



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 4. marca 2021 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(c) – Storitve, ki so predmet DDV – Oprostitve – Člen 132(1)(c) – Zdravstvena oskrba v okviru medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti – Spremljanje prehranjevanja in prehransko svetovanje – Športne dejavnosti, dejavnosti za dobro počutje in dejavnosti telesne vadbe – Pojmi ‚enotna kompleksna storitev‘, ‚pomožna storitev glavne storitve‘ in ‚neodvisnost storitev‘ – Merila“

V zadevi C-581/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska) z odločbo z dne 22. julija 2019, ki je na Sodišče prispela 30. julija 2019, v postopku

Frenetikexito – Unipessoal Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, N. Wahl (poročevalec), F. Biltgen, sodnika, L. S. Rossi, sodnica, in J. Passer, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi stališč, ki so jih predložili:

- za Frenetikexito – Unipessoal Lda R. Monteiro, advogado,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino in P. Barros da Costa, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B. Rechen, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 22. oktobra 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: portugalsčina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(1)(c) in 132(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Frenetikexito – Unipessoal Lda in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava, Portugalska) glede odločb o odmeri davka na dodano vrednost (DDV) za storitve spremljanja prehranjevanja in prehranskega svetovanja ter za storitve športne dejavnosti, dejavnosti za dobro počutje in dejavnosti telesne vadbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 so predmet DDV:
„storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.
- 4 V skladu s členom 132(1)(b) te direktive države članice oprostitijo:
„bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste“.
- 5 V skladu s členom 132(1)(c) navedene direktive države članice oprostitijo:
„zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“.

Portugalsko pravo

- 6 V skladu s členom 9(1) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost) so DDV oproščene:
„Storitve, ki se opravljajo v okviru opravljanja poklica zdravnika, zobozdravnika, babice, medicinske sestre in drugih paramedicinskih poklicev“.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 7 Frenetikexito je gospodarska družba, ki med drugim opravlja dejavnost upravljanja in obratovanja športnih objektov, dejavnosti za dobro počutje in dejavnosti telesne vadbe ter dejavnosti promoviranja in spodbujanja zdravja, kot sta spremljanje prehranjevanja in prehransko svetovanje ali ocena telesne pripravljenosti.
- 8 Potem ko se je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari registrirala pri Entidade Reguladora da Saúde (regulatorni organ na področju zdravstva, Portugalska), je v letih 2014 in 2015 v svojih prostorih nudila storitve spremljanja prehranjevanja, ki jih je opravljal za to usposobljen in certificiran nutricionist. Ta nutricionist, ki ga je najela tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, je bil na voljo za izvajanje storitev en dan na teden. DDV za te storitve se ni zaračunaval.

- 9 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je v svojih prostorih ponujala različne programe. Nekateri programi so vključevali le storitve, namenjene dobremu počutju in telesni vadbi, medtem ko so drugi programi vključevali tudi spremljanje prehranjevanja. Vsaka stranka je lahko izbrala želeni program in se odločila ali bo uporabila vse storitve, ki so ji bile dane na voljo v okviru izbranega programa. Ko se je stranka naročila na storitev spremljanja prehranjevanja, ji je bila ta zaračunana ne glede na to, ali jo je izkoristila, in ne glede na število opravljenih svetovanj.
- 10 Poleg tega se je bilo na storitve spremljanja prehranjevanja mogoče naročiti ločeno od vseh drugih storitev s plačilom določenega zneska, ki se je razlikoval glede na to, ali je bila stranka član organizacije tožeče stranke iz postopka v glavni stvari ali ne.
- 11 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je na računih, ki jih je izdala, ločeno navedla zneske, povezane s storitvijo, namenjeno dobremu počutju in telesni vadbi, in zneske, povezane s spremljanjem prehranjevanja. Med zaračunanimi storitvami spremljanja prehranjevanja in prehranskimi svetovanji ni bilo povezave.
- 12 Davčna in carinska uprava je v okviru nadzora ugotovila, da so stranke tožeče stranke iz postopka v glavni stvari za davčni leti 2014 in 2015 plačale storitev spremljanja prehranjevanja, tudi če je niso bile deležne. Zato je ugotovila, da je ta storitev pomožna storitvam, namenjenim dobremu počutju in telesni vadbi. Davčna in carinska uprava je zato odločila, da bo zanjo uporabila davčno obravnavo glavne storitve in naknadno obračunala DDV skupaj s pripadajočimi obrestmi v skupnem znesku 13.253,05 EUR.
- 13 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari teh zneskov ni plačala, zato sta se zaradi njihove izterjave začela postopka izvršbe, v okviru katerih je ta sklenila sporazum o obročnem odplačevanju. Ker pa je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari menila, da so storitve, namenjene dobremu počutju in telesni vadbi, ter storitve spremljanja prehranjevanja, ki jih je nudila, neodvisne, je pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za ugotovitev nezakonitosti zadevnih odmernih odločb.
- 14 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (center za arbitražo v upravnih zadevah), Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba, če, kot je v tej zadevi, družba

- (a) kot glavno dejavnost opravlja dejavnost fitnesa in dejavnost, namenjeno dobremu fizičnemu počutju, in kot sekundarno dejavnost zdravstvene dejavnosti, ki vključujejo storitve v zvezi s prehrano, prehranska svetovanja in ocenjevanje telesne pripravljenosti ter masaže;
- (b) daje svojim strankam na voljo načrte, ki zajemajo samo storitve vadbe v fitnesu, in načrte, ki poleg storitev fitnesa vključujejo tudi storitve v zvezi s prehrano,

za namene določb člena 2(1)(c) Direktive [2006/112] šteti, da je zdravstvena dejavnost, zlasti storitev v zvezi s prehrano, pomožna dejavnosti fitnesa in dejavnosti, namenjeni dobremu fizičnemu počutju, tako da bi pomožna storitev bilo treba enako davčno obravnavati kot glavno dejavnost, ali pa je treba šteti, da sta zdravstvena dejavnost, zlasti storitev v zvezi s prehrano, in dejavnost fitnesa in dejavnost, namenjena dobremu fizičnemu počutju, ločeni in neodvisni dejavnosti, tako da se zanju uporabljata ustrezni davčni obravnavi, predvideni za vsako od teh dejavnosti?

2. Ali je za uporabo oprostitve, določene v členu 132(1)(c) Direktive [2006/112], nujno, da se storitve, našteje v navedeni določbi, dejansko opravijo, ali pa za to, da se uporabi navedena oprostitve, zadostuje, da se take storitve dajo na voljo, tako da je uporaba teh storitev odvisna samo od volje stranke?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 15 Portugalska vlada v pisnem stališču trdi, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker predložitveno sodišče ni pravno zadostno zagotovilo informacij, potrebnih za zagotovitev ustreznega in koristnega odgovora, kot to zahteva člen 94(a) Poslovnika Sodišča.
- 16 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, od tega sodišča zahteva, da natančno upošteva zahteve v zvezi z vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki so izrecno navedene v členu 94 Poslovnika (sodba z dne 19. aprila 2018, *Conorzio Italian Management in Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 17 Kot določa člen 94(a) Poslovnika, mora predložitvena odločba tako vsebovati povzetek upoštevnih dejstev, kakor jih je ugotovilo predložitveno sodišče, ali vsaj navedbo dejanskih okoliščin, na katerih vprašanja temeljijo (sodba z dne 3. decembra 2019, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, točka 28 in navedena sodna praksa), ter navedbo razlogov, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom glede razlage ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, in zveze, ki po njegovem mnenju obstaja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari (sklep z dne 5. junija 2019, *Wilo Salmson France*, C-10/19, neobjavljen, EU:C:2019:464, točka 15).
- 18 V obravnavanem primeru predložitvena odločba vsebuje dovolj podatkov za razumevanje postavljenih vprašanj in njunega obsega, tako da lahko Sodišče predložitvenemu sodišču da vse elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočijo, da odloči v sporu o glavni stvari. Zato sta vprašanji za predhodno odločanje dopustni.

Vprašanji za predhodno odločanje

- 19 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba določbe člena 2(1)(c) v povezavi s členom 132(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je storitev spremljanja prehranjevanja, ki ga v športnih ustanovah – eventualno v okviru programov, ki vključujejo tudi storitve, namenjene dobremu počutju, in storitve telesne vadbe – opravlja za to usposobljen certificiran strokovnjak, neodvisna storitev. Predložitveno sodišče Sodišče sprašuje tudi, ali je za uporabo oprostitve plačila DDV iz člena 132(1)(c) te direktive potrebno, da se storitve – v obravnavanem primeru storitev spremljanja prehranjevanja, kot jo je opredelilo predložitveno sodišče – dejansko opravijo, ali pa za to zadostuje, da so take storitve dane na voljo.
- 20 Najprej je treba ugotoviti, da se zdi, da je predložitveno sodišče pri postavitvi vprašanj izhajalo iz predpostavke, da lahko ena od več vrst storitev, ki se opravljajo v zadevi iz postopka v glavni stvari, in sicer storitev spremljanja prehranjevanja, spada na področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(c) Direktive 2006/112.
- 21 Zato je najprej treba preveriti pravilnost te predpostavke, ki jo tožeča stranka iz postopka v glavni stvari podpira, portugalska vlada izpodbija in Komisija niansira.
- 22 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba izraze, ki se uporabljajo za opis oprostitvev iz člena 132 Direktive 2006/112, razlagati ozko. Vendar mora biti razlaga teh izrazov skladna s cilji teh oprostitvev in zahtevami načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz člena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (sodba z dne 8. oktobra 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, točka 28 in navedena sodna praksa).

- 23 V obravnavanem primeru je treba zadevno določbo razlagati ob upoštevanju sobesedila, v katero je umeščena, ter namena in sistematike Direktive 2006/112, pri čemer je treba posebej upoštevati *ratio legis* oprostitve, ki jo določa (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, točka 61 in navedena sodna praksa). Tako se besedilo člena 132(1)(c) te direktive, in sicer „zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica“, ne nanaša na storitve, ki se opravljajo v bolnišnicah, v centrih za zdravljenje in diagnostiko ter v drugih ustanovah podobne vrste, ki so oproščene na podlagi člena 132(1)(b) navedene direktive, ampak na medicinske in paramedicinske storitve, ki se opravljajo zunaj zdravstvenih ustanov, tako na domu izvajalcev storitev kot na domu pacienta ali drugje (glej v tem smislu sodbi z dne 10. septembra 2002, K gler, C-141/00, EU:C:2002:473, točka 36, in z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, točka 36).
- 24 Poleg tega je treba navesti, da se pojem „zdravstvena oskrba“ iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 in pojem „zdravstvena oskrba oseb“ iz člena 132(1)(b) te direktive nanašata na storitve, katerih namen je postavitev diagnoze, obravnavanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav (sodbi z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, točki 37 in 38, in z dne 18. septembra 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, točka 20 in navedena sodna praksa).
- 25 Zato mora „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu te določbe nujno imeti terapevtski namen, saj je to tisto, kar določa, ali je treba medicinsko ali paramedicinsko storitev oprostiti plačila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 5. marca 2020, X (Oprostitev plačila DDV za telefonsko svetovanje), C-48/19, EU:C:2020:169, točka 27 in navedena sodna praksa), čeprav iz tega nujno ne izhaja, da je treba ta namen razumeti v ožjem pomenu besedne zveze (sodbi z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, točka 40 in navedena sodna praksa, ter z dne 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, točka 26).
- 26 Tako so medicinske in paramedicinske storitve, ki se opravijo zaradi varovanja zdravja oseb, vključno z ohranjanjem zdravja ali ozdravljenjem, lahko opro ene v skladu s členom 132(1)(c) Direktive 2006/112 (sodba z dne 5. marca 2020, X (Oprostitev plačila DDV za telefonsko svetovanje), C-48/19, EU:C:2020:169, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 27 Za oprostitvev iz člena 132(1)(c) Direktive 2006/112 je torej potrebno, da sta izpolnjena dva pogoja, pri čemer se prvi nanaša na namen zadevne storitve, kot je naveden v točkah od 24 do 26 te sodbe, in drugi na to, da se ta storitev opravlja v okviru medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna dr жава članica.
- 28 Kot navajata portugalska vlada in Komisija, je glede tega drugega pogoja treba ugotoviti, ali je storitev spremljanja prehranjevanja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki jo v športnih ustanovah – eventualno v okviru programov, ki vključujejo tudi storitve, namenjene dobremu počutju, in storitve telesne vadbe – opravlja za to usposobljen certificiran strokovnjak, v pravu zadevne dr жаве članice (sodba z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi, C-597/17, EU:C:2019:544, točka 23 in navedena sodna praksa) opredeljena kot storitev, ki se opravlja v okviru medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti. Iz elementov iz predložitvene odločbe, pojasnjenih v stališču portugalske vlade, izhaja, da je zadevno storitev izvajala oseba s poklicno kvalifikacijo, ki ji omogoča opravljanje paramedicinskih dejavnosti, kot jih je opredelila zadevna dr жава članica, kar bo moralo preveriti predložitveno sodišče.
- 29 Ob predpostavki, da je res tako, se je treba osredotočiti na namen storitve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, kar ustreza prvemu pogoju iz člena 132(1)(c) Direktive 2006/112. V zvezi s tem je treba pri preučitvi tega namena upoštevati, da so oprostitvev iz člena 132 te direktive umeščene v poglavje 2, naslovljeno „Oprostitvev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX navedene direktive. Tako dejavnosti ni mogoče oprostiti z izjemo od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (sodbi z dne

21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23, in z dne 21. septembra 2017, Komisija/Nemčija, C-616/15, EU:C:2017:721, točka 49), če ta dejavnost ne ustreza navedenemu namenu javnega interesa, ki je skupen vsem oprostitvam iz tega člena 132.

- 30 V zvezi s tem ni sporno, da je lahko storitev spremljanja prehranjevanja, ki se zagotavlja v okviru športne ustanove – na srednji in dolgi rok ali zelo široko zastavljeno – instrument za preprečevanje nekaterih bolezni, kot je debelost. Vendar je treba ugotoviti, da enako velja za ukvarjanje s športom, kateremu se – za ponazoritev – priznava vloga pri omejevanju pojavnosti kardiovaskularnih bolezni. Taka storitev ima torej načeloma zdravstveni namen in ne – ali ne nujno – terapevtski namen.
- 31 Če ni opredeljeno, da se opravlja za namene preprečevanja, diagnosticiranja in zdravljenja bolezni ter okrevanja, torej v terapevtske namene v smislu sodne prakse, navedene v točkah 24 in 26 te sodbe – kar mora preveriti predložitveno sodišče – storitev spremljanja prehranjevanja, kakršna je ta, ki se opravlja v zadevi iz postopka v glavni stvari, ne izpolnjuje merila dejavnosti v javnem interesu, ki je skupna vsem oprostitvam, določenim v členu 132 Direktive 2006/112, in zato zanjo ne velja oprostitve, določena v členu 132(1)(c) te direktive, tako da se zanjo načeloma plača DDV.
- 32 Ta razlaga ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, ki nasprotuje zlasti temu, da se dve dobavi blaga ali dve storitvi, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki zadovoljujeta enake potrebe potrošnika in si torej medsebojno konkurirata, z vidika DDV obravnavata različno (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48 in navedena sodna praksa), saj glede na cilj, ki se uresničuje s členom 132(1)(c) Direktive 2006/112, storitve spremljanja prehranjevanja, ki se opravlja s terapevtskim namenom, in storitve spremljanja prehranjevanja, ki nima takega namena, ni mogoče šteti za enaki ali podobni z vidika potrošnika in ne izpolnjujeta enake potrebe potrošnika.
- 33 Kakršna koli drugačna razlaga bi povzročila razširitev področja uporabe oprostitve iz člena 132(1)(c) Direktive 2006/112 prek *ratio legis*, ki ga izražata besedilo te določbe in naslov poglavja 2 naslova IX te direktive. Kajti za vsako storitev, opravljeno v okviru opravljanja medicinske ali paramedicinske poklicne dejavnosti, katere učinek je – čeprav zelo posredno ali oddaljeno – preprečevanje nekaterih bolezni, bi veljala oprostitve iz te določbe, kar pa ne bi bilo skladno z namenom zakonodajalca Unije in z zahtevo po ozki razlagi take oprostitve, na katero je bilo opozorjeno v točki 22 te sodbe. Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 61 sklepnih predlogov, zgolj negotova povezava s patologijo brez konkretne nevarnosti za zdravje pri tem ne zadostuje.
- 34 Glede na zgoraj navedeno je treba s pridržkom preveritve predložitvenega sodišča ugotoviti, da storitev spremljanja prehranjevanja, ki se opravlja v okoliščinah, kakršne so te v zadevi iz postopka v glavni stvari, ni takšna, da bi spadala na področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(c) Direktive 2006/112. Zato na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.
- 35 V zvezi s prvim vprašanjem ni mogoče izključiti, da predložitveno sodišče glede na obdavčljivost take storitve meni, da je vprašanje, ali je ta storitev neodvisna od storitev, namenjenih dobremu počutju in telesni vadbi, še zmeraj upošteveno zaradi določitve davčne obravnave teh storitev.
- 36 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav morajo v okviru postopka iz člena 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, ta sodišča, ki so edina pristojna med drugim za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja, ugotoviti, ali je storitev spremljanja prehranjevanja, ki se opravlja v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, storitev, ki je neodvisna od storitev, namenjenih dobremu počutju in telesni vadbi, in v tem pogledu dokončno presoditi vsa dejstva (sodba Sodišča z dne 19. decembra 2018, EU:C:2018:1038, točka 35 in navedena sodna praksa), pa lahko Sodišče nacionalnim sodiščem predloži vse elemente razlage prava Unije, ki lahko tem koristijo pri razsojanju predložene zadeve (sodba z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 33). V ta namen je treba navesti naslednje ugotovitve.

- 37 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, kadar transakcija obsega skupek dejavnikov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali gre za eno ali več storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 28 in navedena sodna praksa), pri čemer je treba vsako storitev praviloma šteti za ločeno in neodvisno storitev, kot izhaja iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 38 Vendar se kot izjema od tega splošnega pravila, prvič, transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanja sistema DDV. Zato gre za enotno storitev, kadar je več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za svojo stranko, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 39 V zvezi s tem je treba, kot je generalna pravobranilka navedla v točkah od 22 do 33 sklepnih predlogov, opredeliti značilnosti zadevne transakcije (sodbi z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, točka 22, in z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, točka 30), pri čemer je treba izhajati iz stališča povprečnega potrošnika (sodba z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, točka 21 in navedena sodna praksa). Sklop indicov, ki se uporabljajo v ta namen, vključuje različne elemente, od katerih je namen prvih, ki so intelektualne narave in odločilnega pomena, ugotoviti, ali so elementi zadevne transakcije neločljivo povezani ali ne (sodba z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, točka 30) in ali je njen gospodarski namen enoten ali ne (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 34), drugi elementi, ki so materialne narave in niso odločilnega pomena (glej v tem smislu sodbo z dne 5. februarja 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 31), pa po potrebi pomagajo pri analizi prvih elementov, in sicer so to elementi, kot je ločen (sodba z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 43) oziroma skupni dostop (sodba z dne 8. decembra 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, točka 33) do zadevnih storitev ali obstoj enotnega (sklep z dne 19. januarja 2012, Purple Parking in Airparks Services, C-117/11, neobjavljen, EU:C:2012:29, točka 34 in navedena sodna praksa) oziroma ločenega zaračunavanja (sodba z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, točka 27).
- 40 Drugič, transakcija pomeni enotno storitev, če je treba enega ali več elementov šteti za glavno storitev, medtem ko je treba druge elemente obravnavati kot eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 41 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je prvo merilo, ki ga je treba upoštevati v zvezi s tem, neobstoja samostojnega namena storitve z vidika povprečnega potrošnika. Tako je treba storitev šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, kadar za stranke ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 42 Drugo merilo, ki je v resnici indic prvega, se nanaša na upoštevanje vrednosti vsake od storitev, ki sestavljajo transakcijo, pri čemer je ena minimalna ali celo zanemarljiva v primerjavi z drugo (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496, točka 24).
- 43 Tretjič, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 44 sklepnih predlogov, so v skladu z Direktivo 2006/112 „transakcije, ki so tesno povezane“ s storitvijo, oproščeno davka, ravno tako oproščene, da se zagotovi polni učinek te oprostitve. Vendar se glede na ugotovitve iz točk 30 in 31 te sodbe ta tretja

vrsta izjem od splošnega pravila, da se vsaka storitev šteje za ločeno in neodvisno storitev, ne uporablja za storitev spremljanja prehranjevanja, kakršna je ta, ki se opravlja v zadevi iz postopka v glavni stvari. Zato take izjeme ni treba preučiti.

- 44 Glede uporabe prve vrste izjem – navedene v točki 38 te sodbe – za storitve, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, je treba glede na besedilo predložitvene odločbe ugotoviti, da se tožeča stranka iz postopka v glavni stvari ukvarja predvsem z dejavnostjo upravljanja in obratovanja športnih objektov ter z dejavnostmi za dobro počutje in dejavnostmi telesne vadbe in da je prek ustrezno usposobljenega in certificiranega strokovnjaka v svojih prostorih nudila storitve spremljanja prehranjevanja.
- 45 Poleg tega je iz elementov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, razvidno, da so se te različne storitve, ki jih je nudila tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, zaračunavale ločeno in da je bilo ene mogoče koristiti neodvisno od drugih.
- 46 Tako se zdi – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da storitve, namenjene dobremu počutju in telesni vadbi na eni strani ter storitve spremljanja prehranjevanja na drugi, kot jih ponuja tožeča stranka v postopku v glavni stvari, niso neločljivo povezane v smislu sodne prakse, navedene v točkah 38 in 39 te sodbe.
- 47 Zato je treba načeloma šteti, da storitve, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ne pomenijo enotne kompleksne storitve.
- 48 Glede uporabe druge vrste izjem – navedenih v točkah od 40 do 42 te sodbe – za storitve, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, je treba v obravnavanem primeru na eni strani poudariti samostojni namen storitve spremljanja prehranjevanja z vidika povprečnega potrošnika. Tudi če so se take storitve prehranskega svetovanja izvajale ali bi se lahko izvajale v istih športnih objektih kot storitve za dobro počutje in storitve telesne vadbe, pa to ne spremeni dejstva, da namen prvih ni športne narave, ampak zdravstvene in estetske, čeprav prehranska disciplina lahko prispeva k atletski učinkovitosti. Na drugi strani, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 56 sklepnih predlogov, je bilo v zadevi iz postopka v glavni stvari glede na izdane račune tožeče stranke 40 % celotnega mesečnega plačila, ki ga je morala plačati stranka, na račun prehranskega svetovanja, to pa je delež, ki ga očitno ni mogoče opredeliti kot minimalen ali *a fortiori* zanemarljiv. Storitve prehranskega svetovanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, zato ni mogoče šteti za pomožne v primerjavi z glavnimi storitvami, ki zajemajo storitve za dobro počutje in storitve telesne vadbe.
- 49 Iz tega izhaja, da je treba storitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari, za namene uporabe člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 šteti za ločene in medsebojno neodvisne, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 50 Ob upoštevanju teh ugotovitev je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da je ob pridržku preverjanj, ki jih opravi predložitveno sodišče, storitev spremljanja prehranjevanja, ki jo v športnih ustanovah – eventualno v okviru programov, ki vključujejo tudi storitve za dobro počutje in storitve telesne vadbe – opravlja za to usposobljen in certificiran strokovnjak, ločena in neodvisna storitev ter zanjo ne more veljati oprostitev iz člena 132(1)(c) te direktive.

Stroški

- 51 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je ob pridržku preverjanj, ki jih opravi predložitveno sodišče, storitev spremljanja prehranjevanja, ki jo v športnih ustanovah – eventualno v okviru programov, ki vključujejo tudi storitve za dobro počutje in storitve telesne vadbe – opravlja za to usposobljen in certificiran strokovnjak, ločena in neodvisna storitev ter zanjo ne more veljati oprostitvev iz člena 132(1)(c) te direktive.

Podpisi