



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 22 października 2020 r.¹

Sprawa C-581/19

Frenetikexito – Unipessoal Lda
przeciwko
Autoridade Tributária e Aduaneira

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

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

I. Wprowadzenie

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

2. W niniejszej sprawie osoba prowadząca obiekt sportowy oprócz usług związanych z poprawą kondycji fizycznej oferowała również doradztwo żywieniowe. Usługi w zakresie poprawy kondycji fizycznej kwalifikowała jako usługi podlegające opodatkowaniu VAT, natomiast usługi w zakresie doradztwa żywieniowego jako usługi zwolnione z podatku. Uważała, że doradztwo żywieniowe stanowi zwolnione z podatku, niezależne świadczenie opieki medycznej. Założenie to jest jednak z góry nieprawidłowe, jeżeli połączenie usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego miałyby stanowić jednolitą usługę lub też doradztwo żywieniowe miałyby być niesamodzielnym świadczeniem o charakterze pomocniczym wobec usług związanych z poprawą kondycji fizycznej. Zwolnienie transakcji z podatku byłoby wówczas co do zasady wykluczone. W przypadku niezależnego świadczenia należałoby natomiast zbadać, czy doradztwo żywieniowe rzeczywiście stanowi świadczenie opieki medycznej w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

¹ Język oryginału: niemiecki.

3. Mimo że Trybunał już wielokrotnie zajmował się podobnymi² zagadnieniami, sąd odsyłający uważa, że na podstawie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału nie da się jeszcze ustalić jednoznacznych kryteriów, w świetle których należy oceniać takie zespoły świadczeń i czynności. Niniejsze postępowanie daje zatem Trybunałowi również możliwość doprecyzowania kryteriów opodatkowania VAT tzw. zespołów świadczeń i czynności. Mogłoby to ułatwić wyspecjalizowanym sądom krajowym samodzielne i pewne pod względem prawnym podejmowanie odpowiednich rozstrzygnięć w kwestii występowania jednego świadczenia złożonego, niesamodzielnego świadczenia o charakterze pomocniczym lub dwóch świadczeń (głównych), które należy traktować odrębnie.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

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

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

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

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

B. Prawo portugalskie

7. W art. 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (portugalskiej ustawy o VAT)⁴ transponowano art. 132 dyrektywy VAT. W pkt 1⁵ tego artykułu zwolniono usługi świadczone w ramach wykonywania zawodu lekarza, dentysty, położnej, pielęgniarki lub innych zawodów paramedycznych.

III. Stan faktyczny

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

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

³ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

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

⁵ W brzmieniu mającym zastosowanie do niniejszego postępowania.

9. Klienci obiektu sportowego mogą opcjonalnie zamawiać doradztwo żywieniowe dodatkowo do swoich planów treningowych. Po złożeniu zamówienia klient ma obowiązek zapłaty za doradztwo żywieniowe bez względu na to, czy faktycznie z niego skorzysta. Strona skarżąca wykazuje na fakturze zbiorczej osobno opłaty należne za usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i za doradztwo żywieniowe. Według informacji przekazanych przez Republikę Portugalską 60% łącznej opłaty miesięcznej przypada na usługi związane z poprawą kondycji fizycznej, a 40% na doradztwo żywieniowe. Strona skarżąca oferuje ponadto doradztwo żywieniowe klientom zewnętrznym jako odrębną usługę bez usług związanych z poprawą kondycji fizycznej.

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

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

IV. Postępowanie prejudycjalne

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

„1. Czy w sytuacji, gdy, jak w niniejszej sprawie, spółka

- a) prowadzi głównie działalność związaną z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej oraz, pomocniczo, działalność w zakresie ochrony zdrowia, w tym usługi w zakresie żywienia, usługi doradztwa żywieniowego i usługi w zakresie oceny kondycji fizycznej, a także wykonywanie masażu;
- b) oferuje swoim klientom plany obejmujące wyłącznie usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i plany, które obejmują usługi związane z poprawą kondycji fizycznej oraz usługi doradztwa żywieniowego,

do celów przepisów art. 2 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 [listopada 2006 r.] należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługa w zakresie doradztwa żywieniowego ma charakter pomocniczy w stosunku do działalności związanej z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej, w związku z czym świadczenie pomocnicze powinno być traktowane pod względem podatkowym tak samo jak świadczenie główne, czy też przeciwnie, należy uznać, że działalność w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności usługa w zakresie doradztwa żywieniowego i działalność związana z utrzymaniem i poprawą kondycji fizycznej są względem siebie odrębne oraz niezależne, a zatem stosuje się do nich traktowanie pod względem podatkowym przewidziane dla każdej z tych działalności?

2. Czy w celu zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 [lit.] c) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 [listopada 2006 r.] konieczne jest, by usługi, o których mowa w tym przepisie, były rzeczywiście świadczone, czy też do zastosowania wspomnianego zwolnienia wystarczy samo udostępnienie rzeczonych usług, tak aby korzystanie z nich zależało wyłącznie od woli klienta?”.

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

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytania pierwszego

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

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

1. Zasada: zasada niezależności każdego świadczenia

16. Trybunał zakłada w utrwalonym orzecznictwie, że każde świadczenie należy co do zasady uznawać za odrębne i niezależne dla celów opodatkowania VAT⁶. Wyciąga taki wniosek z art. 1 ust. 2 akapit drugi⁷ oraz art. 2⁸ dyrektywy VAT.

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

18. Już z tego wynika, że co do zasady każde pojedyncze świadczenie należy poddać odrębnej ocenie dla celów VAT. Dotyczy to nawet sytuacji, w których między kilkoma świadczeniami istnieje określony związek, ponieważ służą jednolitemu celowi gospodarczemu⁹.

⁶ Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 68); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53).

⁷ Na przykład wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 26); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 30).

⁸ Na przykład wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 20).

⁹ Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 44, podobnie również wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 42).

19. Bez znaczenia jest także dane uregulowanie umowne¹⁰. Kwalifikacja transakcji do celów VAT nie może bowiem zależeć od możliwości jej umownego uregulowania, jakie oferuje dane krajowe prawo cywilne. Jeżeli zatem kilka świadczeń – jak ma to częściowo miejsce w niniejszym postępowaniu – jest wykonywanych na podstawie jednej umowy cywilnoprawnej, nie podważa to niezależności tych świadczeń do celów opodatkowania VAT¹¹.

2. Odstępstwa od zasady niezależności każdego świadczenia

20. Zasada niezależności każdego świadczenia nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Transakcji nie należy bowiem sztucznie rozdzielać, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT¹². Opodatkowanie VAT zespołów świadczeń i czynności wymaga więc wyważenia z jednej strony zasady niezależności świadczeń, a z drugiej zakazu sztucznego rozdzielania jednolitych transakcji.

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

a) Pierwsze odstępowanie – jedno świadczenie złożone

22. W przypadku jednego świadczenia złożonego kilka elementów świadczenia tworzy świadczenie *sui generis*. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału takie świadczenie występuje w sytuacji, w której dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą *obiektywnie* tylko jedno, niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny¹³. Trybunał ustala, czy ma to miejsce, określając elementy charakterystyczne¹⁴, a tym samym istotę danej transakcji¹⁵, „z punktu widzenia przeciętnego konsumenta”¹⁶.

23. Decydującym czynnikiem jest zatem to, czy przeciętny konsument (tj. przeciętny świadczeniobiorca) postrzega otrzymane świadczenie jako wiele niezależnych świadczeń, czy też jedno pojedyncze świadczenie. Kluczowym kryterium jest w tym przypadku powszechny odbiór, a więc to, co rozumie pod tym ogół ludności. Ustanawiając kryterium „przeciętnego konsumenta”, Trybunał posługuje się typizacją, którą stosuje również w innych obszarach prawa¹⁷.

10 Wyroki: z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 47); z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 33).

11 Tak w wyroku z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 47).

12 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 44); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29).

13 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 33); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70); z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 23).

14 Wyroki: z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 22); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 20).

15 Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 30); z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 18); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29). W oryginale (tj. we francuskiej wersji językowej) wyroki te stosują natomiast zawsze to samo wyrażenie: „*éléments caractéristiques*”.

16 Wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 21); z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 26); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29).

17 Zobacz w kwestii prawa znaków towarowych wyrok z dnia 23 kwietnia 2020 r., Gömböc (C-237/19, EU:C:2020:296, pkt 44); w kwestii prawa żywnościowego wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60, pkt 40); w kwestii ochrony konsumentów wyrok z dnia 20 września 2018 r., OTP Bank i OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750, pkt 78).

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

1) Nierozzerwalność poszczególnych elementów świadczenia

25. Cechą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozzerwalność jego poszczególnych elementów¹⁸. W przypadku jednego świadczenia złożonego poszczególne jego elementy stapiają się ze sobą, tworząc nowe, niezależne świadczenie, w związku z czym w powszechnym odbiorze występuje tylko jedno pojedyncze świadczenie.

26. Wyraźnie widać to na przykładzie transakcji restauracyjnych, które składają się z bardzo różnych elementów świadczenia, takich jak dostawa żywności i usługi związane z przygotowaniem posiłków czy też udostępnieniem mebli i naczyń¹⁹. Rozdzielenie świadczenia na dostawę towarów i usługę byłoby w tym wypadku sztuczne. Dla przeciętnej osoby odwiedzającej restaurację liczy się właśnie połączenie tych poszczególnych elementów, które składają się na doświadczenie, jakim jest „wizyta w restauracji”, a więc usługa²⁰. Sytuacja wygląda inaczej, jeżeli klient jedynie odbiera jedzenie ze stoiska gastronomicznego. Typowy klient takich lokali postrzega to jako pojedynczą dostawę żywności, nawet jeśli przygotowanie posiłku i jego „zaserwowanie” na stoisku gastronomicznym stanowi usługę²¹.

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

28. Nieco mylące są zatem dokonywane niekiedy przez Trybunał wyjaśnienia, zgodnie z którymi przy ocenie jednego świadczenia liczy się to, czy „przeważają” elementy dostawy, czy też usługi²². Sformułowanie to sugeruje, że należy rozłożyć świadczenie na poszczególne części składowe, które następnie trafią na szalę wagi. Chodzi przy tym jednak tylko o to, czy świadczenie złożone (sui generis) należy w powszechnym odbiorze postrzegać jako dostawę, czy jako usługę.

2) Niezależna dostępność świadczeń

29. Wskazówką świadczącą o nieistnieniu jednego świadczenia złożonego jest niezależna dostępność świadczeń. Okoliczność, że świadczenia są dostępne niezależnie od siebie, wskazuje w świetle orzecznictwa Trybunału na istnienie kilku niezależnych świadczeń w rozumieniu przepisów o VAT²³. Jeżeli natomiast świadczeniobiorca nie może otrzymać jednego elementu świadczenia bez innego,

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

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

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

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

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

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

przemawia to za jednym świadczeniem złożonym²⁴. Jedno świadczenie złożone występuje zatem, kiedy osoby odwiedzające park wodny, nabywając bilet wstępu, uzyskują dostęp do wszystkich urządzeń znajdujących się w kompleksie, niezależnie od tego, z jakiego urządzenia faktycznie korzystają²⁵.

3) Niezbędność poszczególnych elementów świadczenia dla osiągnięcia jego celu

30. Wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji²⁶. Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa Trybunału jedno świadczenie złożone występuje wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu²⁷.

31. W przypadku zarządzania portfelem bank świadczy na przykład zwykle dwa rodzaje usług – zakup i sprzedaż papierów wartościowych oraz zarządzanie nimi. Jeżeli w tym przypadku poszczególne elementy świadczenia bezwzględnie warunkują się nawzajem, ponieważ właściciel aktywów powierza zarządzanie papierami wartościowymi bankowi właśnie dlatego, aby bank sam decydował o najkorzystniejszym momencie ich zakupu i sprzedaży, występuje jedna usługa²⁸. Przedmiotem tej usługi jest pomnażanie aktywów, które przekazano w celu zarządzania, i w przeciwieństwie do samej sprzedaży papierów wartościowych nie jest ona zwolniona z podatku²⁹.

4) Odrębne rozliczenie jako wskazówka świadcząca o odrębności świadczeń

32. Jeżeli za zespół świadczeń i czynności ustala się cenę łączną, w świetle orzecznictwa Trybunału jest to również wskazówka świadcząca o istnieniu jednego świadczenia złożonego³⁰. Odwrotnie natomiast: uzgodnienie odrębnych cen za poszczególne elementy świadczenia również jest jedynie wskazówką przemawiającą za istnieniem kilku niezależnych świadczeń³¹. Odrębna wycena może bowiem w indywidualnych przypadkach polegać też tylko na wewnętrznym wyliczeniu świadczeniodawcy.

33. Jeżeli nie da się w prosty sposób obliczyć części wynagrodzenia przypadającej na poszczególne elementy świadczenia, świadczy to jednak o istnieniu jednego świadczenia złożonego. W takim wypadku rozdzielenie wydawałoby się raczej sztuczne. Jest tak na przykład w wypadku tzw. usług off-airport park and ride, w ramach których klienci pozostawiają swój pojazd na parkingu poza terenem lotniska, a operator parkingu świadczy transport na lotnisko³². Jeżeli wynagrodzenie zależy wyłącznie od długości parkowania, a transport nie jest rozliczany odrębnie, takie ustalenie ceny świadczy o istnieniu jednego świadczenia złożonego³³.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

33 Postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services (C-117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29, pkt 35, 41).

b) Drugie odstępstwo – niesamodzielne świadczenie o charakterze pomocniczym

34. Kolejne odstępstwo od zasady niezależności każdego świadczenia jest konieczne, kiedy dane świadczenie stanowi jedynie niesamodzielne świadczenie o charakterze pomocniczym wobec świadczenia głównego³⁴. Świadczenie należy uważać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy³⁵. Świadczenie pomocnicze ma w porównaniu ze świadczeniem głównym jedynie drugorzędne znaczenie, w związku z czym jest „traktowane dla celów podatkowych tak samo, jak świadczenie główne”³⁶. Oznacza to, że świadczenie pomocnicze musi być traktowane do celów VAT w taki sam sposób, jak świadczenie główne.

35. Inaczej niż w przypadku jednego świadczenia złożonego rozdzielenie zespołu świadczeń i czynności na świadczenia główne i pomocnicze nie prowadzi do sztucznego podziału. Świadczenie główne i świadczenie pomocnicze można wyraźnie od siebie oddzielić. Niesamodzielne świadczenia pomocnicze mają jednak jedynie charakter dodatkowy wobec odnośnych świadczeń głównych³⁷. Świadczeniu pomocniczemu nie przypada niezależna funkcja, a jedynie funkcja „służebna”.

36. Typowymi świadczeniami pomocniczymi w przypadku dostawy towarów są na przykład ich pakowanie i wysyłka. Pakowanie i wysyłka nie mają znaczenia niezależnego świadczenia głównego, ponieważ służą wyłącznie osiągnięciu właściwego celu umowy. To samo ma również miejsce na przykład wtedy, kiedy świadczeniodawca udostępnia za wynagrodzeniem różne możliwości zapłaty³⁸.

37. W przypadku takich drobnych świadczeń pomocniczych odstępstwo od niezależnej kwalifikacji dla celów VAT nie może zagrozić zróżnicowanemu systemowi przewidzianemu w dyrektywie VAT. Ze względu na praktyczność należy zatem założyć istnienie jednej transakcji. Również zasada neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, by usługi podobne, wzajemnie wobec siebie konkurencyjne, były różnie traktowane z punktu widzenia VAT, nie wymaga w tej kategorii przypadków rozdzielenia transakcji³⁹. Nie ma bowiem konkurencji, jeżeli świadczeniodawca może wykonać dodatkowe świadczenie pomocnicze jedynie w zależności od świadczenia głównego.

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

34 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 34); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 23); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71); z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 54); z dnia 21 lutego 2008 r., Part service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 52); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 21); z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, pkt 45); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 30).

35 Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 23); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71); z dnia 21 lutego 2008 r., Part service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 52); z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, pkt 45); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 30).

36 Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 29); z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 19); z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 21); z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, pkt 45); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 32).

37 Wyroki: z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 22); z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 30).

38 Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 27).

39 Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 31).

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

39. Takie samo traktowanie świadczenia pomocniczego i świadczenia głównego nie budzi wątpliwości o tyle, o ile zakres świadczenia pomocniczego jest rzeczywiście pomijalny⁴⁰. Z tego powodu Trybunał wyznacza granicę niezależnego świadczenia tam, gdzie wykonanie świadczenia nie pozostaje bez widocznego wpływu na cenę łączną, a koszty nie są ograniczone jedynie do marginalnej części⁴¹.

40. Na przykład jeżeli hotelarz oferuje swoim gościom usługę odbioru z lokalnego lotniska, a koszt tej usługi jest jedynie nieznaczny w porównaniu z kosztem zakwaterowania, jest to zazwyczaj świadczenie czysto pomocnicze. W końcu taki odbiór jest zwyczajowym zadaniem hotelarza, które służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego⁴². Stan faktyczny może wymagać natomiast innej oceny, jeżeli miejsce odbioru jest położone daleko lub ma to być transfer do miejsca wylotu, a usługa transportowa w związku z tym w widoczny sposób wpływa na cenę łączną⁴³.

2) Brak niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy

41. Typowe dla niesamodzielnych świadczeń pomocniczych jest ponadto to, że świadczeniobiorca nie ma w odniesieniu do nich niezależnego interesu gospodarczego⁴⁴. Pod względem gospodarczym służą one wyłącznie dopełnieniu i uzupełnieniu świadczenia głównego, w związku z czym mają wobec nich zwykle charakter towarzyszący⁴⁵. Ich cel gospodarczy z punktu widzenia przeciętnego konsumenta można zrealizować jedynie w połączeniu ze świadczeniem głównym.

42. W ramach badania wzajemnych relacji między kilkoma świadczeniami istotną wskazówką mogą być poszczególne postanowienia umowne⁴⁶. Na przykład dostawę wody, ciepła i energii elektrycznej prawdopodobnie należy uznać za niesamodzielne świadczenia pomocnicze wobec świadczenia głównego, jakim jest „wynajem”. Świadczeniobiorca ma bowiem interes w otrzymaniu tych zwykle występujących świadczeń wyłącznie w związku z przekazaniem lokalu. To, czy te świadczenia pomocnicze – jak ma to zwykle miejsce w przypadku wody i ciepła – rozlicza się w zależności od zużycia, nie ma w tym zakresie znaczenia⁴⁷. Nietypowe świadczenia pomocnicze wobec najmu mają natomiast prawdopodobnie charakter niesamodzielnego świadczenia pomocniczego jedynie w wyjątkowych przypadkach⁴⁸.

40 Wyrok z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 29: „nieistotne lub poboczne”).

41 Zobacz w związku z usługami turystycznymi wyrok z dnia 13 października 2005 r., Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, pkt 28).

42 Tak wyrażnie w wyroku z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 24).

43 Tak na przykład w opinii rzecznika generalnego P. Légera w sprawach połączonych Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:182, pkt 39).

44 Wyroki: z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 33); z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 [C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 29 z odesłaniem do wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 35)].

45 Zobacz na przykład wyrok Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) z dnia 15 stycznia 2009 r., VR 91/07, DStRE 2009, 615: Zwolniona z podatku dostawa energii elektrycznej wraz z długoterminowym wynajmem miejsca kempingowego.

46 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 23).

47 Inaczej natomiast w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 39), chociaż rozstrzygnięcie to wynikało raczej ze szczególnych okoliczności tego konkretnego przypadku.

48 Zobacz wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 28), w kwestii pomieszczeń wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej.

43. To, że niesamodzielne świadczenie pomocnicze mogłaby teoretycznie wykonać również osoba trzecia – na przykład najemca mógłby pobierać energię elektryczną bezpośrednio od jej dostawcy – nie sprzeciwia się istnieniu niesamodzielnego świadczenia pomocniczego⁴⁹. Fakt, że świadczenie może teoretycznie wykonać osoba trzecia, jest raczej powiązany z ideą transakcji składającej się ze świadczenia pomocniczego i świadczenia głównego⁵⁰.

c) Trzecie odstępstwo – czynność ściśle związana

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

45. Przykładem jest zwolnienie z podatku opieki szpitalnej i medycznej na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Aby osiągnąć cel terapeutyczny, w indywidualnych przypadkach mogą być konieczne dalsze świadczenia, które różnią się od czystej opieki medycznej i szpitalnej – na przykład usługi zewnętrznego laboratorium⁵¹. Gdyby takie świadczenia zostały objęte VAT, byłoby to niezgodne z celem polegającym na obniżeniu kosztów systemu służby zdrowia⁵². W związku z tym w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT ustawodawca określił, że czynności ściśle związane z właściwą opieką są również zwolnione z podatku.

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

47. Za pomocą swojej terminologii Trybunał zmierza też moim zdaniem jedynie do wyjaśnienia, że czynności ściśle związane podobnie jak świadczenia pomocnicze w powyższym rozumieniu mają „charakter służebny”, nawet jeśli są to świadczenia niezależne. Może je zatem rzeczywiście – w przeciwieństwie do niesamodzielných świadczeń pomocniczych – wykonywać również inny podatnik niż ten, który wykonuje właściwe świadczenie zwolnione z podatku⁵⁴. Przestanką istnienia czynności ściśle związanej nie jest też tożsamość świadczeniobiorcy⁵⁵.

3. Ocena doradztwa żywieniowego świadczonego w niniejszej sprawie

48. Jeżeli – jak strona skarżąca w niniejszej sprawie – oferuje się oprócz usług związanych z poprawą kondycji fizycznej również doradztwo żywieniowe, obie usługi służą wspólnemu celowi gospodarczemu – są w równym stopniu odpowiednie do tego, by poprawić kondycję fizyczną i formę sportową. Korzystanie z jednych zwiększa skuteczność drugich.

49 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26); w wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r., RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, pkt 22), Trybunał zbadał najwyraźniej jedynie, czy istnieje „nierozzerwalna operacja gospodarcza”, a tym samym jedno świadczenie złożone, czemu słusznie zaprzeczył ze względu na teoretyczną możliwość wykonania świadczenia przez osoby trzecie i odrębność świadczeń. Nie odniósł się natomiast do pytania o to, czy sprzątanie części wspólnych mogłoby stanowić niesamodzielne świadczenie pomocnicze w stosunku do wynajmu nieruchomości.

50 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26); postanowienie z dnia 19 stycznia 2012 r., Purple Parking i Airparks Services (C-117/11, niepublikowane, EU:C:2012:29, pkt 31).

51 Wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 27 i nast.).

52 Wyroki: z dnia 5 października 2016 r., TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30); z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in. (C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 43, 45); z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 23).

53 Wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 25); z dnia 10 czerwca 2010 r., CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 39); z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Holandia (C-79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 51); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 18).

54 Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 31).

55 Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 32).

49. Wbrew stanowisku Portugalii niekoniecznie wynika z tego jednak, że usługi związane z poprawą kondycji fizycznej i usługi w zakresie doradztwa żywieniowego, świadczone – przynajmniej w przeważającej części – na podstawie jednolitego stosunku umownego, należy uznać za jedną transakcję. Samo ekonomiczne powiązanie dwóch świadczeń nie jest wystarczające, aby przełamać zasadniczą niezależność każdego z nich (zob. w tej kwestii pkt 18 powyżej).

50. Oceny tej nie zmienia fakt, że doradztwo żywieniowe ma miejsce w obiekcie sportowym. W przypadku połączenia usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego w grę nie wchodzi bowiem ani jedno świadczenie złożone (pkt 51 i nast.), ani niesamodzielne świadczenie pomocnicze (pkt 55 i nast.).

a) Brak jednego świadczenia złożonego

51. Jedno świadczenie złożone ma miejsce, gdy świadczenie podatnika składa się z co najmniej dwóch elementów, które są ze sobą tak ściśle związane, że *obiektywnie* tworzą jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie na potrzeby kwalifikacji miałoby charakter sztuczny⁵⁶. Wskazówki, które o tym świadczą, to nierozdzielność elementów świadczenia (pkt 25 i nast.), niezależna dostępność świadczeń (pkt 29), niezbędność poszczególnych elementów świadczenia dla osiągnięcia jego celu (pkt 30, 31) oraz odrębne rozliczenie (pkt 32, 33). Wskazówki te nie występują w niniejszej sprawie.

52. Nawet jeśli klienci decydują się na kompleksowy pakiet składający się z usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego, poszczególne elementy świadczenia (poprawa kondycji fizycznej i doradztwo żywieniowe) nie są nierozdzielnie ze sobą związane. Usługi te świadczy w końcu różny personel w odrębnych ramach czasowych i przestrzennych. Odrębna kwalifikacja dla celów VAT nie wydaje się zatem sztuczna. Przeciętny klient obiektu sportowego założyłby bowiem prawdopodobnie istnienie dwóch świadczeń.

53. Świadczenie związane z poprawą kondycji fizycznej i doradztwo żywieniowe są dostępne dla świadczeniobiorcy również niezależnie od siebie. Każdy klient może swobodnie zdecydować, czy zamówi obie usługi łącznie, czy każdą odrębnie. Ukończenie zajęć z doradztwa żywieniowego nie jest też niezbędne, aby w racjonalny sposób skorzystać z usług związanych z poprawą kondycji fizycznej. Świadczy o tym już samo to, że strona skarżąca oferuje klientom wybór – mogą zdecydować się na plany poprawy kondycji fizycznej z doradztwem żywieniowym lub bez niego.

54. Wreszcie, o istnieniu dwóch niezależnych świadczeń świadczy w niniejszej sprawie również odrębne rozliczenie. Nawet jeśli w przypadku wspólnego zamówienia usług związanych z poprawą kondycji fizycznej i doradztwa żywieniowego należy uiścić łączną opłatę miesięczną, wycena jest odrębna, co strona skarżąca wykazuje na fakturze.

⁵⁶ Wyroki: z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 23); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 33); z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22); z dnia 10 listopada 2016 r., Bašťová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70); z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 23).

b) Brak niesamodzielnego świadczenia pomocniczego

55. Nie są tu również spełnione kryteria dotyczące niesamodzielnego świadczenia pomocniczego. Świadczenie należy uważać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy⁵⁷. Wskazówki, które świadczą o tej funkcji służebnej, to stosunek wartości poszczególnych świadczeń wobec siebie (pkt 39, 40) lub brak niezależnego interesu gospodarczego świadczeniobiorcy (pkt 41 i nast.). Również te wskazówki nie występują w niniejszej sprawie.

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

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

4. Wnioski

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

B. W przedmiocie pytania drugiego

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

⁵⁷ Wyroki: z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 23); z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71); z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 52); z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 30).

60. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji jest to jednak raczej wątpliwe. Aby takie zwolnienie z podatku znalazło zastosowanie, musiałyby istnieć świadczenie opieki medycznej⁵⁸. Pojęcie „świadczenia opieki medycznej” obejmuje jedynie takie świadczenia, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia⁵⁹. Warunkiem jest zatem cel terapeutyczny⁶⁰.

61. Ogólne doradztwo żywieniowe nie będzie go spełniać. Trybunał ujmuje, co prawda, cel terapeutyczny szeroko i uznaje za wystarczające również działania profilaktyczne, które chronią i utrzymują dobry stan zdrowia⁶¹. Muszą one jednak mieć na celu przeszkodzenie lub zapobieżenie chorobie, obrażeniom lub zakłóceniom zdrowia albo ich uniknięcie lub też wykrycie ukrytych chorób lub chorób w stadium początkowym⁶². Sam niepewny związek bez konkretnego ryzyka negatywnego wpływu na zdrowie nie jest tu wystarczający⁶³, podobnie jak cel czysto estetyczny⁶⁴. Sąd odsyłający musi zbadać, czy usługa w zakresie doradztwa żywieniowego ma na celu zapobieganie określonym chorobom lub ich leczenie, czy też ma poprawić jedynie ogólne samopoczucie albo wygląd⁶⁵.

62. Prawdopodobnie jedynie w drodze wyjątku kryterium w niniejszej sprawie stanowi to, czy zastosowanie zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, wymaga, aby rzeczywiście skorzystano ze świadczenia. W tej kwestii Trybunał rozstrzygnął już w innym kontekście, że kwalifikacja usługi dla celów VAT nie zależy od tego, czy świadczeniodawca jedynie oddaje ją do swobodnej dyspozycji, czy też rzeczywiście wykonuje⁶⁶.

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

VI. Wnioski

64. Proponuję zatem Trybunałowi, by wydał następujące rozstrzygnięcie:

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

58 Wyroki: z dnia 5 marca 2020 r., X (zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 17); z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. (C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 19); z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 23); z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 27).

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

60 Wyroki: z dnia 5 marca 2020 r., X (Zwolnienie z VAT porad telefonicznych) (C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 28); z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 22); z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 24); z dnia 20 listopada 2003 r., Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625, pkt 40, 42).

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

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

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

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

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

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

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