

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 4 marca 2021 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 2 ust. 1 lit. c) – ?wiadczenia podlegaj?ce opodatkowaniu VAT – Zwolnienia – Artyku? 132 ust. 1 lit. c) – ?wiadczenia opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych – Coaching i doradztwo ?ywieniowe – Dzia?alno?? sportowa, dzia?alno?? zwi?zana z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej – Poj?cia „jednego z?o?onego ?wiadczenia”, „?wiadczenia pomocniczego wzgl?dem ?wiadczenia g?ównego” i „niezale?no?ci ?wiadcze?” – Kryteria

W sprawie C?581/19

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [s?d arbitra?owy ds. podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego – CAAD), Portugalia] postanowieniem z dnia 22 lipca 2019 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 30 lipca 2019 r., w post?powaniu:

### **Frenetikexito – Unipessoal Lda**

przeciwko

### **Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Prechal, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca), F. Biltgen, L.S. Rossi i J. Passer, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Frenetikexito – Unipessoal Lda – R. Monteiro, advogado,
- w imieniu rz?du portugalskiego – L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino i P. Barros da Costa, w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i B. Rechen, w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 pa?dziernika 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 ściśle z nimi związane 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 Skarżca w postępowaniu głównym oferowała 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 pożądaną 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 skarżcej w postępowaniu głównym.

11 Skarżca w postępowaniu głównym w wystawianych przez siebie fakturach dokonywała 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 skarżcej 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 skarżca w postępowaniu głównym nie uiściła 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, skarżca w postępowaniu głównym wniosła do sądu odsyłającego skargę mającą na celu stwierdzenie niezgodności z prawem rzeczoności 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 dzia?alno?ci zwi?zanej z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej, w zwi?zku z czym ?wiadczenie pomocnicze powinno by? traktowane pod wzgl?dem podatkowym tak samo jak ?wiadczenie g?ówne, czy te? przeciwnie, nale?y uzna?, ?e dzia?alno?? w zakresie ochrony zdrowia, w szczególno?ci w zakresie ?ywienia, i dzia?alno?? zwi?zana z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej s? wzgl?dem siebie odr?bne oraz niezale?ne, a zatem stosuje si? do nich traktowanie pod wzgl?dem podatkowym przewidziane dla ka?dej z tych dzia?alno?ci?

2. Czy w celu zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy [2006/112] konieczne jest, by us?ugi, o których mowa w tym przepisie, by?y rzeczywi?cie ?wiadczone, czy te? do zastosowania wspomnianego zwolnienia wystarczy samo udost?pnienie rzeczonych us?ug, tak aby korzystanie z nich zale?a?o wy??cznie od woli klienta?”.

### **W przedmiocie dopuszczalno?ci wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

15 W swoich uwagach na pi?mie rz?d portugalski utrzymuje, ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, poniewa? s?d odsy?aj?cy nie dostarczy? pod wzgl?dem prawnym wystarczaj?cych informacji koniecznych do udzielenia stosownej i u?ytecznej odpowiedzi, jak tego wymaga art. 94 lit. a) regulaminu post?powania przed Trybuna?em.

16 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u w ramach wspó?pracy mi?dzy Trybuna?em a s?dami krajowymi konieczno?? udzielenia wyk?adni prawa Unii, która b?dzie u?yteczna dla s?du krajowego, wymaga, aby s?d krajowy skrupulatnie przestrzega? wymogów dotycz?cych tre?ci wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które s? wyra?nie okre?lone w art. 94 regulaminu post?powania przed Trybuna?em i które powinny by? s?dowi odsy?aj?cemu 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 niezb?dne – jak stanowi art. 94 lit. a) regulaminu post?powania – by postanowienie odsy?aj?ce zawiera?o zwi?z?e omówienie istotnych okoliczno?ci faktycznych sprawy, jakie ustali? s?d odsy?aj?cy, lub co najmniej wskazanie okoliczno?ci faktycznych, na jakich oparte s? pytania (wyrok z dnia 3 grudnia 2019 r., Iccrea Banca, C?414/18, EU:C:2019:1036, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo), a tak?e omówienie powodów, dla których s?d odsy?aj?cy rozpatruje kwestie wyk?adni lub wa?no?ci okre?lonych przepisów prawa Unii, jak równie? zwi?zku, jaki dostrzega on mi?dzy tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajduj? zastosowanie w post?powaniu g?ównym (postanowienie z dnia 5 czerwca 2019 r., Wilo Salmson France, C?10/19, niepublikowane, EU:C:2019:464, pkt 15).

18 W niniejszej sprawie postanowienie odsy?aj?ce zawiera dane faktyczne wystarczaj?ce do zrozumienia zarówno zadanych pyta?, jak i zakresu tych pyta?, tak ?e Trybuna? mo?e dostarczy? s?dowi odsy?aj?cemu wszystkich elementów wyk?adni prawa Unii, które mog? umo?liwi? temu s?dowi rozstrzygni?cie sporu w post?powaniu g?ównym. W zwi?zku z tym oba pytania prejudycjalne s? dopuszczalne.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

19 Poprzez swoje pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) w zwi?zku z art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?uga coachingu ?ywieniowego ?wiadczona przez wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalist? w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmuj?cych równie? us?ugi zwi?zane z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej – stanowi niezale?ne ?wiadczenie us?ug. S?d odsy?aj?cy zwraca si? równie? do Trybuna?u 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 też wystarczającej 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 skarżycę w postępowaniu głównym, lecz podważanego przez rząd portugalski i znuansowanego przez Komisję Europejską.

22 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcia używane do opisanego zwolnienia wymienionych w art. 132 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w sposób ścisły. Jednakże wykładnia tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służyły owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnienia, o których mowa w rzeczonym art. 132, należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osignięcie 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 służy diagnostowaniu, 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 wąskie 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 zaspokajaj?ce te same jego potrzeby, które s? wobec siebie konkurencyjne, by?y 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), poniewa? w ?wietle celu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 us?ug coachingu ?ywieniowego ?wiadczone w celach terapeutycznych i us?ug coachingu ?ywieniowego, które s? pozbawione takiego celu, nie mo?na uzna? za identyczne lub podobne z punktu widzenia konsumenta i nie odpowiadaj? one tym samym jego potrzebom.

33 Ka?da inna wyk?adnia skutkowa?aby rozszerzeniem zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 poza ratio legis, które odzwierciedla brzmienie tego przepisu oraz tytu? rozdzia?u 2 tytu?u IX tej dyrektywy. Ka?da us?uga ?wiadczona w ramach wykonywania zawodu medycznego lub paramedycznego, skutkuj?ca – nawet w sposób bardzo po?redni lub odleg?y – zapobie?eniem pewnym chorobom, by?aby bowiem obj?ta zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie, co nie odpowiada zamiarowi prawodawcy Unii i wymogowi ?ciszej wyk?adni takiego zwolnienia, przypomnianemu w pkt 22 niniejszego wyroku. Jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 61 opinii, sam niepewny zwi?zek z chorob?, bez konkretnego ryzyka negatywnego wp?ywu na zdrowie, nie jest wystarczaj?cy w tym wzgl?dzie.

34 W ?wietle powy?szego nale?y stwierdzi?, ?e z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy, us?uga coachingu ?ywieniowego ?wiadczona w okoliczno?ciach takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym nie mo?e wchodzi? w zakres stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. W tych okoliczno?ciach odpowied? na pytanie drugie nie jest konieczna.

35 W odniesieniu do pytania pierwszego nie mo?na wykluczy?, ?e ze wzgl?du na opodatkowanie takiej us?ugi s?d odsy?aj?cy uwa?a, i? kwestia, czy us?uga ta jest b?d? nie jest niezale?na od us?ug zwi?zanych z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej, pozostaje istotna w celu ustalenia odpowiedniego traktowania tych us?ug pod wzgl?dem podatkowym.

36 Nale?y przypomnie? w tym celu, ?e o ile w ramach post?powania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyra?nym rozdziale zada? s?dów krajowych i Trybuna?u, to do wspomnianych s?dów, które jako jedyne s? w?a?ciwe w szczególno?ci do ustalenia i oceny okoliczno?ci faktycznych, nale?y ustalenie w szczególno?ci, czy us?uga coachingu ?ywieniowego ?wiadczona w okoliczno?ciach takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym stanowi ?wiadczenie us?ug niezale?ne od us?ug zwi?zanych z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej, a tak?e dokonanie w tym zakresie wszelkich ostatecznych ocen okoliczno?ci faktycznych (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle Trybuna? mo?e dostarczy? tym s?dom wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wyk?adni prawa Unii, które mog? by? przydatne przy rozstrzygni?ciu sprawy zawiszej przed tymi s?dami (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, pkt 33). W tym kontek?cie nale?y przedstawi? poni?sze uwagi.

37 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e w przypadku gdy transakcja gospodarcza sk?ada si? z szeregu elementów i czynno?ci, nale?y wzi?? pod uwag? wszystkie okoliczno?ci, w jakich dokonywana jest dana transakcja, w celu ustalenia, czy sk?ada si? ona z jednego czy kilku ?wiadcze? (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 ka?de ?wiadczenie nale?y uzna? za odr?bne i niezale?ne, 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 Jednak?e w drodze wyj?tku od tej ogólnej zasady, po pierwsze, transakcji z?o?onej z jednego ?wiadczenia w aspekcie gospodarczym nie nale?y sztucznie rozdziela?, 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, kt?rego 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 r?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 element?w, 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 wsp?lny (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 element?w nale?y uzna? za ?wiadczenie g??wne, natomiast pozosta?e elementy nale?y uwa?a? za ?wiadczenie lub ?wiadczenia pomocnicze, z punktu widzenia podatkowego traktowane tak samo jak ?wiadczenie g??wne [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, kt?re 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??wnego, je?eli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz ?rodek, dzi?ki kt?remu mo?na lepiej skorzysta? z us?ugi g??wnej [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, kt?re stanowi w rzeczywisto?ci wskaz?wk? 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 skarżąca w postępowaniu głównym zajmuje się w szczególności zarządzaniem placówkami sportowymi i prowadzeniem ich oraz działalnością w zakresie utrzymania i poprawy kondycji fizycznej oraz 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 skarżącą w postępowaniu głównym byłyby odrębnie fakturowane i że mogłaby skorzystać z jednych usług bez korzystania z drugich.

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 skarżącą 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 były 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 skarżącej, 40% miesięcznego wynagrodzenia podlegającego zapłacie przez klienta przypada na doradztwo żywieniowe, którego to odsetka w oczywisty sposób nie mogłaby uznać za minimalny, a tym bardziej za marginalny. Świadczenia coachingu żywieniowego takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie mogłaby 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 za 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 dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, usługa coachingu żywieniowego świadczona przez wykwalifikowanego i

uprawnionego profesjonalist? w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmuj?cych równie? us?ugi zwi?zane z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej – stanowi odr?bne i niezale?ne ?wiadczenie us?ug i nie jest obj?ta zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

51 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

**Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy, us?uga coachingu ?ywieniowego ?wiadczona przez wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalist? w placówkach sportowych – i ewentualnie w ramach programów obejmuj?cych równie? us?ugi zwi?zane z utrzymaniem i popraw? kondycji fizycznej – stanowi odr?bne i niezale?ne ?wiadczenie us?ug i nie jest obj?ta zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: portugalski.