

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 4. marca 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. c) – Plnenia podliehajúce DPH – Oslobodenia od dane – článok 132 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání – Monitorovanie výživy a výživové poradenstvo – Športové žinnosti a žinnosti v oblasti fyzickej pohody a kondície – Pojmy ‚jediné zložené plnenie‘, ‚vedžajšie plnenie k hlavnému plneniu‘ a ‚nezávislosť plnení‘ – Kritériá“

Vo veci C-581/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Rozhodcovský súd pre dažové záležitosti (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konanie – CAAD), Portugalsko] z 22. júla 2019, doručeným Súdnemu dvoru 30. júla 2019, ktorý súvisí s konaním:

Frenetikexito – Unipessoal Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory A. Prechal, sudcovia N. Wahl (spravodajca), F. Biltgen, L. S. Rossi a J. Passer,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteženom na písomnú žasť konania,

so zreteženom na pripomienky, ktoré predložili:

- Frenetikexito – Unipessoal Lda, v zastúpení: R. Monteiro, advogado,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino a P. Barros da Costa, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B. Rechená, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 22. októbra 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 132 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Frenetikexito – Unipessoal Lda na jednej strane a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný orgán, Portugalsko) na druhej strane vo veci dodatočného výmeru dane z pridanej hodnoty (DPH) za služby spočívajúce v monitorovaní výživy a vo výživovom poradenstve a služby v oblasti športových činností a činností v oblasti fyzickej pohody a kondície.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 DPH podliehajú tieto plnenia:

„poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

4 Podľa článku 132 ods. 1 písm. b) tejto smernice členské štáty oslobodia od dane:

„hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom“.

5 Podľa článku 132 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice členské štáty oslobodia od dane:

„poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom“.

Portugalské právo

6 Podľa článku 9 ods. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) je od DPH oslobodené:

„poskytovanie služieb pri výkone povolania lekára, zubného lekára, pôrodnej asistentky, ošetrovateľa a iných nelekárskych zdravotníckych povolání“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Frenetikexito je obchodná spoločnosť, ktorá vykonáva svoju činnosť najmä v oblasti správy a prevádzkovania športových zariadení, činnosti v oblasti fyzickej pohody a kondície, ako aj v oblasti činností podporujúcich a posilujúcich ľudské zdravie, ako je monitorovanie výživy a výživové poradenstvo alebo hodnotenie fyzického stavu.

8 Žalobkyňa vo veci samej po tom, čo sa zaregistrovala na Entidade Reguladora da Saúde (regulovaný orgán v oblasti zdravia, Portugalsko), poskytovala v rokoch 2014 a 2015 služby spočívajúce v monitorovaní výživy prostredníctvom kvalifikovaného a certifikovaného výživového poradcu. Tento výživový poradca, ktorého žalobkyňa vo veci samej prijala do zamestnania, bol k dispozícii na poskytovanie svojich služieb jeden deň v týždni. Za tieto služby nebola útočovaná

DPH.

9 Žalobkyňa vo veci samej ponúka vo svojich zariadeniach rôzne programy. Niektoré programy zahŕňajú len služby v oblasti fyzickej pohody a kondície, zatiaľ čo iné programy okrem toho zahŕňajú aj monitorovanie výživy. Každý zákazník si mohol vybrať želaný program a využiť alebo nevyužiť všetky služby, ktoré mal k dispozícii v rámci zvoleného programu. V prípade, že si zákazník zvolil službu spočívajúcu v monitorovaní výživy, bola mu táto služba útvorená bez ohľadu na to, či ju využíval alebo nevyužíval, a bez ohľadu na počet konzultácií, ktoré mu boli poskytnuté.

10 Okrem toho služby spočívajúce v monitorovaní výživy mohli byť zvolené samostatne bez akejkoľvek inej služby po zaplatení určitej sumy, ktorá závisela od toho, či zákazník bol alebo nebol klientom zariadenia žalobkyne vo veci samej.

11 Žalobkyňa vo veci samej vo faktúrach, ktoré vystavila, rozlišovala medzi sumami za služby v oblasti fyzickej pohody a kondície a sumami za služby spočívajúce v monitorovaní výživy. Medzi útvorenými službami spočívajúcimi v monitorovaní výživy a výživovým poradenstvom nebola súvislosť.

12 Daňový a colný orgán v rámci kontroly konštatoval, že za zdaniteľné obdobia rokov 2014 a 2015 zákazníci žalobkyne vo veci samej zaplatili za službu spočívajúcu v monitorovaní výživy, aj keď ju nevyužili. Dospel preto k záveru, že poskytovanie tejto služby je vo vzťahu k poskytovaniu služby v oblasti fyzickej pohody a kondície doplnkové. Z tohto dôvodu daňový a colný orgán rozhodol uplatniť v jej prípade daňový režim vzťahujúci sa na hlavné plnenie a pristúpiť k dodatočnému výmeru DPH spolu s príslušnými kompenzačnými úrokmi v celkovej výške 13 253,05 eura.

13 Keďže žalobkyňa vo veci samej tieto sumy nezaplatila, boli zaaté príslušné exekučné konania s cieľom vymôcť ich, v rámci ktorých žalobkyňa uzavrela dohodu o splátkach. Keďže sa však žalobkyňa vo veci samej domnievala, že služby v oblasti fyzickej pohody a kondície a monitorovania výživy, ktoré poskytuje, boli nezávislé, podala na vnútroštátny súd žalobu, ktorou sa domáhala určenia nezákonnosti predmetného dodatočného výmeru.

14 Za týchto podmienok Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD) [Rozhodcovský súd pre daňové záležitosti (Ústredný orgán pre správne rozhodcovské konanie – CAAD), Portugalsko] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa v situácii, o akú ide v prejednávanej veci, keď spoločnosť:

a) vykonáva najmä činnosti zamerané na činnosti v oblasti fyzickej pohody a kondície, a subsidiárne, činnosti zamerané na zdravie ľudí, ktoré zahŕňajú služby v oblasti výživy, výživové poradenstvo a hodnotenia fyzického stavu, ako aj masáže,

b) poskytuje svojim zákazníkom plány, ktoré zahŕňajú len fitness služby, a plány, ktoré zahŕňajú fitness služby a služby v oblasti výživy,

činnosť zameraná na zdravie ľudí, konkrétne služba v oblasti výživy, považovať na účely ustanovení článku 2 ods. 1 písm. c) smernice [2006/112], za vedľajšiu činnosť vo vzťahu k činnosti zameranej na fyzickú pohodu a kondíciu, a preto by sa na toto vedľajšie plnenie mal vzťahovať rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie, alebo naopak, má sa činnosť zameraná na zdravie ľudí, konkrétne služba v oblasti výživy, a činnosť zameraná na fyzickú pohodu a kondíciu považovať za rozdielne a samostatné činnosti, takže sa na každú z týchto činností bude

vzťahova? príslušný daňový režim?

2. Je na účely uplatnenia oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice [2006/112] potrebné, aby sa služby uvedené v tomto ustanovení skutočne poskytovali, alebo na uplatnenie uvedeného oslobodenia postačuje len ich samotné poskytovanie, keďže ich využitie závisí výlučne od vôle zákazníka?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

15 Portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný, keďže vnútroštátny súd neuviedol z právneho hľadiska dostatočné informácie potrebné na poskytnutie relevantnej a užitočnej odpovede, ako to vyžaduje článok 94 písm. a) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

16 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi si nevyhnutnosť dospieť k výkladu práva Únie, ktorý by bol užitočný pre vnútroštátny súd, vyžaduje, aby vnútroštátny súd náležite dodržal požiadavky týkajúce sa obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sú výslovne uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku (rozsudok z 19. apríla 2018, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-152/17, EU:C:2018:264, bod 21, ako aj citovaná judikatúra).

17 Predovšetkým je teda nevyhnutné, ako stanovuje článok 94 písm. a) rokovacieho poriadku, aby návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahoval jednak stručné zhrnutie relevantných skutočností, ktoré zistil vnútroštátny súd, alebo aspoň zhrnutie skutkového stavu, z ktorého prejudiciálne otázky vychádzajú (rozsudok z 3. decembra 2019, Iccrea Banca, C-414/18, EU:C:2019:1036, bod 28 a citovaná judikatúra), ako aj uvedenie dôvodov, pre ktoré sa vnútroštátny súd rozhodol položiť otázku o výklade alebo platnosti určitých ustanovení práva Únie, ako aj súvislosti, ktoré vnútroštátny súd vidí medzi týmito ustanoveniami a svojou právnou úpravou uplatniteľnou v spore vo veci samej (uznesenie z 5. júna 2019, Wilo Salmson France, C-10/19, neuvyverejnené, EU:C:2019:464, bod 15).

18 V prejednávanej veci rozhodnutie vnútroštátneho súdu obsahuje skutkové údaje dostatočné na pochopenie tak položených otázok, ako aj ich rozsahu, takže Súdny dvor môže vnútroštátnemu súdu poskytnúť všetky výkladové prvky týkajúce sa práva Únie, ktoré mu umožnia rozhodnúť spor vo veci samej. Obe prejudiciálne otázky sú preto prípustné.

O prejudiciálnych otázkach

19 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia článku 2 ods. 1 písm. c) v spojení s článkom 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že služba spočívajúca v monitorovaní výživy poskytovaná certifikovaným a kvalifikovaným odborníkom v športových zariadeniach a prípadne v rámci programov zahrňujúcich aj služby v oblasti fyzickej pohody a kondície, predstavuje nezávislé poskytovanie služieb. Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora tiež pýta, či priznanie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice predpokladá skutočné poskytovanie služby, v prejednávanej veci službu spočívajúcu v monitorovaní výživy, ktorá zodpovedá službe definovanej vnútroštátnym súdom, alebo či len poskytovanie takejto služby je na tento účel postačujúce.

20 V prvom rade treba uviesť, že vnútroštátny súd pri položení svojich otázok zrejme vychádzal z predpokladu, podľa ktorého by niektorý z druhov služieb poskytovaných vo veci samej, konkrétne služba spočívajúca v monitorovaní výživy, mohol patriť do pôsobnosti

oslobodenia od dane stanoveného v ?lánku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

21 Na úvod je teda potrebné overiť správnosť tohto predpokladu, ktorý obhajuje žalobkyňa vo veci samej, ale je spochybnený portugalskou vládou a trochu inak vymedzený Európskou komisiou.

22 Podľa ustálenej judikatúry sa pojmy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v ?lánku 132 smernice o DPH vykladajú doslovne. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu však neznamená, že pojmy použité na definovanie oslobodení od dane stanovených v uvedenom ?lánku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov (rozsudok z 8. októbra 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28 a citovaná judikatúra).

23 V prejednávanej veci treba dotknuté ustanovenie vykladať s prihliadnutím na kontext, do ktorého patrí, účely a štruktúru smernice 2006/112, s osobitným zohľadnením *ratio legis* oslobodenia od dane, ktoré stanovuje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 61 a citovanú judikatúru). Znenie ?lánku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice, konkrétne „poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom“, sa tak nevzťahuje na poskytovanie služieb poskytovaných v nemocničnom zariadení, liečebných a diagnostických strediskách a iných zariadeniach rovnakej povahy oslobodených od dane podľa ?lánku 132 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, ale na poskytovanie lekárskejších a zdravotníckych služieb mimo tohto rámca tak v mieste bydliska poskytovateľa, ako aj v mieste bydliska pacienta alebo na inom mieste (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 36, a z 10. júna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 36).

24 Okrem toho treba uviesť, že pojem „zdravotná starostlivosť“ uvedený v ?lánku 132 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a pojem „poskytovanie zdravotnej starostlivosti“ v zmysle ?lánku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice sa týkajú plnení, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť a, ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie (rozsudky z 10. júna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, body 37 a 38, ako aj z 18. septembra 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, bod 20 citovaná judikatúra).

25 Preto „poskytovanie zdravotnej starostlivosti“ v zmysle tohto ustanovenia musí mať nevyhnutne liečebný účel, keďže práve toto ustanovenie určuje, či majú byť lekárske alebo zdravotnícke služby oslobodené od DPH [pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. marca 2020, X (Oslobodenie telefonického poradenstva od DPH), C-48/19, EU:C:2020:169, bod 27 a citovanú judikatúru], aj keď z toho nevyhnutne nevyplýva, že tento účel služby treba chápať v osobitne úzkom zmysle (rozsudky z 10. júna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 40 a citovaná judikatúra, ako aj z 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 26).

26 Na lekárske alebo zdravotnícke služby poskytované s cieľom chrániť, zachovať alebo obnoviť zdravie osôb sa tak môže vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v ?lánku 132 ods. 1 písm. c) smernice o DPH [rozsudok z 5. marca 2020, X (Oslobodenie telefonického poradenstva od DPH), C-48/19, EU:C:2020:169, bod 27 a citovaná judikatúra].

27 Oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 teda predpokladá splnenie dvoch podmienok, pričom prvá sa týka účelu dotknutého plnenia, ako je pripomenutý v bodoch 24 až 26 tohto rozsudku, a druhá toho, že k plneniu dochádza v rámci výkonu lekárskeho a zdravotníckeho povolania, ako sú definované dotknutým členským štátom.

28 Pokiaľ ide o túto druhú podmienku, treba určiť, ako uvádza portugalská vláda a Komisia, či služba poskytovaná v monitorovaní výživy poskytovaná certifikovaným a kvalifikovaným odborníkom v športových zariadeniach a prípadne v rámci programov zahrňujúcich aj služby v oblasti fyzickej pohody a kondície, je definovaná právom dotknutého členského štátu (rozsudok z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i., C-597/17, EU:C:2019:544, bod 23, ako aj citovaná judikatúra), ako služba poskytovaná v rámci výkonu lekárskeho alebo zdravotníckeho povolania. Zo skutočností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré boli objasnené v rámci pripomienok portugalskej vlády, vyplýva, že dotknutá služba spočíva v osobe s odbornou kvalifikáciou, ktorá ju oprávňuje vykonávať zdravotnícke činnosti definované dotknutým členským štátom, čo musí overiť vnútroštátny súd.

29 Za predpokladu, že by to tak bolo, treba vychádzať z účelu služby, o akú ide vo veci samej, čo zodpovedá prvej podmienke stanovenej v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. V tejto súvislosti treba mať na úmysel preskúmania tohto účelu na pamäti, že oslobodenia od dane stanovené v článku 132 tejto smernice patria do kapitoly 2, nazvanej „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, hlavy IX uvedenej smernice. Činnosť teda nemôže byť oslobodená od dane na základe výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutočňuje za protihodnotu (rozsudky z 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23, a z 21. septembra 2017, Komisia/Nemecko, C-616/15, EU:C:2017:721, bod 49), ak nezodpovedá uvedenému účelu verejného záujmu, ktorý je spoločný pre všetky oslobodenia od dane upravené v tomto článku 132.

30 V tejto súvislosti je nesporné, že služba poskytovaná v monitorovaní výživy a poskytovaná v rámci športového zariadenia môže byť v strednodobom a dlhodobom horizonte alebo plánovaná vo veľkom rozsahu nástrojmi na prevenciu pred určitými chorobami, ako je obezita. Treba však konštatovať, že to platí aj o samotnej športovej praxi, ktorej úloha je uznávaná ako príklad na obmedzenie výskytu kardiovaskulárnych ochorení. Takáto služba má teda v zásade zdravotný účel, ale nie, resp. nie nevyhnutne, liečebný účel.

31 Vzhľadom na to, že neexistuje informácia o tom, že sa poskytuje na účely prevencie, diagnostiky, liečby choroby a uzdravenia, a teda na liečebné účely v zmysle judikatúry citovanej v bodoch 24 a 26 tohto rozsudku, čo musí overiť vnútroštátny súd, služba poskytovaná v monitorovaní výživy, akou je služba poskytovaná vo veci samej, nezodpovedá kritériu činnosti verejného záujmu, ktoré je spoločné pre všetky oslobodenia od dane stanovené v článku 132 smernice 2006/112, a preto sa na ňu nevzťahuje odôvodnenie stanovené v článku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice, takže v zásade podlieha DPH.

32 Tento výklad nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ktorá bráni najmä tomu, aby sa dve dodania tovarov alebo dve poskytovania služieb, ktoré sú z pohľadu spotrebiteľa zhodné alebo podobné a odpovedajú na rovnaké potreby tohto spotrebiteľa a ktoré sú navzájom v konkurenčnom postavení, posudzovali rozdielne z hľadiska DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48 a citovanú judikatúru), pretože vzhľadom na cieľ sledovaný článkom 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 služby poskytované v monitorovaní výživy poskytované s liečebným cieľom a služby poskytované v monitorovaní výživy bez takéhoto cieľa nemožno považovať za zhodné alebo podobné z pohľadu spotrebiteľa a neodpovedajú na rovnaké potreby spotrebiteľa.

33 Akýkoľvek iný výklad by mal za následok rozšírenie pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 nad rámec *ratio legis*, ktoré odráža znenie tohto ustanovenia, ako aj názov kapitoly 2 hlavy IX tejto smernice. Na každú službu vykonávanú v rámci výkonu lekárskeho alebo zdravotníckeho povolania, ktorej účinkom, hoci len veľmi nepriamo či nie úplne bezprostredne, je predchádzajúce ochoreniam, by sa totiž vzťahovalo oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení, čo nezodpovedá úmyslu normotvorcu Únie a požiadavke doslovného výkladu takéhoto oslobodenia od dane, pripomenutej v bode 22 tohto rozsudku. Ako uviedla generálna advokátka v bode 61 svojich návrhov, len neurčitá súvislosť s ochorením bez konkrétneho nebezpečenstva ohrozenia zdravia v tejto súvislosti nemôže postačovať.

34 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je nutné konštatovať, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom služba poskytovaná v monitorovaní výživy poskytovaná za takých podmienok, o aké ide vo veci samej, nemôže patriť do pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. Na druhú otázku nie je preto potrebné odpovedať.

35 Pokiaľ ide o prvú otázku, nemožno vylúčiť, že vzhľadom na zdaniteľný charakter takejto služby sa vnútroštátny súd domnieva, že otázka, či táto služba je alebo nie je nezávislá od služieb v oblasti fyzickej pohody a kondície, má stále význam na účely určenia príslušného daňového režimu vzťahujúceho sa na tieto služby.

36 Je nutné pripomenúť, že hoci v rámci konania stanoveného v článku 267 ZFEÚ, ktoré sa zakladá na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, prináleží uvedeným súdom, ktoré sú ako jediné príslušné najmä na zistenie a posúdenie skutkového stavu, predovšetkým určiť, či služba poskytovaná v monitorovaní výživy poskytovaná za takých podmienok, o aké ide vo veci samej, predstavuje alebo nepredstavuje poskytovanie služieb, ktoré sú nezávislé od služieb v oblasti fyzickej pohody a kondície, a v tejto súvislosti s konečnou platnosťou posúdiť všetky skutkové okolnosti (rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 35 a citovaná judikatúra), Súdny dvor môže týmto súdom poskytnúť všetky výkladové prvky vyplývajúce z práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na účely rozhodnutia veci, o ktorej rozhoduje (rozsudok zo 17. januára 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33). Z tohto hľadiska možno uviesť tieto úvahy.

37 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v prípadoch, keď hospodárske plnenie tvorí súbor prvkov a úkonov, je nutné zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých dochádza k predmetnému plneniu, aby sa určilo, či z neho vyplýva jedno alebo viaceré plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 28 a citovanú judikatúru), pričom treba spresniť, že vo všeobecnosti sa každé plnenie musí považovať za odlišné a nezávislé plnenie, ako vyplýva z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112 [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23 a citovaná judikatúra].

38 Na základe výnimky z tohto všeobecného pravidla však po prvé plnenie, ktoré z hospodárskeho hľadiska pozostáva len z jediného plnenia, nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkcia systému DPH. O jediné plnenie ide preto vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou spolu tak úzko súvisia, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23 a citovaná judikatúra].

39 Na tieto účely, ako uviedla aj generálna advokátka v bodoch 22 až 33 svojich návrhov, je

potrebné zistiť charakteristické prvky dotknutého plnenia (rozsudky z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, bod 22, a z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, bod 30), a to z pohľadu priemerného spotrebiteľa (rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, bod 21 a citovaná judikatúra). Súbor dôkazov, ktorý sa na tieto účely použije, zahŕňa rôzne skutočnosti, pričom prvé sú intelektuálnej povahy a rozhodujúceho významu, ktoré majú preukázať, či sú prvky predmetného plnenia oddeliteľné alebo neoddeliteľné (rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, bod 30) a či je alebo nie je jeho hospodársky účel jediný [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, bod 34], druhé sú vecnej povahy, ktoré nemajú rozhodujúci význam (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, bod 31), a ktoré môžu prípadne podložiť analýzu prvých dôkazov, akými sú oddelený prístup (rozsudok zo 17. januára 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 43), alebo spoločný prístup (rozsudok z 8. decembra 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, bod 33) k dotknutým službám alebo existencia jedinej fakturácie (uznesenie z 19. januára 2012, Purple Parking a Airparks Services, C?117/11, neuvverejnené, EU:C:2012:29, bod 34, ako aj citovaná judikatúra) alebo oddelenej fakturácie (rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, bod 27).

40 Po druhé o jediné plnenie ide v prípade, ak sa jeden alebo viaceré prvky musia považovať za hlavné plnenie, pričom iné prvky sa naopak považujú za vedľajšie plnenie alebo viacero vedľajších plnení, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, bod 29 a citovaná judikatúra].

41 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že prvým kritériom, ktoré treba v tejto súvislosti zohľadniť, je neexistencia samostatného účelu plnenia z pohľadu priemerného spotrebiteľa. Plnenie sa má teda považovať za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je len prostriedkom na lepšie využitie hlavnej služby poskytovateľa [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, bod 29 a citovaná judikatúra].

42 Druhé kritérium, ktoré je v skutočnosti dôkazom prvého, zohľadňuje príslušnú hodnotu každého z plnení tvoriacich hospodárske plnenie, pričom jedno je v porovnaní s druhým minimálne, či dokonca okrajové (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C?308/96 a C?94/97, EU:C:1998:496, bod 24).

43 Po tretie, ako uviedla generálna advokátka v bode 44 svojich návrhov, podľa smernice 2006/112 „transakcie úzko spojené“ s plnením oslobodeným od dane zdieľajú toto oslobodenie od dane, aby sa zabezpečila plná účinnosť tohto oslobodenia. Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku sa však tento tretí druh výnimky zo všeobecného pravidla spočívajúceho v tom, že každé plnenie sa považuje za odlišné a nezávislé plnenie, neuplatní v prípade takej služby spočívajúcej v monitorovaní výživy, ako je služba poskytovaná vo veci samej. Preskúmanie tohto druhu výnimky nie je teda potrebné.

44 Pokiaľ ide o uplatniteľnosť prvého druhu výnimky na služby, o aké ide vo veci samej, uvedeného v bode 38 tohto rozsudku, treba s prihliadnutím na znenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania konštatovať, že žalobkyňa vo veci samej sa venuje najmä činnosti spočívajúcej v správe a prevádzkovaní športových zariadení, ako aj činnostiam v oblasti fyzickej pohody a kondície a že prostredníctvom náležite kvalifikovaného a certifikovaného odborníka poskytovala na tieto účely vo svojich priestoroch služby spočívajúce v monitorovaní výživy.

45 Navyše z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že tieto jednotlivé služby poskytované žalobkyňou vo veci samej boli predmetom oddelenej fakturácie a že tieto služby bolo

možné využiť bez využitia iných služieb.

46 S výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa teda zdá, že služby v oblasti fyzickej pohody a kondície na jednej strane a služby spočívajúce v monitorovaní výživy na druhej strane, ako ich poskytuje žalobkyňa vo veci samej, nie sú neoddeliteľne spojené v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 38 a 39 tohto rozsudku.

47 V zásade treba teda také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za služby, ktoré nepredstavujú jediné zložené plnenie.

48 Pokiaľ ide o uplatniteľnosť druhého druhu výnimky, uvedeného v bodoch 40 až 42 tohto rozsudku, na také služby, o aké ide vo veci samej, v prejednávanej veci treba poukázať na jednej strane na samostatný úcel poskytovania dietetického monitorovania z pohľadu priemerného spotrebiteľa. Aj keby takéto služby dietetického monitorovania boli poskytované alebo by mohli byť poskytované v rovnakých športových priestoroch, ako sú poskytované služby v oblasti fyzickej pohody a kondície, nič to nemení na skutočnosti, že úcel prvých uvedených služieb nie je športový, ale zdravotný a estetický, bez ohľadu na skutočnosť, že dietetická disciplína môže prispievať k atletickému výkonu. Na druhej strane, ako uviedla generálna advokátka v bode 56 svojich návrhov, vo veci samej podľa fakturácie žalobkyne bolo možné 40 % celkovej mesačnej protihodnoty, ktorú má zákazník zaplatiť, pripísať výživovému poradenstvu, čo je percentuálny podiel, ktorý zjavne nemožno kvalifikovať ako minimálny alebo *a fortiori* okrajový. Služby dietetického monitorovania, o aké ide vo veci samej, teda nemožno považovať za doplnkové vo vzťahu k hlavným plneniam, ktoré spočívajú v službách fyzickej pohody a kondície.

49 Z toho vyplýva, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom treba také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za odlišné a navzájom nezávislé na účely uplatnenia článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

50 Vzhľadom na tieto úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom predstavuje služba spočívajúca v monitorovaní výživy poskytovaná certifikovaným a kvalifikovaným odborníkom v športových zariadeniach a prípadne v rámci programov zahrňujúcich aj služby v oblasti fyzickej pohody a kondície, odlišné a nezávislé poskytovanie služieb a nemôže sa naň vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom predstavuje služba spočívajúca v monitorovaní výživy poskytovaná certifikovaným a kvalifikovaným odborníkom v športových zariadeniach a prípadne v rámci programov zahrňujúcich aj služby v oblasti fyzickej pohody a kondície, odlišné a nezávislé poskytovanie služieb a nemôže sa naň vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. c) tejto smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: portugal?ina.