



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 22. října 2020<sup>1</sup>

**Věc C-581/19**

**Frenetikexito – Unipessoal Lda  
proti  
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (rozhodčí soud pro daňové věci – centrum správní arbitráže), Portugalsko]

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty – Existence několika plnění – Kvalifikace jako jediné plnění – Komplexní plnění – Vedlejší plnění k hlavnímu plnění – Dvě samostatná plnění – Osvobození od daně z přidané hodnoty – Poskytování lékařské péče“

### I. Úvod

1. Předmětem daně z přidané hodnoty je podle čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH každé jednotlivé plnění. Někdy jsou však jednotlivá plnění vzájemně tak spojená (takzvaný soubor plnění), že není zřejmé, zda musí být ještě kvalifikována jako jednotlivá, samostatná plnění. Toto řízení se týká otázky, jež má velký praktický význam, totiž kdy se v případě několika plnění jedná o jediné komplexní plnění, nesamostatné vedlejší plnění nebo několik plnění, jež je třeba kvalifikovat jako samostatná plnění.

2. V projednávané věci nabízela provozovatelka fitness studia vedle sportovního tréninku také nutriční poradenství. Služby poskytované v oblasti sportovního tréninku kvalifikovala jako služby podléhající DPH, naopak služby nutričního poradenství jako služby osvobozené od DPH. Podle názoru provozovatelky je nutriční poradenství samostatným poskytováním lékařské péče, které je od daně osvobozeno. Tato domněnka však nemůže obstát v případě, že by kombinace sportovního tréninku a nutričního poradenství představovala jednotné plnění nebo by nutriční poradenství bylo vedlejším plněním ke sportovnímu tréninku. Osvobození takových plnění od daně by pak bylo v zásadě vyloučeno. V případě, že by se jednalo o samostatné plnění, by naopak bylo nutno ověřit, zda je nutriční poradenství skutečně lékařskou péčí ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: němčina.

3. Ačkoliv se Soudní dvůr podobnými<sup>2</sup> otázkami již opakovaně zabýval, nelze podle názoru předkládajícího soudu z dosavadní judikatury Soudního dvora dovodit jednoznačná kritéria pro posuzování takovýchto souborů plnění. Soudní dvůr má proto v tomto řízení také příležitost upřesnit kritéria pro daňové zacházení s takzvanými soubory plnění. To by mohlo vnitrostátním soudům pomoci, aby s právní jistotou a samostatně rozhodovaly o tom, zda se jedná o jediné komplexní plnění, nesamostatné vedlejší plnění nebo (hlavní) plnění, jež je třeba kvalifikovat jako samostatná.

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

4. Unijně právní rámec dotčené věci tvoří ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)<sup>3</sup>.

5. Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

6. Článek 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH osvobozuje od DPH „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotýcném členském státě.“

### B. Portugalské právo

7. Článek 9 portugalského zákona o dani z přidané hodnoty<sup>4</sup> provádí článek 132 směrnice o DPH. Jeho bod 1<sup>5</sup> osvobozuje od DPH poskytování služeb při výkonu povolání lékaře, stomatologa, porodní asistentky, zdravotní sestry a jiných nelékařských zdravotnických profesí.

## III. Skutkový stav

8. Frenetikexito – Unipessoal Lda (dále jen „žalobkyně“) je společnost se sídlem v Portugalsku. Obchodní činnost žalobkyně zahrnuje několik oborů. Zprvce provozuje fitness studia a pořádá programy sportovního tréninku. Kromě toho nabízí mj. nutriční poradenství. Nutriční poradenství je poskytováno jeden den v týdnu v prostorách fitness studií a vede je certifikovaný odborník.

2 – Viz např. rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), ze dne 27. března 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135), ze dne 11. června 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), a ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184).

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1

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

5 – Ve znění platném pro projednávanou věc.

9. Zákazníci fitness studií si mohou nutriční poradenství objednat volitelně ke svým tréninkovým plánům. Nutriční poradenství musí zákazník po jeho objednání zaplatit, nezávisle na tom, jestli jej skutečně využije. V celkovém vyúčtování žalobkyně uvede zvlášť platbu za sportovní trénink a za nutriční poradenství. Podle údajů Portugalské republiky přitom 60 % celkových měsíčních plateb připadá na sportovní trénink a 40 % na nutriční poradenství. Mimoto žalobkyně nabízí nutriční poradenství také externím zákazníkům jako samostatnou službu bez sportovního tréninku.

10. Na služby poskytované v oblasti nutričního poradenství žalobkyně uplatňuje – jak u zákazníků fitness studií, tak u externích zákazníků – osvobození od DPH pro poskytování lékařské péče podle čl. 9 bodu 1 zákona o DPH. Služby poskytované v oblasti sportovního tréninku a v oblasti nutričního poradenství jsou podle jejího názoru nezávislé, a pro účely DPH je tedy nutno je kvalifikovat různě. Autoridade Tributária e Aduaneira (vnitrostátní daňový a celní orgán, Portugalsko, dále jen „orgán daňové správy“) naopak nutriční poradenství kvalifikuje pouze jako nesamostatné vedlejší plnění ke sportovnímu tréninku. Ten není od daně z přidané hodnoty osvobozen. Orgán daňové správy z toho dovozuje, že to musí tedy platit také pro nutriční poradenství. Tvrdí, že při posuzování nesamostatného vedlejšího plnění pro účely DPH je relevantní pouze hlavní plnění.

11. Po ukončení řízení o daňové kontrole proto orgán daňové správy upravil výměry DPH za sporné roky 2014 a 2015. Žalobkyně tyto upravené výměry napadla.

#### IV. Řízení o předběžné otázce

12. Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)], [rozhodčí soud pro daňové záležitosti (centrum pro správní rozhodčí řízení), Portugalsko] předložil rozhodnutím ze dne 22. července 2019 Soudnímu dvoru tyto dvě otázky:

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

- a) má jako hlavní předmět činnosti služby sportovního tréninku a wellness, a jako vedlejší činnost zdravotnické služby zahrnující nutriční služby a poradenství, posouzení fyzické kondice, jakož i masáže;
- b) dává svým zákazníkům k dispozici plány zahrnující výhradně služby sportovního tréninku a plány, které vedle služeb sportovního tréninku zahrnují služby nutričního poradenství,

mají pro účely ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 být zdravotnické služby, konkrétně služby nutričního poradenství, považovány za vedlejší činnost ke službám sportovního tréninku a wellness, s tím, že toto vedlejší plnění podléhá témuž daňovému zacházení jako hlavní činnost? Nebo mají být zdravotnické služby, konkrétně služby nutričního poradenství, a služby sportovního tréninku a wellness naopak považovány za odlišné a nezávislé činnosti, takže podléhají příslušnému daňovému zacházení stanovenému pro každou z nich?

2. Je pro účely uplatnění osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 nezbytné, aby služby uvedené v daném ustanovení byly skutečně poskytnuty, nebo pro uplatnění osvobození postačuje, aby byly dané služby zpřístupněny tak, že jejich využití závisí výhradně na vůli zákazníka?“

13. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně, Portugalská republika a Evropská komise.

## V. Právní analýza

### A. K první otázce

14. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda lze kombinaci sportovního tréninku a nutričního poradenství považovat za soubor plnění, z nichž každé musí být pro účely DPH považováno za samostatné plnění.

15. Zásadně platí, že každé dodání zboží nebo služba musí být kvalifikováno jako samostatné plnění (k tomu bod 1.). Z celkového posouzení dosavadní judikatury Soudního dvora vyplývá pouze několik málo případů výjimek, v nichž se lze od této zásady odchýlit. Tyto případové skupiny nejprve definuji (bod 2) a následně ověřím, zda se v projednávané věci o takovouto výjimku jedná (bod 3).

#### *1. Zásada: Princip samostatnosti každého plnění*

16. Soudní dvůr ve své ustálené judikatuře vychází z toho, že pro účely DPH musí být každé plnění obvykle považováno za oddělené a samostatné<sup>6</sup>. Dovozuje to z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce<sup>7</sup>, jakož i z článku 2<sup>8</sup> směrnice o DPH.

17. Směrnice o DPH mimoto stanoví propracovaný systém pravidel týkajících se místa plnění, osvobození od daně nebo sazby daně. V případě, že by plnění, na něž je nutno nahlížet jako na rozdílná, podléhala pro účely DPH paušálně jednotné kvalifikaci jen proto, že mezi nimi existuje určitá prostorová, časová nebo obsahová souvislost, pak by tento postup představoval obcházení tohoto propracovaného systému.

18. Již z toho vyplývá, že pro účely DPH je zásadně nutno posuzovat každé jednotlivé plnění samostatně. To platí dokonce i v případě, že mezi několika plněními existuje určitá spojitost, neboť slouží společnému hospodářskému cíli<sup>9</sup>.

19. Relevantní není ani podoba konkrétní smlouvy<sup>10</sup>. Posuzování plnění pro účely DPH totiž nemůže záviset na možnostech smluvních úprav, které nabízí příslušné vnitrostátní právo. Je-li tedy několik plnění poskytováno na základě jedné občanskoprávní smlouvy, jak je tomu zčásti v projednávané věci, nezpochybňuje to skutečnost, že z hlediska DPH jsou tato plnění samostatná<sup>11</sup>.

6 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 68), a ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 53).

7 – Např. rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 8. prosince 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, bod 26), a ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 30).

8 – Např. rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 53), a ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 20).

9 – Viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 44), v tomto smyslu také rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 42).

10 – Rozsudky ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 47), a ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 33).

11 – Takto rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 47).

## 2. Výjimky ze zásady samostatnosti každého plnění

20. Tato zásada samostatnosti každého jednotlivého plnění však není absolutní. V zájmu fungujícího systému daně z přidané hodnoty totiž nesmí být plnění rozdělována uměle<sup>12</sup>. Posuzování souborů plnění pro účely DPH se tedy pohybuje na rozhraní zásady samostatnosti plnění na straně jedné a zákazu umělého rozdělování jediných plnění na straně druhé.

21. V této souvislosti Soudní dvůr zavedl dvě výjimky ze zásady samostatnosti plnění: jsou to zaprvé jediná komplexní plnění (k tomu bod a) a zadruhé nesamostatná vedlejší plnění (k tomu bod b). Směrnice o DPH mimoto upravuje ještě výjimku úzce souvisejících plnění (k tomu bod c).

### a) První výjimka: jediné komplexní plnění

22. U jediného komplexního plnění tvoří několik komponent plnění jedno plnění *sui generis*. O takovéto plnění se podle ustálené judikatury Soudního dvora jedná, pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že *objektivně* tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé<sup>13</sup>. Zda tomu tak je, ověřuje Soudní dvůr tak, že určí charakteristické znaky<sup>14</sup>, a tím tedy podstatné prvky dotčeného plnění<sup>15</sup> z „pohledu průměrného spotřebitele“<sup>16</sup>.

23. Je tedy rozhodující, zda průměrný spotřebitel (tedy průměrný příjemce plnění) vnímá přijaté plnění jako několik samostatných plnění, nebo jako jediné plnění. Rozhodujícím kritériem je v tomto ohledu obecné povědomí, tedy co pod tím chápá veřejnost. Tím, že vychází z pohledu „průměrného spotřebitele“, používá Soudní dvůr typizaci, která je uplatňována také v jiných oblastech práva<sup>17</sup>.

24. Soudní dvůr ve své judikatuře vypracoval různé indicie k posuzování souborů plnění pro účely DPH. Jedná se o nedělitelnost prvků plnění (body 25 a násl.), samostatnou dostupnost plnění (bod 29), hospodářský účel plnění (body 30 a 31) a samostatné vyúčtování (body 32 a 33).

#### 1) Nedělitelnost prvků plnění

25. Charakteristickým znakem jediného komplexního plnění je nedělitelnost jeho prvků<sup>18</sup>. U jediného komplexního plnění se jednotlivé prvky plnění spojují do nového samostatného plnění tak, že se podle obecného povědomí jedná jen o jedno jediné plnění.

12 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 44), ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 53), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29).

13 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 33), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70), a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 23).

14 – Rozsudky ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 22), a ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 20).

15 – Rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 30), ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 18), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29). Rozsudky naproti tomu v originále (tzn. ve francouzském jazykovém znění) používají vždy tentýž výraz „éléments caractéristiques“.

16 – Rozsudky ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 21), ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 26), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29).

17 – Viz rozsudky ze dne 23. dubna 2020, Gömböc (C-237/19, EU:C:2020:296, bod 44), ohledně práva ochranných známek, ze dne 30. ledna 2020, Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60, bod 40), ohledně potravinového práva, a ze dne 20. září 2018, OTP Bank a OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750, bod 78), ohledně ochrany spotřebitele.

18 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38), ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 30): „jediné nerozdelitelné hospodářské plnění“, a ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 39).



26. Názorným příkladem jsou cateringová plnění, která jsou složena z nejrůznějších prvků, jako jsou dodávky potravin a služby, např. příprava pokrmů nebo poskytnutí nábytku a nádobí<sup>19</sup>. Rozdělení na dodání zboží a služby by v tomto případě bylo umělé. Průměrnému návštěvníkovi restaurace jde právě o toto propojení různých prvků do „návštěvy restaurace“ jako zážitku, tedy o jednu službu<sup>20</sup>. Jinak je tomu v případě, že zákazník pokrmu pouze přebírá u stánku s občerstvením. Typický zákazník občerstvení v tomto spatřuje jedinou dodávku potravin<sup>21</sup>, ačkoliv příprava a „podávání“ pokrmů na stánku s občerstvením je služba.

27. Z pohledu průměrného spotřebitele pozbývají u jediného komplexního plnění jednotlivé prvky svou samostatnost a ustupují do pozadí za nové plnění *sui generis*. Předmětem posouzení pak je pouze toto jediné plnění jako celek. Váha jednotlivých prvků plnění není relevantní. Skutečnost, zda je jediné komplexní plnění dodáním zboží podle čl. 14 odst. 1 nebo službou podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH, je také pouze otázkou obecného povědomí.

28. Vzhledem k tomu je poněkud matoucí, pokud Soudní dvůr někdy konstatuje, že pro posouzení jediného plnění je relevantní, zda „převažují“ prvky dodání zboží nebo služby<sup>22</sup>. Tato formulace navozuje dojem, že je potřeba provést rozklad na jednotlivé součásti a ty poté položit na misky vah. Myšleno tím je však pouze to, zda je komplexní plnění (*sui generis*) podle obecného povědomí nutno považovat za dodání zboží, nebo za službu.

## 2) Samostatná dostupnost plnění

29. Prvkem naznačujícím, že se nejedná o jediné komplexní plnění, je samostatná dostupnost plnění. Okolnost, že plnění jsou dostupná nezávisle na sobě, podle judikatury Soudního dvora naznačuje, že se pro účely DPH jedná o několik samostatných plnění<sup>23</sup>. Naproti tomu pro jediné komplexní plnění hovoří okolnost, že příjemce plnění si nemůže opatřit jednu komponentu bez druhé<sup>24</sup>. Pokud tedy návštěvníci koupaliště získají s nákupem vstupenky přístup do celého areálu nezávisle na tom, které zařízení skutečně využijí, jedná se o jediné komplexní plnění<sup>25</sup>.

## 3) Nezbytnost komponent plnění pro jeho účel

30. Skutečností naznačující, že se jedná o jediné komplexní plnění, je také jediný hospodářský účel plnění<sup>26</sup>. Je-li pro průměrného příjemce plnění rozhodující právě spojení několika plnění, pak tato okolnost hovoří pro jediné komplexní plnění. Podle judikatury Soudního dvora se o jediné komplexní plnění jedná v případě, že pro dosažení cíle plnění jsou nezbytné všechny jeho prvky<sup>27</sup>.

19 – Rozsudky ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 64), a ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, body 13 a 14).

20 – Rozsudky ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 64), a ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, bod 15).

21 – Rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, body 67 a násl.).

22 – Rozsudky ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, body 74, 76, 81), a ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, bod 14).

23 – Rozsudky ze dne 16. července 2015, Mapfre asistencia a Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, bod 56), a ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 43).

24 – Rozsudky ze dne 8. prosince 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, bod 33), a ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 32).

25 – Rozsudek ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 32).

26 – Viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 40).

27 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 34), a ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 27).

31. Banka například při správě portfolia poskytuje dva druhy služeb: nákup a prodej cenných papírů a jejich správu. Jestliže se tyto dva prvky plnění nutně vzájemně podmiňují, neboť majitel pověřil banku správou cenných papírů právě proto, aby ta rozhodla o nejvýhodnějším okamžiku nákupu a prodeje, pak se jedná o jedinou službu<sup>28</sup>. Jejím předmětem je rozmnožování majetku svěřeného do správy a na rozdíl od pouhého prodeje cenných papírů není osvobozena od DPH<sup>29</sup>.

#### *4) Samostatné vyúčtování jako indicie pro oddělitelnost plnění*

32. Je-li pro soubor plnění sjednána celková cena, pak je to podle judikatury Soudního dvora nutno považovat za indicii, že se jedná o komplexní plnění<sup>30</sup>. A naopak platí, že sjednání samostatných cen pro jednotlivé součásti plnění je také pouhou indicií pro několik samostatných plnění<sup>31</sup>. Oddělení stanovení cen se může v konkrétním případě zakládat pouze na interní kalkulaci poskytovatele plnění.

33. Nelze-li však bez dalšího vypočítat cenu jednotlivých prvků plnění, hovoří to pro jediné komplexní plnění. Rozdělení by totiž v tomto případě působilo uměle. Tak je tomu například u parkovacích služeb mimo areál letiště, kdy zákazníci zaparkují vozidlo na parkovišti mimo areál letiště a provozovatel parkoviště zajistí přepravu na letiště<sup>32</sup>. Závise-li poplatek pouze na délce parkování a doprava není účtována zvlášť, pak tato cenová politika hovoří pro jediné komplexní plnění<sup>33</sup>.

#### *b) Druhá výjimka: Nesamostatné vedlejší plnění*

34. Od zásady samostatnosti každého jednotlivého plnění je nutno se odchýlit také v případě, že plnění je pouhým nesamostatným vedlejším plněním k hlavnímu plnění<sup>34</sup>. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek<sup>35</sup>. Vedlejší plnění má v porovnání s hlavním plněním pouze podružný význam, a proto „sdílí daňový osud hlavního plnění“<sup>36</sup>. To znamená, že vedlejší plnění podléhá témuž daňovému zacházení jako hlavní plnění.

35. Na rozdíl od případu jediného komplexního plnění neznamená rozdělení souboru plnění na hlavní a vedlejší plnění, že je toto rozdělení umělé. Hlavní a vedlejší plnění lze od sebe jasně oddělit. Nesamostatná vedlejší plnění však mají ve vztahu k příslušnému hlavnímu plnění pouze doplňkovou povahu<sup>37</sup>. Vedlejší plnění nemá samostatnou, nýbrž pouze „pomocnou“ funkci.

28 – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 29).

29 – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 46).

30 – Usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services (C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, bod 35), a rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 31).

31 – Rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 27), ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 44), a ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 29).

32 – Usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services (C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29).

33 – Usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services (C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, body 35 a 41).

34 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 34), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 71), ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 54), ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52), ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 21), ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, bod 45), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30).

35 – Rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 71), ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52), ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, bod 45), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30).

36 – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 29), ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 19), ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 21), ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, bod 45), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 32).

37 – Rozsudky ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 22), a ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 30).

36. Například u dodání zboží jsou typickými vedlejšími plněními balení nebo zaslání zboží. Posledně uváděná plnění nemají váhu samostatného hlavního plnění, neboť slouží pouze ke splnění vlastního účelu smlouvy. Totéž platí například také pro případ, kdy poskytovatel plnění nabízí různé možnosti platby<sup>38</sup>.

37. Nejsou-li takto nepodstatná vedlejší plnění posuzována pro účely DPH samostatně, nemůže to propracovaný systém směrnice o DPH ohrozit. Z důvodů praktičnosti je proto nutno vycházet z toho, že se jedná o jediné plnění. U této skupiny případů nevyplývá nutnost rozdělení plnění ani ze zásady daňové neutrality, podle níž nesmí být s obdobnými a vzájemně si konkurujícími plněními zacházeno daňově rozdílně<sup>39</sup>. Pokud totiž poskytovatel plnění může doplňkové vedlejší plnění poskytnout pouze v závislosti na hlavním plnění, nejedná se o konkurenční situaci.

38. Také k této skupině lze v judikatuře Soudního dvora nalézt indicie, jako je vzájemný poměr hodnot jednotlivých plnění (k tomu bod 39 a 40) nebo neexistence samostatného hospodářského zájmu příjemce plnění (k tomu bod 41 a násl.).

#### *1) Nepatrná hodnota v poměru k jinému (hlavnímu) plnění*

39. Rovně zacházení s vedlejším a hlavním plněním je nezávadné potud, pokud je rozsah vedlejšího plnění skutečně zanedbatelný<sup>40</sup>. Hranici k samostatnému plnění proto Soudní dvůr spatřuje tam, kde poskytnutí plnění nezůstane bez citelného dopadu na celkovou cenu a náklady se neomezují pouze na okrajovou část<sup>41</sup>.

40. Nabízí-li například hoteliér svým hostům dopravu z místního letiště a náklady na tuto službu tvoří v porovnání s ubytováním pouze zanedbatelnou část, obvykle to nezakládá čisté vedlejší plnění. Vyzvednutí hostů je koneckonců tradičním úkolem hoteliéra, který umožňuje využít hlavní plnění za optimálních podmínek<sup>42</sup>. Jinak je naproti tomu nutno posuzovat případ, kdy se jedná o velmi vzdálené místo vyzvednutí nebo o transfer na výletní místo, a doprava má tedy citelný dopad na celkovou cenu<sup>43</sup>.

#### *2) Neexistence samostatného hospodářského zájmu příjemce plnění*

41. Pro nesamostatná vedlejší plnění je nadto typické, že příjemce plnění na nich nemá samostatný hospodářský zájem<sup>44</sup>. Z hospodářského hlediska slouží pouze pro doplnění hlavního plnění, a vyskytují se proto obvykle v jeho doprovodu<sup>45</sup>. Jejich hospodářský účel lze z pohledu průměrného spotřebitele naplnit pouze v kombinaci s hlavním plněním.

38 – Rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 27).

39 – Rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 31).

40 – Rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 29): „nevýznamný nebo vedlejší“.

41 – Viz v souvislosti se službami cestovního ruchu rozsudek ze dne 13. října 2005, IST (C-200/04, EU:C:2005:608, bod 28).

42 – Takto výslovně rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 24).

43 – Takto např. stanovisko generálního advokáta Légera ve spojených věcech Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:182, bod 39).

44 – Rozsudky ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, bod 33), ze dne 8. prosince 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, bod 29) s odkazem na rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 35).

45 – Viz například rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) ze dne 15. ledna 2009, V R 91/07, DStRE 2009, 615: osvobození od daně pro dodávky elektřiny ve spojitosti s dlouhodobým pronájmem místa na kempování.



42. Pro zjištění vzájemného poměru několika plnění mohou důležité vodítko poskytnout příslušná smluvní ujednání<sup>46</sup>. Například dodávky vody, tepla a elektřiny lze kvalifikovat jako nesamostatná vedlejší plnění k hlavnímu plnění „pronájem“. Příjemce plnění má totiž zájem o tato běžná plnění pouze v souvislosti s přenecháním prostor. V tomto ohledu proto není relevantní, zda jsou tato vedlejší plnění účtována v závislosti na spotřebě, jak je běžné u vody a tepla<sup>47</sup>. Netypická vedlejší plnění k nájmu by naproti tomu mohla povahu nesamostatného vedlejšího plnění vykazovat pouze ve výjimečném případě<sup>48</sup>.

43. Kvalifikaci plnění jako nesamostatného vedlejšího plnění nebrání ani skutečnost, že by toto plnění mohla poskytovat také třetí osoba, když například nájemce odebírá svou elektřinu přímo od dodavatele<sup>49</sup>. Okolnost, že plnění může teoreticky poskytovat třetí osoba, je spíše součástí koncepce plnění sestávajícího z vedlejšího a hlavního plnění<sup>50</sup>.

### *c) Třetí výjimka: úzce související plnění*

44. Poslední výjimka ze zásady samostatnosti každého jednotlivého plnění vyplývá ze směrnice o DPH samotné. S nezdanitelným plněním „úzce související činnosti“ sdílí jeho nezdanitelnost, čímž napomáhají tomu, aby osvobození od daně dosáhla plného účinku.

45. Příkladem je poskytnutí nemocniční a lékařské péče, které je od daně osvobozeno podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Pro dosažení terapeutického cíle mohou být v konkrétním případě zapotřebí další plnění odlišná od čisté lékařské a nemocniční péče, jako například služby externí laboratoře<sup>51</sup>. Pokud by taková plnění podléhala DPH, nebylo by to slučitelné s cílem snižování nákladů zdravotního systému<sup>52</sup>. Normotvůrce proto v čl. 132 odst. 1 písm. b) stanoví, že od daně jsou stejnou měrou osvobozeny také s vlastní péčí „úzce související činnosti“.

46. Soudní dvůr někdy v kontextu úzce souvisejících činností používá pojmy „hlavní a vedlejší plnění“<sup>53</sup>. To z dogmatického pohledu není zcela správné. Pokud by úzce související činnosti již byly nesamostatným vedlejším plněním, nemusely by tyto činnosti být od daně explicitně osvobozeny. Byly by osvobozeny od daně již z důvodu své povahy vedlejšího plnění.

47. Podle mého názoru chce Soudní dvůr svou terminologií pouze vyjasnit, že úzce související činnosti jsou stejně jako vedlejší plnění ve výše uvedeném smyslu pouze „pomocné povahy“, byť se jedná o samostatná plnění. Na rozdíl od nesamostatných vedlejších plnění tedy skutečně mohou být poskytována jinou osobou povinnou k dani, než která poskytuje vlastní plnění osvobozené od daně<sup>54</sup>. Podmínkou úzce související činnosti není ani totožnost příjemce plnění<sup>55</sup>.

46 – Rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23).

47 – Jinak naproti tomu rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 39), přičemž důvodem tohoto rozhodnutí byly zřejmě zvláštnosti konkrétního případu.

48 – Viz rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 28), ohledně komerčně využívaných prostor.

49 – Rozsudky ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 26); v rozsudku ze dne 11. června 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, bod 22), Soudní dvůr zjevně posuzoval pouze otázku, zda se jedná o „nerozdělitelné hospodářské plnění“ a tedy jediné komplexní plnění, kterou z důvodu teoretické možnosti poskytování plnění třetími osobami a rozdělitelnosti plnění správně zodpověděl záporně. Otázce, zda může být úklid společných prostor nesamostatným vedlejším plněním ve vztahu k pronájmu pozemků, se vůbec nevěnoval.

50 – Rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 26), usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services (C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, bod 31).

51 – Rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, EU:C:2001:12, body 27 a násl.).

52 – Rozsudky ze dne 5. října 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, bod 30), ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další (C-144/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, body 43 a 45), a ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23).

53 – Rozsudky ze dne 4. května 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, bod 25), ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, bod 39), ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko (C-79/09, nezveřejněný, EU:C:2010:171, bod 51), a ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04 a C-395/04, EU:C:2005:734, bod 18).

54 – Rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 31).

55 – Rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 32).

### 3. Posouzení zde dotčeného nutričního poradenství

48. Nabízí-li žalobkyně, jako v projednávané věci, vedle sportovního tréninku také nutriční poradenství, pak obě služby slouží společnému hospodářskému cíli: jsou stejnou měrou způsobilé zlepšit tělesné zdraví a sportovní výkonnost. Využití jednoho zvyšuje efektivitu druhého.

49. Na rozdíl od názoru Portugalska z toho však nutně nevyplývá, že služby v oblasti sportovního tréninku a v nutriční oblasti poskytované, alespoň převážně, na základě jednoho smluvního poměru musí být považovány za jediné plnění. Pouhá hospodářská spojitost dvou plnění nepostačuje, aby překonala zásadní samostatnost každého jednotlivého plnění (k tomu viz bod 18 výše).

50. Ani okolnost, že nutriční poradenství je poskytováno ve fitness studiu, nevede k jinému závěru. Při kombinaci sportovního tréninku a nutričního poradenství je totiž vyloučeno jak jediné komplexní plnění (body 51 a násl.) tak i nesamostatné vedlejší plnění (body 55 a násl.).

#### a) Absence jediného komplexního plnění

51. O jedinou komplexní službu se jedná, pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že *objektivně* tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé<sup>56</sup>. Indiciemi, že tomu tak je, jsou nedělitelnost prvků plnění (body 25 a násl.), samostatná dostupnost plnění (bod 29), nezbytnost komponent plnění pro jeho účel (body 30 a 31) a samostatné vyúčtování (body 32 a 33). Takové indicie v projednávané věci neexistují.

52. Dokonce i v případě, že se zákazníci rozhodnou pro balíček sestávající ze sportovního tréninku a výživového poradenství, nejsou jednotlivé prvky plnění (sportovní trénink a výživa) spolu neoddělitelně spojeny. Tyto služby jsou koneckonců poskytovány v jiném časovém a prostorovém rámci různým personálem. Samostatné posuzování pro účely DPH se tedy nejeví umělé. Průměrný zákazník fitness studia totiž může mít za to, že se jedná o dvě plnění.

53. Obě služby – sportovní trénink a nutriční poradenství – může příjemce plnění využít i nezávisle na sobě. Každý zákazník si může vybrat, zda si zvolí obě nabídky v kombinaci nebo každou samostatně. Absolvování nutričního poradenství také není nezbytně nutné pro účelné provádění sportovního tréninku. To vyplývá již z toho, že žalobkyně nabízí na výběr tréninkové plány s nutričním poradenstvím či bez něj.

54. Konečně také ze samostatného vyúčtování služeb lze v projednávané věci usuzovat na existenci dvou samostatných plnění. I když je při současném objednání sportovního tréninku a nutričního poradenství účtován celkový měsíční poplatek, je u obou služeb stanovena cena samostatně, což žalobkyně také vykazuje na faktuře.

<sup>56</sup> – Rozsudky ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 23), ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 33), ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70), a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 23).

## **b) Absence nesamostatného vedlejšího plnění**

55. V projednávané věci nejsou splněna ani kritéria nesamostatného vedlejšího plnění. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek<sup>57</sup>. Indiciemi pro tuto pomocnou funkci je vzájemný poměr hodnot jednotlivých plnění (body 39 a 40) nebo neexistence samostatného hospodářského zájmu příjemce plnění (body 41 a násl.). Ani tyto indicie v projednávané věci neexistují.

56. Již vzájemný poměr hodnot plnění v oblasti sportovního tréninku a v nutriční oblasti ukazuje, že nutriční poradenství není zanedbatelným, nesamostatným vedlejším plněním. Jak uvádí Portugalsko, připadá na nutriční poradenství 40 % celkového měsíčního poplatku. Částka hrazená za nutriční poradenství tedy není pouze marginální částí celkového poplatku.

57. Příjemce plnění má také samostatný hospodářský zájem o nutriční poradenství. Jak již bylo objasněno, lze hospodářského účelu nesamostatného vedlejšího plnění dosáhnout pouze ve spojení s příslušným hlavním plněním. Tak tomu však v projednávané věci právě není. Pro dosažení cíle nutričního poradenství, kterým je zdravá výživa, není sportovní trénink relevantní. Zdravá výživa a dostatečná tělesná aktivita jsou stejnou měrou součástí zdravého životního stylu, podle obecného povědomí však pokrývají různé oblasti života. Nutriční poradenství tedy pouze doplňuje sportovní trénink.

## **4. Závěr**

58. Závěrem lze tedy konstatovat, že služby poskytované žalobkyní v projednávané věci v rámci nutričního poradenství jsou samostatnými službami ve smyslu směrnice o DPH, které je nutno posuzovat nezávisle na daňovém posouzení sportovního tréninku.

## **B. Ke druhé otázce**

59. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH uplatní také v případě, že je nutriční poradenství sice zapláceno, nebylo však využito. Předkládající soud přitom zjevně vychází z toho, že služby nutričního poradenství žalobkyně spadají pod osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

60. To je však, v souladu s názorem Komise, spíše sporné. Aby takové osvobození od daně platilo, muselo by se jednat o poskytnutí lékařské péče<sup>58</sup>. Pojem „lékařská péče“ zahrnuje pouze takové výkony, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu vyléčit nemoci nebo zdravotní obtíže<sup>59</sup>. Podmínkou je tedy léčebný účel<sup>60</sup>.

57 – Rozsudky ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23), ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 71), ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30).

58 – Rozsudky ze dne 5. března 2020, X (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 17), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 19), ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 23), a ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 27).

59 – Rozsudky ze dne 5. března 2020, X (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 28), ze dne 18. září 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, bod 20), ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 20), ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 29), a ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 48).

60 – Rozsudky ze dne 5. března 2020, X (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 28), ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 22), ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 a C-444/04, EU:C:2006:257, bod 24), a ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625, body 40 a 42).

61. Tuto podmínku obecné nutriční poradenství splňovat nebude. Soudní dvůr sice léčebný účel pojímá široce a zahrnuje do něj také preventivní opatření, jejichž cílem je ochránit a zachovat zdraví<sup>61</sup>. Ty však musí sloužit k odvrácení, zabránění nebo předejití výskytu nemocí, poranění nebo zdravotních obtíží, nebo aby pomohly odhalit nemoci v latentním nebo pokračujícím stadiu<sup>62</sup>. Pouze nejistá spojitost bez konkrétního nebezpečí zdravotní újmy postačuje v tomto případě stejně málo<sup>63</sup> jako čistě estetické cíle<sup>64</sup>. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda cílem poradenství je prevence určitých nemocí, případně jejich léčba, nebo zda má pouze obecně zlepšit tělesnou pohodu či vzhled<sup>65</sup>.

62. Otázka, zda je pro osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH zapotřebí, aby služba byla skutečně využita, by zde proto mohla být relevantní pouze výjimečně. K tomu Soudní dvůr v jiné souvislosti již rozhodl, že posouzení služby pro účely DPH nezávisí na tom, zda poskytovatel tuto službu pouze zpřístupňuje k volnému využití, nebo zda ji skutečně vykonává<sup>66</sup>.

63. V žádném případě však není nasnadě, že tuto judikaturu lze přenést na konkrétní osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. To totiž předpokládá léčebný účel plnění, což je v případě zaplaceného, avšak nevyužitého nutričního poradenství spíše sporné. Na tuto otázku zde ale není nutno odpovídat. Ta by totiž vyvstala až v okamžiku, kdy by předkládající soud také správně konstatoval, že zde dotčené nutriční poradenství je poskytnutím lékařské péče, a uvedl důvody. Tak tomu však není.

## VI. Závěry

64. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

- „1) Poskytuje-li osoba povinná k dani služby v oblasti nutričního poradenství, sportovního tréninku a wellness, jako je tomu v projednávané věci, jedná se o různá, vzájemně nezávislá plnění ve smyslu směrnice 2006/112/ES.
- 2) U takového nutričního poradenství, jaké je dotčeno v projednávané věci, se o poskytnutí lékařské péče osvobozené od daně ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES jedná nanejvýš v případě, že slouží léčebnému účelu. Toto posouzení přísluší předkládajícímu soudu.“

61 – Rozsudky ze dne 2. července 2015, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 21), ze dne 21. března 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 28), a ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 43).

62 – Rozsudek ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 44).

63 – Rozsudek ze dne 10. června 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, bod 44).

64 – Rozsudek ze dne 21. března 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 29).

65 – Rozsudek ze dne 5. března 2020, *X* (osvobození od DPH u telefonických konzultací) (C-48/19, EU:C:2020:169, bod 26).

66 – Rozsudky ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 36), a ze dne 21. března 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 40).