich jak dostawa żywności i usługi związane z przygotowaniem posiłków czy też udostępnieniem mebli i naczyń(19). Rozdzielenie świadczenia na dostawę towarów i usług byłoby w tym wypadku sztuczne. Dla przeciętnej osoby odwiedzającej restaurację liczy się w rzeczywistości pojęcie tych poszczególnych elementów, które składają się na doświadczenie, jakim jest „wizyta w restauracji”, a więc usługa(20). Sytuacja wygląda inaczej, jeżeli klient jedynie odbiera jedzenie ze stoiska gastronomicznego. Typowy klient takich lokali postrzega to jako pojedynczą dostawę żywności, nawet jeżeli przygotowanie posiłku i jego „zaserwowanie” na stoisku gastronomicznym stanowi usługę(21).

27. Z punktu widzenia przeciętnego konsumenta w przypadku jednego świadczenia złożonego jego poszczególne elementy tracą swój niezależność i ustępują nowemu świadczeniu sui generis. Ocenie podlega wówczas wyłącznie to jedno pojedyncze świadczenie w całości. Waga poszczególnych elementów świadczenia sensownie nie ma tu znaczenia. To, czy jedno świadczenie złożone okaże się dostawą towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1, czy też usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT, jest również kwestią wyłącznie powszechnego odbioru.

28. Nieco mylące są zatem dokonywane niekiedy przez Trybunał wyjaśnienia, zgodnie z którymi przy ocenie jednego świadczenia liczy się to, czy „przeważają” elementy dostawy, czy też

usługi(22). Sformułowanie to sugeruje, że należy rozstrzygnąć świadczenie na poszczególne części składowe, które następnie trafi na szalę wagi. Chodzi przy tym jednak tylko o to, czy świadczenie zżożone (sui generis) należy w powszechnym odbiorze postrzegać jako dostawę, czy jako usługę.

2) *Niezależna dostawożoż świadczeżo*

29. Wskazówkożo świadczeżo o nieistnieniu jednego świadczenia zżożonego jest niezależna dostawożoż świadczeżo. Okolicznożoż, że świadczenia sżo dostawne niezależnie od siebie, wskazuje w żwietle orzecznictwa Trybunażo na istnienie kilku niezależnych świadczeżo w rozumieniu przepisów o VAT(23). Jeżeli natomiast świadczeniobiorca nie może otrzymać jednego elementu świadczenia bez innego, przemawia to za jednym świadczeniem zżożonym(24). Jedno świadczenie zżożone występuje zatem, kiedy osoby odwiedzajce park wodny, nabywajc bilety wstępu, uzyskujc dostęp do wszystkich urzżdzeżo znajdujcych siżo w kompleksie, niezależnie od tego, z jakiego urzżdzenia faktycznie korzystajc(25).

3) *Niezbżdnożoż poszczegółnych elementów świadczenia dla osiżgniżcia jego celu*

30. Wskazówkożo świadczeżo o istnieniu jednego świadczenia zżożonego jest teżo jednolity cel gospodarczy transakcji(26). Jeżeli przeciżtnemu świadczeniobiorcy zależy wżożanie na pożożczeniu kilku świadczeżo, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia zżożonego. W żwietle orzecznictwa Trybunażo jedno świadczenie zżożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia sżo niezbbżdne dla osiżgniżcia jego celu(27).

31. W przypadku zarzżdzania portfelem bank świadczy na przykżad zwykle dwa rodzaje usżog – zakup i sprzedaż papierów wartożciowych oraz zarzżdzanie nimi. Jeżeli w tym przypadku poszczególne elementy świadczenia bezwzglżdzie warunkujc siżo nawzajem, ponieważo wżożaciel aktywów powierza zarzżdzanie papierami wartożciowymi bankowi wżożanie dlatego, aby bank sam decydoważo o najkorzystniejszym momencie ich zakupu i sprzedaży, występuje jedna usżoga(28). Przedmiotem tej usżogi jest pomnażanie aktywów, które przekazano w celu zarzżdzania, i w przeciwieżstwie do samej sprzedaży papierów wartożciowych nie jest ona zwolniona z podatku(29).

4) *Odrżbne rozliczenie jako wskazówkożo świadczeżo o odrżbnożci świadczeżo*

32. Jeżeli za zespóżo świadczeżo i czynnożci ustala siżo cenżo żożcznżo, w żwietle orzecznictwa Trybunażo jest to równieżo wskazówkożo świadczeżo o istnieniu jednego świadczenia zżożonego(30). Odwrotnie natomiast: uzgodnienie odrżbnych cen za poszczególne elementy świadczenia równieżo jest jedynie wskazówkożo przemawiajceżo za istnieniem kilku niezależnych świadczeżo(31). Odrżbna wycena może bowiem w indywidualnych przypadkach polegać teżo tylko na wewnżtrznym wyliczeniu świadczeniodawcy.

33. Jeżeli nie da siżo w prosty sposób obliczyć czżożci wynagrodzenia przypadajceżo na poszczególne elementy świadczenia, świadczy to jednak o istnieniu jednego świadczenia zżożonego. W takim wypadku rozdzielenie wydaważoby siżo raczej sztuczne. Jest tak na przykżad w wypadku tzw. usżog off-airport park and ride, w ramach których klienci pozostawiajć swój pojazd na parkingu poza terenem lotniska, a operator parkingu świadczy transport na lotnisko(32). Jeżeli wynagrodzenie zależy wyżżcznie od dżugożci parkowania, a transport nie jest rozliczany odrżbnie, takie ustalenie ceny świadczy o istnieniu jednego świadczenia zżożonego(33).

b) *Drugie odstępstwo – niesamodzielne świadczenie o charakterze pomocniczym*

34. Kolejne odstępstwo od zasady niezależnożci każdego świadczenia jest konieczne, kiedy

dane świadczenie stanowi jedynie niesamodzielne świadczenie o charakterze pomocniczym wobec świadczenia głównego(34). Świadczenie należy uważać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy(35). Świadczenie pomocnicze ma w porównaniu ze świadczeniem głównym jedynie drugorzędne znaczenie, w związku z czym jest „traktowane dla celów podatkowych tak samo, jak świadczenie główne”(36). Oznacza to, że świadczenie pomocnicze musi być traktowane do celów VAT w taki sam sposób, jak świadczenie główne.

35. Inaczej niż w przypadku jednego świadczenia z którego rozdzielenie zespołu świadczeń i czynności na świadczenia główne i pomocnicze nie prowadzi do sztucznego podziału. Świadczenie główne i świadczenie pomocnicze można wyrazić od siebie oddzielić. Niesamodzielne świadczenia pomocnicze mają jednak jedynie charakter dodatkowy wobec odnośnych świadczeń głównych(37). Świadczeniu pomocniczemu nie przypada niezależna funkcja, a jedynie funkcja „służebna”.

36. Typowymi świadczeniami pomocniczymi w przypadku dostawy towarów są na przykład ich pakowanie i wysyłka. Pakowanie i wysyłka nie mają znaczenia niezależnego świadczenia głównego, ponieważ służą wyrażeniu osignięcia w określonego celu umowy. To samo ma również miejsce na przykład wtedy, kiedy świadczeniodawca udostępnia za wynagrodzeniem różne możliwości zapłaty(38).

37. W przypadku takich drobnych świadczeń pomocniczych odstąpienie od niezależnej kwalifikacji dla celów VAT nie może zagrozić źródłowemu systemowi przewidzianemu w dyrektywie VAT. Ze względu na praktyczność należy zatem założyć istnienie jednej transakcji. Również zasada neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, by usługi podobne, wzajemnie wobec siebie konkurencyjne, były różnie traktowane z punktu widzenia VAT, nie wymaga w tej kategorii przypadków rozdzielenia transakcji(39). Nie ma bowiem konkurencji, jeżeli świadczeniodawca może wykonać dodatkowe świadczenie pomocnicze jedynie w zależności od świadczenia głównego.

38. Również w odniesieniu do tej kategorii przypadków w orzecznictwie Trybunału można znaleźć pewne wskazówki – takie jak stosunek wartości poszczególnych świadczeń wobec siebie (zob. w tej kwestii pkt 39, 40) czy brak niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy (zob. w tej kwestii pkt 41 i nast.).

1) *Nieistotna wartość w stosunku do innego świadczenia (głównego)*

39. Takie samo traktowanie świadczenia pomocniczego i świadczenia głównego nie budzi wątpliwości o tyle, o ile zakres świadczenia pomocniczego jest rzeczywiście pomijalny(40). Z tego powodu Trybunał wyznacza granicę niezależnego świadczenia tam, gdzie wykonanie świadczenia nie pozostaje bez widocznego wpływu na cenę rzeczy, a koszty nie są ograniczone jedynie do marginalnej części(41).

40. Na przykład jeżeli hotelarz oferuje swoim gościom usługę odbioru z lokalnego lotniska, a koszt tej usługi jest jedynie nieznaczny w porównaniu z kosztem zakwaterowania, jest to zazwyczaj świadczenie czysto pomocnicze. W końcu taki odbiór jest zwyczajowym zadaniem hotelarza, które służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego(42). Stan faktyczny może wymagać natomiast innej oceny, jeżeli miejsce odbioru jest położone daleko lub ma to być transfer do miejsca wylotu, a usługa transportowa w związku z tym w widoczny sposób wpływa na cenę rzeczy(43).

2) *Brak niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy*

41. Typowe dla niesamodzielnych świadczeń pomocniczych jest ponadto to, że świadczeniobiorca nie ma w odniesieniu do nich niezależnego interesu gospodarczego(44). Pod względem gospodarczym są one wyłączone do pojęcia i uzupełnienia świadczenia głównego, w związku z czym mają wobec nich zwykle charakter towarzyszący(45). Ich cel gospodarczy z punktu widzenia przeciwnego konsumenta można zrealizować jedynie w połączeniu ze świadczeniem głównym.

42. W ramach badania wzajemnych relacji między kilkoma świadczeniami istotną wskazówką mogą być poszczególne postanowienia umowne(46). Na przykład dostawę wody, ciepła i energii elektrycznej prawdopodobnie należy uznać za niesamodzielne świadczenia pomocnicze wobec świadczenia głównego, jakim jest „wynajem”. Świadczeniobiorca ma bowiem interes w otrzymaniu tych zwykle występujących świadczeń wyłącznie w związku z przekazaniem lokalu. To, czy te świadczenia pomocnicze – jak ma to zwykle miejsce w przypadku wody i ciepła – różni się w zależności od użycia, nie ma w tym zakresie znaczenia(47). Nietypowe świadczenia pomocnicze wobec najmu mają natomiast prawdopodobnie charakter niesamodzielnego świadczenia pomocniczego jedynie w wyjątkowych przypadkach(48).

43. To, że niesamodzielne świadczenie pomocnicze mogłoby teoretycznie wykonać również osoba trzecia – na przykład najemca mógłby pobierać energię elektryczną bezpośrednio od jej dostawcy – nie sprzeciwia się istnieniu niesamodzielnego świadczenia pomocniczego(49). Fakt, że świadczenie może teoretycznie wykonać osoba trzecia, jest raczej powiązany z ideą transakcji skądającej się ze świadczenia pomocniczego i świadczenia głównego(50).

c) *Trzecie odstępstwo – czynności ściśle związane*

44. Ostatnie odstępstwo od zasady niezależności każdego pojedynczego świadczenia wynika z samej dyrektywy VAT. Czynności ściśle związane ze świadczeniem zwolnionym z podatku również są zwolnione od podatku, aby pomóc tym zwolnieniom w osiągnięciu pełnej skuteczności.

45. Przykładem jest zwolnienie z podatku opieki szpitalnej i medycznej na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Aby osiągnąć cel terapeutyczny, w indywidualnych przypadkach mogą być konieczne dalsze świadczenia, które różni się od czystej opieki medycznej i szpitalnej – na przykład usługi zewnętrznego laboratorium(51). Gdyby takie świadczenia zostały objęte VAT, byłoby to niezgodne z celem polegającym na obniżeniu kosztów systemu służby zdrowia(52). W związku z tym w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT ustawodawca określił, że czynności ściśle związane z właściwą opieką są również zwolnione z podatku.

46. Trybunał posługuje się czasami w kontekście czynności ściśle związanych pojęciami „świadczenia głównego i pomocniczego”(53). Pod względem dogmatycznym nie jest to całkowicie prawidłowe. Jeżeli czynności ściśle związane byłyby już niesamodzielnym świadczeniem pomocniczym, ich wyrażone zwolnienie z podatku nie byłoby konieczne. Byłyby one zwolnione z podatku na podstawie samego charakteru niesamodzielnego świadczenia pomocniczego.

47. Za pomoc swojej terminologii Trybuna? zmierza te? moim zdaniem jedynie do wyja?nienia, ?e czynno?ci ?ci?le zwi?zane podobnie jak ?wiadczenia pomocnicze w powy?szym rozumieniu maj? „charakter s?u?ebny”, nawet je?li s? to ?wiadczenia niezale?ne. Mo?e je zatem rzeczywi?cie – w przeciwie?stwie do niesamodzielnych ?wiadcze? pomocniczych – wykonywa? równie? inny podatnik ni? ten, który wykonuje w?a?ciwe ?wiadczenie zwolnione z podatku(54). Przes?ank? istnienia czynno?ci ?ci?le zwi?zanej nie jest te? to?samo?? ?wiadczeniobiorcy(55).

3. **Ocena doradztwa ?ywieniowego ?wiadczonego w niniejszej sprawie**

48. Je?eli – jak strona skar??ca w niniejszej sprawie – oferuje si? oprócz us?ug zwi?zanych z popraw? kondycji fizycznej równie? doradztwo ?ywieniowe, obie us?ugi s?u?? wspólnemu celowi gospodarczemu – s? w równym stopniu odpowiednie do tego, by poprawi? kondycj? fizyczn? i form? sportow?. Korzystanie z jednych zwi?ksza skuteczno?? drugich.

49. Wbrew stanowisku Portugalii niekoniecznie wynika z tego jednak, ?e us?ugi zwi?zane z popraw? kondycji fizycznej i us?ugi w zakresie doradztwa ?ywieniowego, ?wiadczone – przynajmniej w przewa?aj?cej cz??ci – na podstawie jednolitego stosunku umownego, nale?y uzna? za jedn? transakcj?. Samo ekonomiczne powi?zanie dwóch ?wiadcze? nie jest wystarczaj?ce, aby prze?ama? zasadnicz? niezale?no?? ka?dego z nich (zob. w tej kwestii pkt 18 powy?ej).

50. Oceny tej nie zmienia fakt, ?e doradztwo ?ywieniowe ma miejsce w obiekcie sportowym. W przypadku po??czenia us?ug zwi?zanych z popraw? kondycji fizycznej i doradztwa ?ywieniowego w gr? nie wchodzi bowiem ani jedno ?wiadczenie z?o?one (pkt 51 i nast.), ani niesamodzielne ?wiadczenie pomocnicze (pkt 55 i nast.).

a) **Brak jednego ?wiadczenia z?o?onego**

51. Jedno ?wiadczenie z?o?one ma miejsce, gdy ?wiadczenie podatnika sk?ada si? z co najmniej dwóch elementów, które s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e *obiektywnie* tworzy? jedno nierozzerwalne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie na potrzeby kwalifikacji mia?oby charakter sztuczny(56). Wskazówki, które o tym ?wiadczy, to nierozzerwalno?? elementów ?wiadczenia (pkt 25 i nast.), niezale?na dost?pno?? ?wiadcze? (pkt 29), niezbdno?? poszczególnych elementów ?wiadczenia dla osi?gni?cia jego celu (pkt 30, 31) oraz odr?bne rozliczenie (pkt 32, 33). Wskazówki te nie wyst?puj? w niniejszej sprawie.

52. Nawet je?li klienci decyduj? si? na kompleksowy pakiet sk?adaj?cy si? z us?ug zwi?zanych z popraw? kondycji fizycznej i doradztwa ?ywieniowego, poszczególne elementy ?wiadczenia (poprawa kondycji fizycznej i doradztwo ?ywieniowe) nie s? nierozzerwalnie ze sob? zwi?zane. Us?ugi te ?wiadczy w ko?cu ró?ny personel w odr?bnych ramach czasowych i przestrzennych. Odr?bna kwalifikacja dla celów VAT nie wydaje si? zatem sztuczna. Przeci?tny klient obiektu sportowego za?o?y?by bowiem prawdopodobnie istnienie dwóch ?wiadcze?.

53. ?wiadczenie zwi?zane z popraw? kondycji fizycznej i doradztwo ?ywieniowe s? dost?pne dla ?wiadczeniobiorcy równie? niezale?nie od siebie. Ka?dy klient mo?e swobodnie zdecydowa?, czy zamówi obie us?ugi ??cznie, czy ka?d? odr?bnie. Uko?czenie zaj?? z doradztwa ?ywieniowego nie jest te? niezbdne, aby w racjonalny sposób skorzysta? z us?ug zwi?zanych z popraw? kondycji fizycznej. ?wiadczy o tym ju? samo to, ?e strona skar??ca oferuje klientom wybór – mog? zdecydowa? si? na plany poprawy kondycji fizycznej z doradztwem ?ywieniowym lub bez niego.

54. Wreszcie, o istnieniu dwóch niezale?nych ?wiadcze? ?wiadczy w niniejszej sprawie

również odrębne rozliczenie. Nawet jeżeli w przypadku wspólnego zamówienia usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego należy ująć ich oddzielną miesięczną, wycena jest odrębna, co strona skarżąca wykazuje na fakturze.

b) Brak niesamodzielnego świadczenia pomocniczego

55. Nie są tu również spełnione kryteria dotyczące niesamodzielnego świadczenia pomocniczego. Świadczenie należy uważyć za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy(57). Wskazówki, które świadczy o tej funkcji służebnej, to stosunek wartości poszczególnych świadczeń wobec siebie (pkt 39, 40) lub brak niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy (pkt 41 i nast.). Również te wskazówki nie występują w niniejszej sprawie.

56. O tym, że doradztwo żywieniowe nie jest pomijalnym, niesamodzielnym świadczeniem pomocniczym, świadczy już stosunek wartości świadczeń związanych z poprawą kondycji fizycznej do wartości świadczeń w zakresie doradztwa żywieniowego. Jak podnosi Portugalia, 40% rocznej opłaty miesięcznej przypada na doradztwo żywieniowe. Kwota, którą należy zapłacić za doradztwo żywieniowe, nie jest więc tylko marginalną częścią opłaty rocznej.

57. Świadczeniobiorca ma ten niezależny interes gospodarczy w korzystaniu z doradztwa żywieniowego. Jak już wykazano, cel gospodarczy niesamodzielnego świadczenia pomocniczego można osiągnąć wyodrębnienie w związku z oddzielnym świadczeniem głównym. W niniejszej sprawie tak właśnie nie jest. Realizowany w ramach doradztwa żywieniowego cel związany ze zdrowym odżywianiem nie jest zależny od usług związanych z poprawą kondycji fizycznej. Zdrowe odżywianie i wystarczająca aktywność fizyczna w równej mierze składowe są na zdrowy styl życia, ale obejmują w powszechnym odbiorze jego różne sfery. Doradztwo żywieniowe nie jest zatem wyodrębnieniem usług związanych z poprawą kondycji fizycznej.

4. Wnioski

58. Podsumowując, usługi świadczone przez stronę skarżącą w niniejszej sprawie w ramach doradztwa żywieniowego są niezależnymi usługami w rozumieniu dyrektywy VAT, które nie zależą od kwalifikacji dla celów VAT usług związanych z poprawą kondycji fizycznej.

B. W przedmiocie pytania drugiego

59. W ramach pytania drugiego sąd odsyłający zmierza w rezultacie do ustalenia, czy zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, ma zastosowanie również w sytuacji, kiedy klient płaci, co prawda, za doradztwo żywieniowe, ale z niego nie korzysta. Sąd odsyłający najwyraźniej wychodzi przy tym z założenia, że usługi świadczone przez stronę skarżącą w zakresie doradztwa żywieniowego są objęte zwolnieniem z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

60. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji jest to jednak raczej wątpliwe. Aby takie zwolnienie z podatku znalazło zastosowanie, musiałyby istnieć świadczenia opieki medycznej(58). Pojęcie „świadczenia opieki medycznej” obejmuje jedynie takie świadczenia, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia(59). Warunkiem jest zatem cel terapeutyczny(60).

61. Ogólne doradztwo żywieniowe nie będzie go spełniać. Trybunał ujmuje, co prawda, cel terapeutyczny szeroko i uznaje za wystarczające również działania profilaktyczne, które chronią i utrzymują dobry stan zdrowia(61). Muszą one jednak mieć na celu przeszkodzenie lub

zapobieganie chorobie, obrażeniom lub zakłóceniom zdrowia albo ich uniknięcie lub też wykrycie ukrytych chorób lub chorób w stadium początkowym(62). Sam niepewny związek bez konkretnego ryzyka negatywnego wpływu na zdrowie nie jest tu wystarczający(63), podobnie jak cel czysto estetyczny(64). Sąd odsyłający musi zbadać, czy usługa w zakresie doradztwa żywieniowego ma na celu zapobieganie określonym chorobom lub ich leczenie, czy też ma poprawić jedynie ogólne samopoczucie albo wygląd(65).

62. Prawdopodobnie jedynie w drodze wyjątku kryterium w niniejszej sprawie stanowi to, czy zastosowanie zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, wymaga, aby rzeczywiście skorzystano ze świadczenia. W tej kwestii Trybunał rozstrzygnie już w innym kontekście, że kwalifikacja usługi dla celów VAT nie zależy od tego, czy świadczeniodawca jedynie oddaje ją do swobodnej dyspozycji, czy też rzeczywiście wykonuje(66).

63. Zastosowanie tego orzecznictwa również do szczególnego zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, nie jest jednak bynajmniej oczywiste. Wymaga ono bowiem istnienia celu terapeutycznego świadczenia, co w przypadku opisanego, ale niewykorzystanego doradztwa żywieniowego jest raczej wątpliwe. W niniejszej sprawie można jednak pozostawić to pytanie bez odpowiedzi. Nasuwałoby się ono dopiero, gdyby sąd odsyłający trafnie stwierdził, że odnośne doradztwo żywieniowe stanowi w ogóle świadczenie opieki medycznej, i uzasadnił, dlaczego tak uważa. Nie ma to jednak miejsca.

VI. Wnioski

64. Proponuję zatem Trybunałowi, by wydał następujące rozstrzygnięcie:

1. Jeżeli podatnik jak w niniejszej sprawie świadczy usługi w zakresie doradztwa żywieniowego oraz utrzymania i poprawy kondycji fizycznej, są to różne, niezależne od siebie świadczenia w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE.

2. Doradztwo żywieniowe takie jak to w niniejszej sprawie jest jednak zwolnionym z podatku świadczeniem opieki medycznej w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, jeżeli służy celowi terapeutycznemu. Do sądu odsyłającego należy zbadać, czy przesłanka ta jest spełniona.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513; z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660); z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229); z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135); z dnia 11 czerwca 2009 r., RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365); z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93); z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184).

3 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

- 5 W brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszego postępowania.
- 6 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 68); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53).
- 7 Na przykład wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 26); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 30).
- 8 Na przykład wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 20).
- 9 Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 44, podobnie również wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 42).
- 10 Wyroki: z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 47); z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 33).
- 11 Tak w wyroku z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 47).
- 12 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 44); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29).
- 13 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 33); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70); z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 23).
- 14 Wyroki: z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 22); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 20).
- 15 Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 30); z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 18); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29). W oryginale (tj. we francuskiej wersji językowej) wyroki te stosują natomiast zawsze to samo wyrażenie: „*éléments caractéristiques*”.
- 16 Wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 21); z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 26); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29).
- 17 Zobacz w kwestii prawa znaków towarowych wyrok z dnia 23 kwietnia 2020 r., Gömböc

(C-237/19, EU:C:2020:296, pkt 44); w kwestii prawa żywnościowego wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60, pkt 40); w kwestii ochrony konsumentów wyrok z dnia 20 września 2018 r., OTP Bank i OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750, pkt 78).

18 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 38); z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 30: „jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze”); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 39).

19 Wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 64); z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 13, 14).

20 Wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 64); z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 13, 15).

21 Wyrok z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 67 i nast.).

22 Wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 74, 76, 81); z dnia 2 maja 1996 r., Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, pkt 14).

23 Wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., Mapfre asistencia i Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, pkt 56); z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 43).

24 Wyroki: z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 33); z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 32).

25 Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 32).

26 Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 40).

27 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 34); z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 27).

28 Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 29).

29 Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 46).

30 Postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services (C-117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29, pkt 35); wyrok z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 31).

31 Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 27); z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 44); z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 29).

32 Postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services (C-117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29).

- 33 Postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services (C?117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29, pkt 35, 41).
- 34 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, pkt 34); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, pkt 23); z dnia 10 listopada 2016 r., Bařtová (C?432/15, EU:C:2016:855, pkt 71); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 i C?502/09, EU:C:2011:135, pkt 54); z dnia 21 lutego 2008 r., Part service (C?425/06, EU:C:2008:108, pkt 52); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, pkt 21); z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, pkt 45); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, pkt 30).
- 35 Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, pkt 23); z dnia 10 listopada 2016 r., Bařtová (C?432/15, EU:C:2016:855, pkt 71); z dnia 21 lutego 2008 r., Part service (C?425/06, EU:C:2008:108, pkt 52); z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, pkt 45); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, pkt 30).
- 36 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, pkt 29); z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, pkt 19); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, pkt 21); z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, pkt 45); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, pkt 32).
- 37 Wyroki: z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, pkt 22); z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, pkt 30).
- 38 Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, pkt 27).
- 39 Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, pkt 31).
- 40 Wyrok z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, pkt 29: „nieistotne lub poboczne”).
- 41 Zobacz w zwi?zku z us?ugami turystycznymi wyrok z dnia 13 października 2005 r., IST (C?200/04, EU:C:2005:608, pkt 28).
- 42 Tak wyrażenie w wyroku z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C?308/96 i C?94/97, EU:C:1998:496, pkt 24).
- 43 Tak na przykład w opinii rzecznika generalnego P. Légera w sprawach po??czonych Madgett i Baldwin (C?308/96 i C?94/97, EU:C:1998:182, pkt 39).
- 44 Wyroki: z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, pkt 33); z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 [C?208/15, EU:C:2016:936, pkt 29 z odes?aniem do wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, pkt 35)].
- 45 Zobacz na przykład wyrok Bundesfinanzhof (federalnego trybuna?u finansowego, Niemcy) z dnia 15 stycznia 2009 r., VR 91/07, DStRE 2009, 615: Zwolniona z podatku dostawa energii elektrycznej wraz z d?ugoterminowym wynajmem miejsca kempingowego.

- 46 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 23).
- 47 Inaczej natomiast w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 39), chociaż rozstrzygnięcie to wynikało raczej ze szczególnych okoliczności tego konkretnego przypadku.
- 48 Zobacz wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 28), w kwestii pomieszczeń wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej.
- 49 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26); w wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r., RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, pkt 22), Trybunał zbadał najwyraźniej jedynie, czy istnieje „nierozzerwalna operacja gospodarcza”, a tym samym jedno zwiadczenie z obojętne, czemu służyć zaprzeczy ze względu na teoretyczną możliwość wykonania zwiadczenia przez osoby trzecie i odrębne zwiadczenia. Nie odniósł się natomiast do pytania o to, czy sprzeczanie części wspólnych mogłoby stanowić niesamodzielne zwiadczenie pomocnicze w stosunku do wynajmu nieruchomości.
- 50 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26); postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services (C-117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29, pkt 31).
- 51 Wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 27 i nast.).
- 52 Wyroki: z dnia 5 października 2016 r., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30); z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in. (C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 43, 45); z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 23).
- 53 Wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 25); z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 39); z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Holandia (C-79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 51); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 18).
- 54 Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 31).
- 55 Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 32).
- 56 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 33); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70); z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 23).
- 57 Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 30); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71); z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 52); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 30).
- 58 Wyroki: z dnia 5 marca 2020 r., X (zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 17); z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. (C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 19); z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 23); z dnia 10 września 2002 r., Kügler

(C?141/00, EU:C:2002:473, pkt 27).

59 Wyroki: z dnia 5 marca 2020 r., X (Zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C?48/19, EU:C:2020:169, pkt 28); z dnia 18 wrze?nia 2019 r., Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, pkt 20); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, pkt 20); z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, pkt 29); z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, pkt 48).

60 Wyroki: z dnia 5 marca 2020 r., X (Zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C?48/19, EU:C:2020:169, pkt 28); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, pkt 20); z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen (C?443/04 i C?444/04, EU:C:2006:257, pkt 24); z dnia 20 listopada 2003 r., Unterpertinger (C?212/01, EU:C:2003:625, pkt 40, 42).

61 Wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, pkt 21; z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, pkt 28); z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, pkt 43).

62 Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, pkt 44).

63 Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, pkt 44).

64 Wyrok z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, pkt 29).

65 Wyrok z dnia 5 marca 2020 r., X (Zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C?48/19, EU:C:2020:169, pkt 26).

66 Wyroki: z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, pkt 36); z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, pkt 40).