



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 4ης Μαρτίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Υπηρεσίες υποκείμενες στον ΦΠΑ – Απαλλαγές – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Παροχές ιατρικής περίθαλψης στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών – Διατροφική παρακολούθηση και διατροφικές συμβουλές – Δραστηριότητες σωματικής άσκησης και δραστηριότητες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας – Έννοια της “ενιαίας σύνθετης παροχής”, της “παροχής που είναι παρεπόμενη της κύριας” και της “ανεξαρτησίας των παροχών” – Κριτήρια»

Στην υπόθεση C-581/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία] με απόφαση της 22ας Ιουλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Ιουλίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

Frenetikexito – Unipessoal Lda

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, N. Wahl (εισηγητή), F. Biltgen, L. S. Rossi και J. Passer, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Frenetikexito – Unipessoal Lda, εκπροσωπούμενη από τον R. Monteiro, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Lares καθώς και από τις S. Jaulino και P. Barros da Costa,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον B. Rechena,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 22ας Οκτωβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Frenetikexito – Unipessoal Lda και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) σχετικά με πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για την παροχή υπηρεσιών διατροφικής παρακολούθησης και διατροφικών συμβουλών καθώς και υπηρεσιών που αφορούν τη σωματική άσκηση και τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, στον ΦΠΑ υπόκεινται:
«οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 4 Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν:
«τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».
- 5 Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν:
«τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

Το πορτογαλικό δίκαιο

- 6 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ:
«Οι υπηρεσίες που παρέχονται κατά την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού, του οδοντίατρου, της μαίας, του νοσηλευτή και των λοιπών παραϊατρικών επαγγελμάτων».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Η Frenetikexito είναι εμπορική εταιρία η οποία ασκεί, κυρίως, δραστηριότητα διαχείρισης και εκμετάλλευσης αθλητικών εγκαταστάσεων, δραστηριότητες σχετικές με τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας, καθώς και δραστηριότητες για την προαγωγή και βελτίωση της ανθρώπινης υγείας, όπως η διατροφική παρακολούθηση και η παροχή διατροφικών συμβουλών ή η αξιολόγηση της φυσικής κατάστασης.
- 8 Μετά την εγγραφή της στο μητρώο της Entidade Reguladora da Saúde (ρυθμιστικής αρχής υγείας, Πορτογαλία), η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παρέσχε, κατά τα έτη 2014 και 2015, υπηρεσίες διατροφικής παρακολούθησης στους χώρους της, απασχολώντας ειδικευμένη και πιστοποιημένη προς τούτο διατροφολόγο. Η εν λόγω διατροφολόγος, την οποία προσέλαβε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ήταν διαθέσιμη για την παροχή των υπηρεσιών της μία ημέρα την εβδομάδα. Για τις υπηρεσίες αυτές δεν χρεώθηκε ΦΠΑ.
- 9 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προσέφερε στους χώρους της διάφορα προγράμματα. Ορισμένα από αυτά περιελάμβαναν υπηρεσίες που αφορούσαν μόνον τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας, ενώ άλλα περιελάμβαναν, επιπλέον, και διατροφική παρακολούθηση. Κάθε πελάτης είχε τη δυνατότητα να επιλέξει το πρόγραμμα που επιθυμούσε και να κάνει ή να μην κάνει χρήση όλων των προσφερόμενων στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού υπηρεσιών. Επομένως, αν ο πελάτης εγγραφόταν σε πρόγραμμα το οποίο περιελάμβανε διατροφική παρακολούθηση, η συγκεκριμένη υπηρεσία του χρεωνόταν, ανεξαρτήτως του αν έκανε χρήση της και ασχέτως του αριθμού των συνεδριών που πραγματοποιήσε.
- 10 Επιπλέον, η εγγραφή για τις υπηρεσίες διατροφικής παρακολούθησης μπορούσε να γίνει χωριστά από την εγγραφή για κάθε άλλη υπηρεσία, έναντι καταβολής ορισμένου ποσού, το οποίο διέφερε ανάλογα με το αν ο πελάτης ήταν ή δεν ήταν μέλος σε κάποια από τις αθλητικές εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας της κύριας δίκης.
- 11 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, στα τιμολόγια που εξέδιδε, διέκρινε μεταξύ των ποσών που αφορούσαν τις υπηρεσίες σχετικά με τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας και αυτών που αφορούσαν τη διατροφική παρακολούθηση. Δεν υπήρχε αντιστοιχία μεταξύ των τιμολογούμενων υπηρεσιών διατροφικής παρακολούθησης και των συνεδριών που αφορούσαν τη διατροφή.
- 12 Στο πλαίσιο ελέγχου, η φορολογική και τελωνειακή αρχή διαπίστωσε ότι, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, οι πελάτες της προσφεύγουσας της κύριας δίκης είχαν πληρώσει για την υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης, ακόμη και στην περίπτωση που δεν είχαν κάνει χρήση αυτής. Ως εκ τούτου, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η παροχή της υπηρεσίας αυτής είχε παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την παροχή της υπηρεσίας διατήρησης της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας. Για τον λόγο αυτό, η φορολογική και τελωνειακή αρχή αποφάσισε να εφαρμόσει ως προς την υπηρεσία αυτή τη φορολογική μεταχείριση της κύριας παροχής και να εκδώσει πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΠΑ πλέον των αναλογούντων αντισταθμιστικών τόκων, συνολικού ύψους 13 253,05 ευρώ.
- 13 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν κατέβαλε τα ως άνω ποσά, με αποτέλεσμα να κινηθούν κατ' αυτής οι ισχύουσες για την αναγκαστική είσπραξη τους διαδικασίες, στο πλαίσιο των οποίων η προσφεύγουσα συνήψε συμφωνία πληρωμής σε δόσεις. Ωστόσο, θεωρώντας ότι οι υπηρεσίες που παρείχε όσον αφορά τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας και οι υπηρεσίες διατροφικής παρακολούθησης ήταν ανεξάρτητες μεταξύ τους, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή με αίτημα να διαπιστωθεί ο παράνομος χαρακτήρας της επίμαχης πράξεως διοικητικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Όταν, όπως συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση, εταιρία:

- α) ασκεί, κατά κύριο λόγο, δραστηριότητες σχετικές με τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών της και, δευτερευόντως, δραστηριότητες σχετικές με την ανθρώπινη υγεία, οι οποίες περιλαμβάνουν υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, παροχή διατροφικών συμβουλών και αξιολόγηση της φυσικής κατάστασης, όπως επίσης και συνεδρίες μασάζ,
- β) θέτει στη διάθεση των πελατών της προγράμματα τα οποία περιλαμβάνουν μόνον υπηρεσίες σωματικής άσκησης και προγράμματα τα οποία, επιπλέον των υπηρεσιών σωματικής άσκησης, περιλαμβάνουν και υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης,

για τους σκοπούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [2006/112], είναι οι δραστηριότητες που αφορούν την ανθρώπινη υγεία, ιδίως οι υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, παρεπόμενες των δραστηριοτήτων που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών, με συνέπεια να υπόκειται η παρεπόμενη παροχή στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή; Ή, αντιθέτως, συνιστούν αφενός οι δραστηριότητες που αφορούν την ανθρώπινη υγεία, ιδίως οι υπηρεσίες διατροφικής υποστήριξης, και αφετέρου οι δραστηριότητες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας των πελατών, χωριστές και ανεξάρτητες παροχές, με συνέπεια να υπόκεινται στην αντίστοιχη φορολογική μεταχείριση η οποία προβλέπεται για καθεμία από αυτές τις δραστηριότητες;

2) Για τους σκοπούς εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [2006/112], απαιτείται οι υπηρεσίες οι οποίες μνημονεύονται στην εν λόγω διάταξη να παρέχονται πράγματι ή για την εφαρμογή της συγκεκριμένης απαλλαγής αρκεί και μόνο να τίθενται στη διάθεση των πελατών τέτοιες υπηρεσίες κατά τρόπον ώστε η χρησιμοποίησή τους να εξαρτάται αποκλειστικώς από τη βούληση του πελάτη;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

15 Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι अपαράδεκτη επειδή το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε επαρκώς κατά νόμον τις αναγκαίες πληροφορίες για την παροχή προσήκουσας και χρήσιμης απαντήσεως, όπως απαιτεί το άρθρο 94, στοιχείο α', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

16 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, προϋπόθεση για να παρασχεθεί χρήσιμη για το εθνικό δικαστήριο ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης είναι να έχει τηρήσει αυστηρά το δικαστήριο αυτό τις σχετικές με το περιεχόμενο της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως απαιτήσεις που προβλέπονται ρητώς στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου (απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, *Conorzio Italian Management και Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

17 Ειδικότερα, είναι μεταξύ άλλων αναγκαίο, όπως προβλέπει το άρθρο 94, στοιχείο α', του Κανονισμού Διαδικασίας, να περιλαμβάνει η απόφαση περί παραπομπής συνοπτική έκθεση των σχετικών διαπιστωθέντων από το αιτούν δικαστήριο πραγματικών περιστατικών ή, τουλάχιστον, έκθεση των πραγματικών στοιχείων στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα (απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2019, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και έκθεση των λόγων που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την

ερμηνεία ή το κύρος ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και της κατά τη γνώμη του σχέσεως μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας (διάταξη της 5ης Ιουνίου 2019, *Wilo Salmson France*, C-10/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2019:464, σκέψη 15).

- 18 Εν προκειμένω, η απόφαση περί παραπομπής περιέχει επαρκή πραγματικά στοιχεία για την κατανόηση τόσο των προδικαστικών ερωτημάτων όσο και του περιεχομένου τους και, ως εκ τούτου το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του δικαίου της Ένωσης και τα οποία θα του δώσουν τη δυνατότητα να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης. Επομένως, αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 19 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σε συνδυασμό με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης η οποία παρέχεται από πιστοποιημένο και εξουσιοδοτημένο επαγγελματία σε χώρους αθλητικών εγκαταστάσεων και, ενδεχομένως, στο πλαίσιο προγραμμάτων τα οποία περιλαμβάνουν και υπηρεσίες σχετικές με τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας συνιστά ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών. Ερωτά επίσης το Δικαστήριο αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, προϋποθέτει την πραγματική παροχή της υπηρεσίας, εν προκειμένω υπηρεσίας διατροφικής παρακολούθησης όπως η περιγραφόμενη από το αιτούν δικαστήριο, ή αν αρκεί για την εν λόγω απαλλαγή το γεγονός ότι η υπηρεσία τίθεται στη διάθεση του πελάτη.
- 20 Επιβάλλεται, εκ προοιμίου, η διαπίστωση ότι το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε τα προδικαστικά ερωτήματα στηριζόμενο, κατά τα φαινόμενα, στην παραδοχή ότι ένα από τα είδη των παρασχεθεισών στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών, και συγκεκριμένα η υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης, μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.
- 21 Επομένως, πρέπει καταρχάς να εξακριβωθεί η ορθότητα της παραδοχής αυτής, την οποία υποστηρίζει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, αμφισβητεί, όμως, η Πορτογαλική Κυβέρνηση και δέχεται υπό προϋποθέσεις η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
- 22 Κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Η ερμηνεία των όρων αυτών, όμως, πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Ειδικότερα, ο εν λόγω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος (απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 23 Εν προκειμένω, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί βάσει του πλαισίου εντός του οποίου εντάσσεται, των σκοπών και της οικονομίας της οδηγίας 2006/112, λαμβανομένης ιδίως υπόψη της *ratio legis* της απαλλαγής την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, σκέψη 61 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι όροι που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, ήτοι οι «παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος», δεν αφορούν παροχές που πραγματοποιούνται εντός νοσοκομείου, σε κέντρα ιατρικής περίθαλψης και

- διάγνωσης και σε άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, οι οποίες απαλλάσσονται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, αλλά ιατρικές και παραϊατρικές υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο στην οικία του παρέχοντος τις υπηρεσίες όσο και στην οικία του ασθενούς ή σε κάθε άλλο τόπο (πρβλ. αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 36, και της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 36).
- 24 Σημειωτέον δε ότι η έννοια της «ιατρικής περίθαλψης», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, και η έννοια των «παροχών ιατρικής περίθαλψης», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, αφορούν, αμφότερες, παροχές υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, την περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψεις 37 και 38, και της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 25 Κατά συνέπεια, οι «παροχές ιατρικής περίθαλψης», κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, πρέπει οπωσδήποτε να επιδιώκουν θεραπευτικό σκοπό, δεδομένου ότι κρίσιμο στοιχείο για να προσδιοριστεί αν παροχή ιατρικών ή παραϊατρικών υπηρεσιών πρέπει να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ είναι ο σκοπός αυτός [πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, X (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τηλεφωνικές συμβουλευτικές υπηρεσίες), C-48/19, EU:C:2020:169, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία], μολονότι τούτο δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο θεραπευτικός σκοπός μιας παροχής υπηρεσιών επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία (αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 26).
- 26 Επομένως, οι υπηρεσίες ιατρικού ή παραϊατρικού χαρακτήρα που παρέχονται με σκοπό την προστασία της υγείας των προσώπων, περιλαμβανομένης της διατήρησης ή της αποκατάστασής της, μπορούν να τυγχάνουν της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 [απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, X (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τηλεφωνικές συμβουλευτικές υπηρεσίες), C-48/19, EU:C:2020:169, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 27 Επομένως, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 προϋποθέτει ότι πληρούνται δύο προϋποθέσεις, εκ των οποίων η πρώτη αφορά τον σκοπό της επίμαχης υπηρεσίας, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 24 έως 26 της παρούσας αποφάσεως, και η δεύτερη αφορά την παροχή της υπηρεσίας αυτής στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως αυτά καθορίζονται από το οικείο κράτος μέλος.
- 28 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, πρέπει να εξεταστεί αν, όπως επισημαίνουν η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, μια υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παρέχεται από πιστοποιημένο και εξουσιοδοτημένο προς τούτο επαγγελματία σε χώρους αθλητικών εγκαταστάσεων και, ενδεχομένως, στο πλαίσιο προγραμμάτων που περιλαμβάνουν και υπηρεσίες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας, ορίζεται, από το δίκαιο του οικείου κράτους μέλους (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropaxie κ.λπ., C-597/17, EU:C:2019:544, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), ως παρεχόμενη στο πλαίσιο άσκησης ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος. Από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής, τα οποία διευκρινίζονται με τις παρατηρήσεις της Πορτογαλικής Κυβέρνησης, προκύπτει ότι η επίμαχη υπηρεσία παρεχόταν μέσω προσώπου το οποίο διέθετε τα προσόντα που απαιτούνταν για την άσκηση παραϊατρικού επαγγέλματος, όπως αυτό ορίζεται από το οικείο κράτος μέλος, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 29 Αν υποθεθεί ότι τούτο αληθεύει εν προκειμένω, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο σκοπός της παροχής μιας υπηρεσίας όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο οποίος αντιστοιχεί στην πρώτη προϋπόθεση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112. Συναφώς, δεν πρέπει

να λησμονείται, στο πλαίσιο της εξέτασης του σκοπού αυτού, ότι οι απαλλαγές του άρθρου 132 της εν λόγω οδηγίας εντάσσονται στο κεφάλαιο 2 του τίτλου ΙΧ, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Επομένως, μια δραστηριότητα δεν μπορεί να απαλλάσσεται, κατά παρέκκλιση από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-616/15, EU:C:2017:721, σκέψη 49), αν δεν ανταποκρίνεται στον εν λόγω σκοπό γενικού συμφέροντος, ο οποίος είναι κοινός για όλες τις απαλλαγές του εν λόγω άρθρου 132.

- 30 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι μια υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης η οποία παρέχεται εντός αθλητικής εγκαταστάσεως μπορεί, θεωρούμενη μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα ή πολύ γενικώς, να αποτελεί μέσο πρόληψης ορισμένων ασθενειών, όπως η παχυσαρκία. Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ίδιο ισχύει και για αυτή καθαυτήν την άθληση, της οποίας ο ρόλος είναι αναγνωρισμένος όσον αφορά, παραδείγματος χάριν, την ελάττωση του κινδύνου εμφάνισης καρδιαγγειακών παθήσεων. Επομένως, μια τέτοια υπηρεσία επιτελεί, καταρχήν, υγειονομικό σκοπό, αλλά όχι ή, τουλάχιστον, όχι κατ' ανάγκην θεραπευτικό σκοπό.
- 31 Επομένως, ελλείψει ενδείξεως περί του ότι παρέχεται με σκοπό την πρόληψη, τη διάγνωση, τη θεραπεία ασθενείας και την αποκατάσταση της υγείας και, επομένως, με θεραπευτικό σκοπό, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στις σκέψεις 24 και 26 της παρούσας αποφάσεως, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, μια υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης, όπως η παρασχεθείσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν πληροί το κριτήριο της δραστηριότητας γενικού συμφέροντος το οποίο είναι κοινό για όλες τις απαλλαγές του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 και, κατά συνέπεια, δεν εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, οπότε υπόκειται, καταρχήν, στον ΦΠΑ.
- 32 Η ερμηνεία αυτή δεν αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία απαγορεύει, ειδικότερα, τη διαφορετική από απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παραδόσεων αγαθών ή δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, και βρίσκονται, ως εκ τούτου, σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), δεδομένου ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, οι υπηρεσίες διατροφικής παρακολούθησης οι οποίες παρέχονται για θεραπευτικούς σκοπούς και οι υπηρεσίες διατροφικής παρακολούθησης που δεν παρέχονται για τέτοιους σκοπούς δεν μπορούν να θεωρηθούν πανομοιότυπες ή παρόμοιες από τη σκοπιά του καταναλωτή και δεν ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του τελευταίου.
- 33 Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα είχε ως συνέπεια τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 πέραν της ratio legis που συνάγεται από το γράμμα της διατάξεως αυτής και τον τίτλο του κεφαλαίου 2 του τίτλου ΙΧ της οδηγίας. Πράγματι, κάθε υπηρεσία η οποία παρέχεται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικού ή παραϊατρικού επαγγέλματος, η οποία έχει ως πολύ έμμεση ή και απώτερη συνέπεια την πρόληψη ορισμένων παθήσεων, θα ενέπιπτε στην απαλλαγή που προβλέπεται στη διάταξη αυτή, πράγμα το οποίο δεν ανταποκρίνεται στην πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης και στην απαίτηση στενής ερμηνείας της απαλλαγής αυτής, η οποία υπομνήσθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως. Όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στο σημείο 61 των προτάσεών της, η απλώς υποθετική σύνδεση με μια πάθηση, χωρίς συγκεκριμένο κίνδυνο βλάβης της υγείας, δεν αρκεί εν προκειμένω.

- 34 Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται το συμπέρασμα ότι, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης η οποία παρέχεται υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη δεν μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112. Επομένως, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.
- 35 Όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, δεν αποκλείεται, λαμβανομένου υπόψη του ότι μια τέτοια υπηρεσία είναι φορολογητέα, το αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει ότι το ζήτημα κατά πόσον η υπηρεσία αυτή είναι ανεξάρτητη από τις υπηρεσίες διατήρησης της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας παραμένει σημαντικό για τον καθορισμό της φορολογικής μεταχείρισης καθεμίας από τις υπηρεσίες αυτές.
- 36 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, μολονότι στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ η οποία στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, εναπόκειται στα εν λόγω δικαστήρια, τα οποία είναι τα μόνα αρμόδια, μεταξύ άλλων, να διαπιστώνουν και να εκτιμούν τα πραγματικά περιστατικά, να κρίνουν, ειδικότερα, αν μια υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης η οποία παρέχεται υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης συνιστά παροχή υπηρεσιών ανεξάρτητη από τις υπηρεσίες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας και να διατυπώσουν συναφώς οποιαδήποτε οριστική εκτίμηση όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στα εν λόγω δικαστήρια όλα τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία τα οποία μπορούν να είναι χρήσιμα για την εκδίκαση στις υποθέσεως της οποίας έχουν επιληφθεί (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 33). Υπό το πρίσμα αυτό, επιβάλλονται οι ακόλουθες παρατηρήσεις.
- 37 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στην περίπτωση που μια οικονομική δραστηριότητα αποτελείται από σύνολο στοιχείων και πράξεων, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η εν λόγω δραστηριότητα προκειμένου να κριθεί αν προκύπτουν εντεύθεν μία ή περισσότερες παροχές υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), με τη διευκρίνιση ότι, κατά κανόνα, κάθε παροχή υπηρεσίας πρέπει να θεωρείται ως αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως απορρέει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 [απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 38 Ωστόσο, κατ' εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν, πρώτον, η πράξη που αποτελείται από μία μόνον παροχή σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά, ώστε να μη αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ. Ακριβώς για τον λόγο αυτόν, ενιαία παροχή υφίσταται όταν περισσότερα στοιχεία ή ενέργειες του υποκειμένου στον φόρο με αποδέκτη τον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός [απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 39 Προς τούτο, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 22 έως 33 των προτάσεών της, πρέπει να προσδιοριστούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης πράξεως (αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, σκέψη 22, και της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψη 30) από την άποψη του μέσου καταναλωτή (απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το σύνολο των στοιχείων τα οποία χρησιμοποιούνται για τον σκοπό αυτόν περιλαμβάνει διάφορα επιμέρους στοιχεία, εκ των οποίων τα μεν, τα οποία είναι διανοητικά και έχουν καθοριστική σημασία, αποσκοπούν στη διαπίστωση του αδιάσπαστου ή μη χαρακτήρα των στοιχείων της επίμαχης πράξης (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160,

σκέψη 30) και του οικονομικού σκοπού της, ενιαίου ή μη [απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, σκέψη 34], ενώ τα δε, τα οποία είναι υλικά και στερούνται καθοριστικής σημασίας (πρβλ. απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 31), χρησιμοποιούνται, εφόσον χρειάζεται, για τη στήριξη της ανάλυσης των πρώτων, όπως π.χ. η χωριστή (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 43) ή κοινή (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, σκέψη 33) πρόσβαση στις επίμαχες υπηρεσίες ή η ύπαρξη ενιαίας (διάταξη της 19ης Ιανουαρίου 2012, Purple Parking και Airparks Services, C-117/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:29, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) ή χωριστής τιμολόγησης (απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, σκέψη 27).

- 40 Δεύτερον, μια οικονομική πράξη συνιστά ενιαία παροχή όταν πρέπει να θεωρηθεί ότι περισσότερα στοιχεία αποτελούν την κύρια παροχή, ενώ, αντιστρόφως, άλλα στοιχεία πρέπει να λογισθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, υποκείμενες στην ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή [απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 41 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το πρώτο κριτήριο που πρέπει να ληφθεί υπόψη συναφώς είναι η απουσία αυτοτελούς σκοπού της παροχής από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, όταν δεν συνιστά αυτοσκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες [απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 42 Το δεύτερο κριτήριο, το οποίο αποτελεί στην πραγματικότητα μια ένδειξη του πρώτου, αφορά τη συνεκτίμηση της αξίας καθεμίας από τις παροχές που συνθέτουν την οικονομική πράξη, από την οποία προκύπτει ότι η μία αξία είναι ελάχιστη, ή και ασήμαντη, σε σχέση με την άλλη (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin, C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψη 24).
- 43 Τρίτον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών της, δυνάμει της οδηγίας 2006/112, οι «στενά συνδεδεμένες» με απαλλασσόμενη υπηρεσία πράξεις υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπει η εν λόγω οδηγία προκειμένου να διασφαλιστεί η πλήρης αποτελεσματικότητα της απαλλαγής αυτής. Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στις σκέψεις 30 και 31 της παρούσας αποφάσεως, το τρίτο αυτό είδος εξαιρέσεως από τον γενικό κανόνα κατά τον οποίο κάθε παροχή πρέπει να θεωρείται ως αυτοτελής και ανεξάρτητη παροχή δεν έχει εφαρμογή σε υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης όπως αυτή που παρέχεται στην υπόθεση της κύριας δίκης. Επομένως, η εξέταση αυτού του είδους της εξαιρέσεως μπορεί να παραλειφθεί.
- 44 Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής, σε υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, του πρώτου είδους εξαιρέσεως, περί της οποίας γίνεται λόγος στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, από την ανάγνωση της αποφάσεως περί παραπομπής μπορεί να διαπιστωθεί ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ασκεί, κυρίως, τη δραστηριότητα της διαχείρισης και εκμετάλλευσης αθλητικών εγκαταστάσεων, καθώς και δραστηριότητες σχετικές με τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας, και ότι παρέσχε, απασχολώντας επαγγελματίες με τα κατάλληλα προσόντα και δεόντως πιστοποιημένο προς τούτο, υπηρεσίες διατροφικής παρακολούθησης στους χώρους της.
- 45 Επιπλέον, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι επιμέρους αυτές υπηρεσίες τις οποίες παρείχε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης τιμολογούνταν χωριστά και ότι οι πελάτες μπορούσαν να επιλέγουν ορισμένες μόνον από αυτές, χωρίς να χρησιμοποιούν τις άλλες.

- 46 Επομένως, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας, αφενός, και τη διατροφική παρακολούθηση, αφετέρου, όπως παρέχονται από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης, δεν συνδέονται άρρηκτα μεταξύ τους κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 38 και 39 της παρούσας αποφάσεως.
- 47 Επομένως, πρέπει να γίνει καταρχήν δεκτό ότι παροχές όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη δεν συνιστούν ενιαία σύνθετη παροχή.
- 48 Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής σε παροχές υπηρεσιών, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, του δευτέρου είδους εξαιρέσεως, περί της οποίας γίνεται λόγος στις σκέψεις 40 έως 42 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει, εν προκειμένω, να επισημανθεί, αφενός, ο αυτοτελής σκοπός της υπηρεσίας διαιτητικής παρακολούθησης από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή. Ακόμη και αν οι υπηρεσίες της διαιτητικής παρακολούθησης παρέχονταν ή μπορούσαν να παρασχεθούν στις ίδιες αθλητικές εγκαταστάσεις με αυτές όπου παρέχονται οι υπηρεσίες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας, γεγονός παραμένει ότι ο σκοπός των πρώτων δεν έχει σχέση με τη σωματική άσκηση, αλλά με την υγεία και την αισθητική, παρά το γεγονός ότι η διατροφική πειθαρχία μπορεί να συμβάλει στις αθλητικές επιδόσεις. Αφετέρου, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών της, στην υπόθεση της κύριας δίκης, σύμφωνα με την τιμολόγηση της προσφεύγουσας, το 40 % του συνολικού μηνιαίου αντιτίμου που έπρεπε να καταβάλει ο πελάτης αναλογούσε στις διατροφικές συμβουλές, ποσοστό το οποίο, προδήλως, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ελάχιστο ή, κατά μείζονα λόγο, ασήμαντο. Επομένως, οι υπηρεσίες διαιτητικής παρακολούθησης, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, δεν μπορούν να θεωρηθούν παρεπόμενες σε σχέση με τις κύριες, οι οποίες συνίστανται σε υπηρεσίες που αφορούν τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας.
- 49 Εξ αυτού συνάγεται ότι, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, παροχές όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρούνται αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.
- 50 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης η οποία παρέχεται από πιστοποιημένο και εξουσιοδοτημένο επαγγελματία σε χώρους αθλητικών εγκαταστάσεων και, ενδεχομένως, στο πλαίσιο προγραμμάτων που περιλαμβάνουν και υπηρεσίες σχετικές με τη διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας συνιστά αυτοτελή και ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών και δεν μπορεί να εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 51 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης η οποία παρέχεται από πιστοποιημένο και εξουσιοδοτημένο επαγγελματία σε χώρους αθλητικών εγκαταστάσεων και, ενδεχομένως, στο πλαίσιο προγραμμάτων που περιλαμβάνουν και υπηρεσίες σχετικές με τη

διατήρηση της φυσικής κατάστασης και της σωματικής ευεξίας συνιστά αυτοτελή και ανεξάρτητη παροχή υπηρεσιών και δεν μπορεί να εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής.

(υπογραφές)