Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

4. ožujka 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Usluge koje podliježu PDV-u – Izuzeća – Članak 132. stavak 1. točka (c) – Pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih i paramedicinskih profesija – Nutricionističko praćenje i savjetovanje – Sportske aktivnosti, treniranje i održavanje dobrog tjelesnog stanja – Pojmovi ‚jedinstvena složena usluga', ‚pomoćna usluga glavnoj usluzi' i ‚neovisnost usluga' – Kriteriji"

U predmetu C-581/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu – CAAD) Portugal), odlukom od 22. srpnja 2019., koju je Sud zaprimio 30. srpnja 2019., u postupku

Frenetikexito – Unipessoal Lda

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednik vijeća, N. Wahl (izvjestitelj), F. Biltgen, L. S. Rossi i J. Passer, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Frenetikexito – Unipessoal Lda, R. Monteiro, *advogado*,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Campos Laires te S. Jaulino i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B. Rechena, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 22. listopada 2020.,

* Jezik postupka: portugalski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između društva Frenetikexito –Unipessoal Lda i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) povodom naknadnog obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) za usluge nutricionističkog praćenja i savjetovanja te za usluge koje se odnose na sportske aktivnosti, treniranje i održavanje dobrog tjelesnog stanja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive 2006/112 određeno je da PDV-u podliježe:

„isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 Na temelju članka 132. stavka 1. točke (b) te direktive, države članice izuzimaju:

„bolničku i medicinsku zaštitu i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode”.

5 Na temelju članka 132. stavka 1. točke (c) te direktive, države članice izuzimaju:

„pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici”.

Portugalsko pravo

6 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), od PDV-a se izuzima:

„pružanje usluga u vezi s obavljanjem djelatnosti liječnika, zubara, primalja, medicinskih sestara i drugih paramedicinskih profesija”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

7 Frenetikexito trgovačko je društvo koje, među ostalim, obavlja djelatnost upravljanja sportskim objektima i njihova iskorištavanja, djelatnost treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja kao i aktivnosti koje promiču i podržavaju zdravlje ljudi, poput nutricionističkog praćenja i savjetovanja ili fizičke procjene.

8 Nakon što se registrirao pri Entidade Reguladora da Saúde (regulatorno tijelo u području zdravstva, Portugal), tužitelj u glavnom postupku je tijekom 2014. i 2015. godine pružao usluge nutricionističkog praćenja u svojim prostorijama posredstvom kvalificiranog i certificiranog nutricionista. Taj je nutricionist, kojeg je zaposlio tužitelj iz glavnog postupka, bio dostupan za pružanje usluga jedan dan tjedno. PDV za te usluge nije bio obračunan.

9 Tužitelj u glavnom postupku nudio je u svojim prostorijama različite programe. Neki programi uključivali su samo usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, dok su drugi programi uključivali i nutricionističko praćenje. Svaki klijent mogao je odabrati željeni program i koristiti se svim uslugama koje su mu bile stavljene na raspolaganje u okviru izabranog programa. Stoga, ako je klijent odabrao uslugu nutricionističkog praćenja, ona mu je bila i naplaćena, neovisno o tome je li se koristio tom uslugom, i bez obzira na broj održanih savjetovanja.

10 Osim toga, usluge nutricionističkog praćenja mogle su se odabrati odvojeno od bilo koje druge usluge uz plaćanje određenog iznosa, koji je ovisio o tome pripada li klijent ustanovi tužitelja u glavnom postupku.

11 Tužitelj u glavnom postupku je u računima koje je izdavao razlikovao iznose povezane s uslugom treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja i one vezane uz uslugu nutricionističkog praćenja. Naplaćene usluge nutricionističkog praćenja i usluge nutricionističkog savjetovanja nisu se poklapale.

12 Porezno i carinsko tijelo utvrdilo je u okviru nadzora da su za porezna razdoblja koja se odnose na godine 2014. i 2015. klijenti tužitelja u glavnom postupku platili uslugu nutricionističkog praćenja čak i ako je nisu koristili. Stoga je zaključilo da je pružanje te usluge pomoćno u odnosu na pružanje usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja. Zbog toga je porezno i carinsko tijelo odlučilo na njega primijeniti porezni tretman glavne usluge i izvršiti naknadni obračun PDV-a zajedno s odgovarajućim kompenzacijskim kamatama, u ukupnom iznosu od 13 253,05 eura.

13 Budući da tužitelj u glavnom postupku nije platio te iznose, primjenjivi ovršni postupci pokrenuti su radi njihove naplate, u okviru kojih je sklopljen ugovor o obročnom plaćanju. Međutim, smatrajući da su usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja te usluge nutricionističkog praćenja koje pruža neovisne, tužitelj u glavnom postupku podnio je sudu koji je uputio zahtjev tužbu radi utvrđenja nezakonitosti predmetnog naknadnog obračuna.

14 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa– CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu – CAAD) Portugal) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. U slučaju kada, kao u ovom predmetu, trgovačko društvo
(a) obavlja uglavnom djelatnosti treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, a sporedno djelatnosti u vezi sa zdravljem, uključujući nutricionističke usluge, usluge nutricionističkog savjetovanja i procjene tjelesne kondicije, kao i masaže;
(b) daje na raspolaganje svojim klijentima programe koji uključuju samo usluge sportskog treniranja i programe koji, osim usluga sportskog treniranja, uključuju i nutricionističke usluge,

treba li za potrebe članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive [2006/112] smatrati da je djelatnost u vezi sa zdravljem, osobito nutricionistička usluga, pomoćna u odnosu na djelatnost treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, zbog čega na nju treba primijeniti isti porezni tretman kao na glavnu djelatnost ili, naprotiv, treba smatrati da su djelatnosti u vezi sa zdravljem, osobito nutricionistička usluga i djelatnost treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja odvojene i samostalne, tako da se na njih primjenjuju odgovarajući porezni tretmani predviđeni za svaku od tih djelatnosti?

2. Je li za primjenu izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (c) Direktive [2006/112] nužno da se usluge navedene u toj odredbi stvarno pružaju ili je za primjenu navedenog izuzeća dovoljno da se takve usluge samo stave na raspolaganje, tako da njihovo korištenje ovisi isključivo o klijentovoj volji?"

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

15 Portugalska vlada u svojim pisanim očitovanjima tvrdi da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten jer sud koji je uputio zahtjev nije pružio u dovoljnoj mjeri informacije potrebne za davanje relevantnog i korisnog odgovora, kao što to zahtijeva članak 94. točka (a) Poslovnika Suda.

16 U tom pogledu treba podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova, potreba za tumačenjem prava Unije koje će biti korisno nacionalnom sudu zahtijeva da se on strogo pridržava uvjeta u pogledu sadržaja zahtjeva za prethodnu odluku koji su izričito navedeni u članku 94. Poslovnika Suda (presuda od 19. travnja 2018., Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi, C-152/17, EU:C:2018:264, t. 21. i navedena sudska praksa).

17 Stoga je nužno, kako je to određeno u članku 94. točki (a) Poslovnika, da zahtjev za prethodnu odluku sadržava, s jedne strane, sažeti prikaz relevantnih činjenica, kako ih je utvrdio sud koji je uputio zahtjev, ili barem prikaz činjeničnih okolnosti na kojima se temelje pitanja (presuda od 3. prosinca 2019., Iccrea Banca, C-414/18, EU:C:2019:1036, t. 28. i navedena sudska praksa) te prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev, da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije kao i vezi koja po mišljenju tog suda postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku (rješenje od 5. lipnja 2019., Wilo Salmson France, C-10/19, neobjavljena, EU:C:2019:464, t. 15.).

18 U ovom slučaju odluka kojom se upućuje prethodno pitanje sadržava činjenične podatke dostatne za razumijevanje kako upućenih pitanja tako i njihova dosega, tako da Sud može sudu koji je uputio zahtjev pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu omogućiti rješavanje spora u glavnom postupku. Prema tome, dva su prethodna pitanja dopuštena.

O prethodnim pitanjima

19 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe članka 2. stavka 1. točke (c) u vezi s člankom 132. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112 tumačiti na način da usluga nutricionističkog praćenja koju pruža certificirani i ovlašteni stručnjak u sportskim objektima i eventualno u okviru programa koji uključuju i usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja predstavlja neovisnu uslugu. Taj sud također pita Sud pretpostavlja li pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (c) te direktive stvarno pružanje usluge, u ovom slučaju usluge nutricionističkog praćenja koja odgovara onoj koju je odredio sud koji je uputio zahtjev, ili je u tu svrhu dovoljno stavljanje na raspolaganje takve usluge.

20 Najprije treba utvrditi da sud koji je uputio zahtjev postavljanjem svojih pitanja polazi od pretpostavke prema kojoj je jedna od vrsta usluga pruženih u glavnom postupku, odnosno usluga nutricionističkog praćenja, mogla biti obuhvaćena područjem primjene izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112.

21 Stoga je uvodno važno provjeriti točnost te pretpostavke koju zastupa tužitelj u glavnom postupku, ali koju portugalska vlada osporava i Europska komisija razrađuje.

22 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzećâ u članku 132. Direktive o PDV-u treba usko tumačiti. Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima koji se nastoje postići tim izuzećima i ono mora poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti, koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a. Dakle, to pravilo strogog tumačenja ne znači da uvjete korištene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (presuda od 8. listopada 2020., Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, t. 28. i navedena sudska praksa).

23 U ovom se slučaju dotična odredba treba tumačiti prema kontekstu u kojem se nalazi, strukturi i zadanoj svrsi Direktive 2006/112, posebno vodeći računa o *ratio legis* predviđenog izuzeća (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, t. 61. i navedenu sudsku praksu). Tako se tekst članka 132. stavka 1. točke (c) te direktive, odnosno „pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s definicijom dotične države članice”, ne odnosi na usluge koje se pružaju u bolničkom okruženju, u centrima za medicinsko liječenje i dijagnostiku i druge slične ustanove, izuzete u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (b) navedene direktive, nego na medicinske i paramedicinske usluge koje se pružaju izvan tog okvira, kako u domu pružatelja usluga, tako i u domu pacijenta ili na bilo kojem drugom mjestu (vidjeti u tom smislu presude od 10. rujna 2002., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, t. 36., i od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, t. 36.).

24 Valja usto istaknuti da se oba pojma, „medicinska zaštita” iz članka 132. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 i „pružanje medicinske skrbi” u smislu članka 132. stavka 1. točke (c), te direktive odnose na usluge čiji je cilj dijagnosticiranje, liječenje i, u mjeri u kojoj je to moguće, izlječenje bolesti ili zdravstvenih poremećaja (presude od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, t. 37. i 38., i od 18. rujna 2019., Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, t. 20. i navedena sudska praksa).

25 Prema tome, „pružanje medicinske skrbi” u smislu te odredbe obvezno mora imati terapeutski cilj jer se njime određuje treba li medicinsku ili paramedicinsku uslugu izuzeti od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 5. ožujka 2020., X (Izuzeće telefonskih konzultacija od PDV-a), C-48/19, EU:C:2020:169, t. 27. i navedenu sudsku praksu), čak i ako nužno ne slijedi da se taj cilj treba tumačiti osobito usko (presude od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, t. 40. i navedena sudska praksa, i od 21. ožujka 2013., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, t. 26.).

26 Stoga su medicinske ili paramedicinske usluge obavljene s ciljem zaštite zdravlja, uključujući njegovo očuvanje ili izlječenje, obuhvaćene izuzećima iz članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 (presuda od 5. ožujka 2020., X (Izuzeće telefonskih konzultacija od PDV-a), C-48/19, EU:C:2020:169, t. 29. i navedena sudska praksa).

27 Izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 stoga pretpostavlja ispunjenje dvaju uvjeta, prvog, koji se odnosi na svrhu usluge o kojoj je riječ, kako je naveden u točkama 24. do 26. ove presude, i drugog, koji se odnosi na to da se ta usluga pruža u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici.

28 Što se tiče tog drugog uvjeta, valja utvrditi, kao što to ističu portugalska vlada i Komisija, je li usluga nutricionističkog praćenja, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koju u tu svrhu pruža certificirani i ovlašteni stručnjak u sportskim objektima i eventualno u okviru programa koji također uključuju usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, definirana pravom dotične države članice (presuda od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr., C-597/17, EU:C:2019:544, t. 23. i navedena sudska praksa) kao usluga koja se pruža u obavljanju medicinske ili paramedicinske profesije. Iz elemenata navedenih u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, koji su pojašnjeni očitovanjima portugalske vlade, proizlazi da je predmetnu uslugu pružala osoba koju njezina profesionalna kvalifikacija ovlašćuje da obavlja paramedicinske djelatnosti kako ih definira država članica o kojoj je riječ, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

29 Pod pretpostavkom da je to tako, valja se usredotočiti na svrhu pružanja usluge poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, što odgovara prvom uvjetu iz članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112. U tom pogledu pri ispitivanju te svrhe valja imati na umu da su izuzeća predviđena člankom 132. te direktive obuhvaćena poglavljem 2., naslovljenim „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, glave IX. navedene direktive. Stoga se na aktivnost ne može primijeniti izuzeće, odstupanjem od općeg načela prema kojem se PDV plaća na svaku isporuku usluge koju porezni obveznik obavi uz naknadu (presude od 21. ožujka 2013., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23., i od 21. rujna 2017., Komisija/Njemačka, C-616/15, EU:C:2017:721, t. 49.), ako ne odgovara navedenoj svrsi javnog interesa koja je zajednička svim izuzećima iz tog članka 132.

30 U tom pogledu nesporno je da usluga nutricionističkog praćenja koja se pruža u sportskom objektu može, srednjoročno i dugoročno ili u širem smislu, biti instrument za sprečavanje određenih bolesti, poput pretilosti. Međutim, valja utvrditi da isto vrijedi za samo treniranje sporta, kojem je, primjerice, priznata uloga u ograničavanju pojave kardiovaskularnih bolesti. Takva usluga stoga načelno ima zdravstvenu svrhu, ali ne i nužno terapijsku svrhu.

31 Stoga, u nedostatku naznake da je pružena radi sprečavanja, dijagnoze, liječenja bolesti i ponovne uspostave zdravlja i stoga s terapeutskim ciljem u smislu sudske prakse navedene u točkama 24. i 26. ove presude, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, usluga nutricionističkog praćenja, poput one koja se pruža u glavnom postupku, ne ispunjava kriterij aktivnosti od javnog interesa koji je zajednički za sva izuzeća predviđena u članku 132. Direktive 2006/112 i, slijedom toga, nije obuhvaćena izuzećem predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (c) te direktive, tako da je, načelno, podložna PDV-u.

32 To tumačenje nije protivno načelu porezne neutralnosti, kojemu se posebice protivi različito postupanje, u pogledu PDV-a, s dvjema isporukama robe ili usluga koje su s točke gledišta potrošača jednake ili slične i ispunjavaju njegove iste potrebe, te prema tome konkuriraju jedna drugoj (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 48. i navedenu sudsku praksu), jer se s obzirom na cilj članka 132. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 usluge nutricionističkog praćenja pružene s terapeutskim ciljem i usluge nutricionističkog praćenja bez takvog cilja ne mogu smatrati istovjetnima ili sličnima sa stajališta potrošača te ne zadovoljavaju iste potrebe potonjega.

33 Svako drugo tumačenje imalo bi za posljedicu proširenje područja primjene izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112 izvan *ratio legis* izraženog u tekstu te odredbe kao i naslova poglavlja 2. glave IX. te direktive. Naime, svaka usluga koja se pruža u okviru obavljanja medicinske ili paramedicinske profesije, koja čak i vrlo neizravno ili udaljeno ima za učinak sprečavanje određenih bolesti, bila bi obuhvaćena izuzećem predviđenim tom odredbom, što ne bi odgovaralo namjeri zakonodavca Unije i zahtjevu uskog tumačenja takvog izuzeća, navedenom u točki 22. ove presude. Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 61. svojeg mišljenja, u tom pogledu nije dovoljna samo neizvjesna povezanost s bolesti, bez konkretnog rizika od ugrožavanja zdravlja.

34 S obzirom na prethodno navedeno, valja zaključiti da, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, usluga nutricionističkog praćenja koja se pruža u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne ulazi u područje primjene izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112. Stoga na drugo pitanje ne treba odgovarati.

35 Što se tiče prvog pitanja, ne može se isključiti da, s obzirom na to da je takva usluga oporeziva, sud koji je uputio zahtjev smatra da je pitanje je li ona neovisna o uslugama treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja i nadalje od interesa za određivanje poreznog tretmana tih usluga.

36 U tu svrhu valja podsjetiti na to da, iako je u okviru postupka iz članka 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnom razdvajanju funkcija između nacionalnih sudova i Suda, na navedenim sudovima, koji su jedini nadležni za utvrđivanje i ocjenu činjenica, da utvrde, osobito, je li usluga nutricionističkog praćenja koja se pruža u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku usluga neovisna o uslugama treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja te konačno ocijene činjenice s tim u vezi (presuda od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 35. i navedena sudska praksa), Sud ipak može tim sudovima pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u sporu koji se pred njima vodi (presuda od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 33.). U tom pogledu valja iznijeti sljedeća razmatranja.

37 Iz sudske prakse Suda proizlazi da, kad se jedna gospodarska transakcija sastoji od niza elemenata i akata, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se odvija navedena transakcija da bi se utvrdilo sadržava li jednu ili više usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 1999., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 28. i navedenu sudsku praksu), pri čemu se, prema općenitom pravilu, svaku uslugu treba smatrati odvojenom i samostalnom kako proizlazi iz članka 1. stavka 2. podstavka 2. Direktive 2006/112 (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 23. i navedena sudska praksa).

38 Međutim, iznimno od tog općeg pravila, kao prvo, transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi se smjela umjetno razdvajati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a. Upravo zato postoji jedinstvena usluga kad je više elemenata ili akata koje porezni obveznik pruža klijentu tako usko povezano da objektivno čine jednu ekonomski neodvojivu uslugu čije bi dijeljenje bilo umjetno (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management, C-231/19, EU:C:2020:513, t. 23. i navedena sudska praksa).

39 U tu svrhu, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 22. do 33. svojeg mišljenja, valja utvrditi karakteristične elemente transakcije o kojoj je riječ (presude od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, t. 22. i od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, t. 30.) s gledišta prosječnog potrošača (presuda od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 21. i navedena sudska praksa). Skup indicija koji se koristi u tom cilju sadržava različite elemente, kao prvo, intelektualne naravi i odlučujuće važnosti, kojima se želi odrediti odvojivost ili neodvojivost elemenata dotične transakcije (presuda od 28. veljače 2019., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, t. 30.) i njezin gospodarski cilj, jedinstven ili ne (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 34.); kao drugo, materijalne naravi koji nemaju odlučujuću važnost (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 1999., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 31.), kojima se, ovisno o slučaju, potkrjepljuje analiza prvih elemenata, kao što je odvojeni pristup (presuda od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 43.) ili zajednički pristup (presuda od 8. prosinca 2016., Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, t. 33.) dotičnim uslugama ili postojanje jedinstvene naplate (rješenje od 19. siječnja 2012., Purple Parking i Airparks Services, C-117/11, neobjavljeno, EU:C:2012:29, t. 34. i navedena sudska praksa) odnosno razdvojene naplate (presuda od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, t. 27.).

40 Kao drugo, gospodarsku transakciju čini jedinstvena usluga kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da predstavljaju glavnu uslugu, dok se, suprotno, druge elemente mora smatrati jednom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 29. i navedena sudska praksa).

41 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je prvi kriterij koji u tom pogledu treba uzeti u obzir nepostojanje samostalne svrhe pružanja usluge sa stajališta prosječnog potrošača. Dakle, usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge dobavljača (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 29. i navedena sudska praksa).

42 Drugi kriterij, koji je u stvarnosti naznaka prvog, odnosi se na uzimanje u obzir vrijednosti svake od usluga od kojih se sastoji gospodarska transakcija, pri čemu je jedna minimalna, pa čak i zanemariva u odnosu na drugu (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin, C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 24.).

43 Kao treće, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 44. svojeg mišljenja, na temelju Direktive 2006/112 „transakcije usko povezane" s izuzetom uslugom dijele izuzeće od PDV-a kako bi se osigurala puna učinkovitost tog izuzeća. Međutim, s obzirom na razmatranja iz točaka 30. i 31. ove presude, ta treća vrsta iznimke od općeg pravila prema kojem se svaka usluga smatra odvojenom i samostalnom ne primjenjuje se ako postoji usluga nutricionističkog praćenja poput one koja se pruža u glavnom postupku. Stoga valja izbjeći ispitivanje te vrste iznimke.

44 Što se tiče primjenjivosti prve vrste iznimke, navedene u točki 38. ove presude, na usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, valja utvrditi, čitajući odluku kojom se upućuje prethodno pitanje, da se tužitelj u glavnom postupku bavi, među ostalim, djelatnošću upravljanja sportskim objektima i njihovim iskorištavanjem kao i aktivnostima treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja te da je posredstvom kvalificiranog i certificiranog stručnjaka u tu svrhu u svojim prostorijama pružao usluge nutricionističkog praćenja.

45 Štoviše, iz elemenata koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da su različite usluge koje je pružio tužitelj u glavnom postupku bile predmet zasebne naplate i da je bilo moguće koristiti jedne bez korištenja drugih.

46 Stoga, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, očito je da usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, s jedne strane, i nutricionističkog praćenja, s druge strane, kako ih pruža tužitelj u glavnom postupku, nisu neodvojivo povezane u smislu sudske prakse navedene u točkama 38. i 39. ove presude.

47 Stoga u načelu valja smatrati da usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne čine jedinstvenu složenu uslugu.

48 Što se tiče primjenjivosti druge vrste iznimke na usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, o kojoj je riječ u točkama 40. do 42. ove presude, u ovom slučaju valja istaknuti, s jedne strane, neovisnu svrhu usluge dijetetičkog praćenja sa stajališta prosječnog potrošača. Iako su takve usluge dijetetičkog praćenja pružene ili su mogle biti pružene u istim sportskim prostorijama kao i usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja, činjenica je ipak da svrha prvih nije sportska, nego zdravstvena i estetska, unatoč tome što dijetetička disciplina može imati za učinak doprinos atletskoj učinkovitosti. S druge strane, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 56. svojeg mišljenja, u predmetu u glavnom postupku, prema tužiteljevu obračunu, 40 % ukupne mjesečne naknade koju plaća klijent moglo se pripisati nutricionističkom savjetovanju, što je postotak koji se očito ne može kvalificirati kao minimalan ili, *a fortiori*, zanemariv. Usluge dijetetičkog praćenja poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne mogu se stoga smatrati pomoćnima u odnosu na glavne usluge koje čine usluge wellnessa i tjelesne kulture.

49 Iz toga proizlazi da, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku valja smatrati odvojenima i samostalnima u svrhu primjene članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

50 S obzirom na ta razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da je, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, usluga nutricionističkog praćenja koju pruža certificirani i ovlašteni stručnjak u sportskim objektima i eventualno u okviru programa koji također uključuju usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja odvojena i samostalna usluga i ne može biti obuhvaćena izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (c) te direktive.

Troškovi

51 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da je, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, usluga nutricionističkog praćenja koju pruža certificirani i ovlašteni stručnjak u sportskim objektima i eventualno u okviru programa koji također uključuju usluge treniranja i održavanja dobrog tjelesnog stanja odvojena i samostalna usluga i ne može biti obuhvaćena izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (c) te direktive.

Potpisi