

## Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

4. märts 2021(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Käibemaksuga maksustatavad teenused – Maksuvabastused – Artikli 132 lõike 1 punkt c – Meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt – Toitumise jälgimine ja nõustamine – Spordi, heaolu ja kehakultuuriga seotud tegevused – Mõisted „üks mitmest osast koosnev teenus“, „põhiteenuse kõrvalteenus“ ja „teenuste sõltumatus“ – Kriteeriumid

Kohtuasjas C-581/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) 22. juuli 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. juulil 2019, menetluses

### **Frenetikexito – Unipessoal Lda**

*versus*

### **Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud N. Wahl (ettekandja), F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Frenetikexito – Unipessoal Lda, esindaja: *advogado* R. Monteiro,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino ja P. Barros da Costa,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B. Rechená,

olles 22. oktoobri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis

käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 132 lõike 1 punkti c tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Frenetikexito – Unipessoal Lda ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuotsust täiendava käibemaksu määramise kohta toitumise jälgimise ja nõustamise teenuste ning spordi, heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuste eest.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

„teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused“.

5 Nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti c kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele“.

### ***Portugali õigus***

6 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) artikli 9 lõike 1 kohaselt on käibemaksust vabastatud:

„Teenuste osutamine arsti, hambaarsti, ämmaemanda, meditsiiniõe ja parameedikute poolt“.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

7 Frenetikexito on äriühing, mis tegeleb eelkõige spordiasutuste haldamise ja juhtimisega, heaolu ja kehakultuuriga seotud tegevustega ning tervise edendamisega, nagu toitumise jälgimine ja nõustamine või füüsilise seisundi hindamine.

8 Pärast seda kui põhikohtuasja kaebaja oli end registreerinud Reguladora da Saúde (tervishoiuvaldkonda reguleeriv asutus, Portugal), osutas ta 2014. ja 2015. aastal oma tegevuskohas kvalifitseeritud ja sertifitseeritud toitumisenõustaja kaudu toitumise jälgimise teenuseid. Põhikohtuasja kaebaja palgatud toitumisenõustaja pakkus oma teenuseid üks kord nädalas. Nende teenuste eest käibemaksu ei arvestatud.

9 Põhikohtuasja kaebaja pakkus oma asutustes erinevaid kavasid. Mõni kava hõlmas üksnes heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuseid, samas kui teised hõlmasid ka toitumise jälgimist. Igal kliendil oli võimalik valida soovitud kava ning kasutada või mitte kõiki valitud kava raames tema

käsitusse antud teenuseid. Seega, kui klient oli tellinud toitumise jälgimise teenuse, esitati talle arve olenemata sellest, kas ta seda teenust kasutas või mitte ja olenemata nõustamise kordadest.

10 Lisaks sai toitumise jälgimise teenust teatava summa eest tellida eraldi kõikidest muudest teenustest olenevalt sellest, kas klient oli põhikohtuasja kaebaja spordiklubi liige või mitte.

11 Põhikohtuasja kaebaja tõi oma väljastatud arvetel eraldi välja heaolu ja kehakultuuriga seotud teenustega seotud summad ning toitumise jälgimise teenusega seotud summad. Arvetel märgitud toitumise jälgimise teenused ja toitumisenõustamise teenused ei olnud omavahel seotud.

12 Maksukontrolli käigus tuvastas maksu- ja tolliamet, et põhikohtuasja kaebaja kliendid maksid 2014. ja 2015. maksustamisaasta eest toitumise jälgimise teenuse eest ka siis, kui nad seda teenust ei saanud. Seetõttu järeldas maksu- ja tolliamet, et nimetatud teenuse osutamine on heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuse osutamise suhtes kõrvaltegevus. Sel põhjusel otsustas maksu- ja tolliamet tema suhtes kohaldada põhiteenuse maksustamise korda ja teha maksuotsus täiendava käibemaksu määramise kohta koos viivitusintressiga kokku summas 13 253,05 eurot.

13 Kuna põhikohtuasja kaebaja seda summat ei tasunud, algatati selle sissenõudmiseks täitemenetlused, mille raames sõlmis kaebaja osade kaupa tasumise kokkuleppe. Põhikohtuasja kaebaja leidis siiski, et tema osutatavad heaolu ja kehakultuuriga seotud teenused ning toitumise jälgimise teenused olid sõltumatud ja ta esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, milles palus tuvastada kõnealuse maksuotsuse õigusvastasus.

14 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui – nagu käesolevas asjas – äriühing:

a) tegutseb peamiselt heaolu ja kehakultuuri tegevusalal ning kõrvaliselt tervishoiutegevusaladel, mis hõlmavad toitumisenõustamise teenuseid, toitumisalaseid konsultatsioone ja füüsilise seisundi hindamist, samuti massaažiteenuseid;

b) pakub oma klientidele kavasid, mis hõlmavad ainult kehalise treeningu teenuseid, ja kavasid, mis hõlmavad lisaks treeninguteenustele toitumisenõustamise teenuseid,

siis kas direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti c alusel tuleb asuda seisukohale, et tervishoiutegevus, konkreetselt toitumisenõustamise teenus, on heaolu ja kehakultuuriga seotud tegevuse kõrvaltegevus, mistõttu kõrvaltegevust tuleb maksustada samamoodi nagu põhitegevust? Või tuleb vastupidi asuda seisukohale, et tervishoiutegevus, konkreetselt toitumisenõustamise teenus ning heaolu ja kehakultuuriga seotud tegevus, on eraldi ja sõltumatud, mistõttu neile kohaldatakse vastavat iga konkreetse tegevusala puhul ette nähtud maksustamiskorda?

2. Kas direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks on vaja, et selles sättes nimetatud teenuseid osutatakse tegelikult või piisab selle maksuvabastuse kohaldamiseks lihtsalt sellest, et need teenused on tehtud kättesaadavaks, mistõttu nende kasutamine sõltub ainult kliendi tahtest?“

### **Eelotsusetaotluse vastuvõetavus**

15 Portugali valitsus väidab oma kirjalikes seisukohtades, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud õiguslikult piisavalt teavet, mis on vajalik asjakohase ja tarviliku vastuse andmiseks, nagu nõuab Euroopa Kohtu kodukorra

artikli 94 punkt a.

16 Sellega seoses tasub meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale eeldab Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö raames vajadus anda liidu õiguse tõlgendus, mis oleks liikmesriigi kohtule tarvilik, et viimane järgiks hoolsalt eelotsusetaotluse sisule esitatavaid nõudeid, mis on Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94 sõnaselgelt ära toodud (19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Consorzio Italian Management ja Catania Multiservizi, C?152/17, EU:C:2018:264, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Seega on tingimata vajalik, nagu on ette nähtud kodukorra artikli 94 punktis a, et eelotsusetaotlus sisaldaks lühiülevaadet asjasse puutuvatest asjaoludest, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on need välja selgitanud, või vähemalt ülevaadet faktilistest andmetest, millel eelotsuse küsimused põhinevad (3. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Iccrea Banca, C?414/18, EU:C:2019:1036, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika), ning põhjendusi, mis panid eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlema liidu teatud õigusnormide tõlgendamises või kehtivuses, ning millise seose ta nende õigusnormide ja põhikohtuasjas kohaldatavate liikmesriigi õigusnormide vahel loob (5. juuni 2019. aasta kohtumäärus Wilo Salmson France, C?10/19, ei avaldata, EU:C:2019:464, punkt 15).

18 Käesoleval juhul sisaldab eelotsusetaotlus piisavaid faktilisi andmeid, et mõista nii esitatud küsimusi kui ka nende ulatust, mistõttu võib Euroopa Kohus anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad viimasel põhikohtuasja lahendada. Järelikult on eelotsuse küsimused vastuvõetavad.

### **Eelotsuse küsimused**

19 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c koostoimes artikli 132 lõike 1 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et toitumise jälgimise teenus, mida sertifitseeritud ja volitatud spetsialist osutab spordiasutustes, sealhulgas teatud juhtudel kava raames, mis hõlmab ka heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuseid, kujutab endast sõltumatute teenuste osutamist. Samuti küsib ta Euroopa Kohtult, kas selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastus eeldab teenuse tegelikku osutamist, milleks antud juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu määratletud teenusele vastav toitumise jälgimise teenus, või piisab käibemaksuvabastuse kohaldamiseks asjaolust, et selline teenus on kättesaadav.

20 Sissejuhatuseks tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus näib oma küsimusi esitades olevat lähtunud eeldusest, et üks põhikohtuasjas arutuse all olev osutatavate teenuste liik, nimelt toitumise jälgimise teenus, võib kuuluda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

21 Seega tuleb kõigepealt kontrollida selle eelduse õigsust, mille poolt on põhikohtuasja kaebaja, kuid millele vaidleb vastu Portugali valitsus ja mida on üksikasjalikult selgitanud Euroopa Komisjon.

22 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt. Siiski peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid. Niisugune kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seega, et direktiivi artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleks tõlgendada nii, et need maksuvabastused kaotavad oma mõju (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D, C?657/19, EU:C:2020:811, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Käesoleval juhul tuleb kõnealust sätet tõlgendada seda ümbritsevat konteksti, direktiivi 2006/112 eesmärke ja ülesehitust silmas pidades, võttes eriti arvesse selles ette nähtud maksuvabastuse *ratio legis*'t (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika). Nii ei hõlma selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti c sõnastus, nimelt „meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele“ mitte haigla, meditsiini- ja diagnostikakeskuste ning teiste sama laadi asutuste poolt ambulatoorse ravi raames osutatavaid teenuseid, mis on maksust vabastatud nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti b alusel, vaid teenuseid, mida osutavad meditsiinitöötajad ja parameedikud väljaspool neid asutusi nii teenuseosutaja erapraksises kui ka patsiendi kodus või mujal (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler, C?141/00, EU:C:2002:473, punkt 36, ja 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 36).

24 Lisaks tuleb märkida, et nii direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis b kasutatud mõiste „meditsiiniline abi“ kui ka selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis c esinev mõiste „meditsiinilise abi andmine“ hõlmavad mõlemad teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, hooldada või võimaluse korral ravida haigusi või tervisehäireid (10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punktid 37 ja 38, ning 18. septembri 2019. aasta kohtuotsus Peters, C?700/17, EU:C:2019:753, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Järelikult peab „meditsiinilise abi andmisel“ selle sätte tähenduses olema ravieesmärk, kuna see on määrava tähtsusega otsustamiseks, kas meditsiini- või parameditsiini teenus tuleb käibemaksust vabastada (vt selle kohta 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise käibemaksuvabastus), C?48/19, EU:C:2020:169, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika), isegi kui sellest ei tulene tingimata, et seda eesmärki tuleb mõista eriti kitsas tähenduses (10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, punkt 26).

26 Meditsiini- ja parameditsiiniteenustele, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, sh seda hoida või taastada, kohaldatakse niisiis direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastust (5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise käibemaksuvabastus), C?48/19, EU:C:2020:169, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastus eeldab seega, et täidetud on kaks tingimust, millest esimene puudutab kõnealuse teenuse eesmärki, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 24–26, ja teine asjaolu, kas seda teenust osutavad meditsiinitöötajad ja parameedikud vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele.

28 Mis puudutab teist tingimust, siis tuleb välja selgitada, nagu märgivad Portugali valitsus ja komisjon, kas selline toitumise jälgimise teenus nagu põhikohtuasjas, mida osutab sertifitseeritud ja selleks volitatud spetsialist spordiasutuses ja mida võib osutada kavade raames, mis hõlmavad ka heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuseid, on asjaomase liikmesriigi õiguses määratletud (27.

juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika) kui teenus, mida osutavad meditsiinitöötajad ja parameedikud. Eelotsusetaotluses esitatud asjaoludest, mida Portugali valitsus oma seisukohtades selgitas, nähtub, et kõnealust teenust osutas isik, kellel on erialane kvalifikatsioon, mis andis õiguse osutada asjaomasel liikmesriigis määratletud parameditsiini teenuseid, ent seda asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

29 Eeldusel, et see tõesti nii on, tuleb keskenduda põhikohtuasjas kõnealuse teenuse eesmärgile, mis vastab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c esitatud esimesele tingimusele. Sellega seoses tuleb niisuguse eesmärgi analüüsimisel meeles pidada, et selle direktiivi artiklis 132 ette nähtud maksuvabastused kuuluvad direktiivi IX jaotise 2. peatükki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Erandina üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud, ei või tegevust maksust vabastada (21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23, ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 49), kui see ei vasta avalikku huvi teenivale eesmärgile, mis on ühine kõikide artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste puhul.

30 On selge, et spordiasutuses pakutav toitumise jälgimisega seotud teenus võib keskmises ja pikas perspektiivis või laiemalt võetuna olla teatavate haiguste, näiteks rasvumise, ennetamise vahend, kuid tuleb tõdeda, et sama kehtib ka sporditegevuse enda kohta, mille rolli on näiteks tunnustatud südame-veresoonkonna haiguste esinemise piiramisel. Sellisel teenusel on seega põhimõtteliselt tervishoiualane, kuid mitte tingimata ravi eesmärk.

31 Seega, kuna puudub teave selle kohta, et seda osutati haiguse ennetamise, diagnoosimise, ravi ja tervise taastamise eesmärgil, ja seega ravi eesmärgil käesoleva kohtuotsuse punktides 24 ja 26 viidatud kohtupraktika tähenduses – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei vasta selline toitumise jälgimise teenus nagu põhikohtuasjas direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud kõikidele maksuvabastustele ühisele avalikest huvidest lähtuva tegevuse kriteeriumile, ja seega ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse, mistõttu on see tegevus üldjuhul käibemaksuga maksustatav.

32 Niisugusele tõlgendusele ei räägi vastu ka neutraalse maksustamise põhimõtte, millega on eelkõige vastuolus see, kui kahte kaubatarnet või teenuse osutamist, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi ning mis omavahel konkureerivad, käsitatakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt selle kohta 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika), kuna arvestades direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga c taotletavat eesmärki, ei saa ravi eesmärgil osutatud toitumise jälgimise teenuseid ja toitumise jälgimise teenuseid, millel ei ole niisugust eesmärki, pidada tarbija seisukohalt ühesuguseks või sarnaseks ja need ei rahulda viimase samu vajadusi.

33 Mis tahes muu tõlgendus tooks kaasa selle, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala laiendatakse nii selle sätte sõnastuses kui ka selle direktiivi IX jaotise 2. peatüki pealkirjas väljendatud *ratio legis*'est kaugemale. Nimelt kuuluksid kõik meditsiinitöötajate ja parameedikute osutatud teenused, mille tagajärg on kas või väga kaudselt teatavate haiguste ennetamine, selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, mis ei vasta liidu seadusandja tahtele ega sellise maksuvabastuse kitsa tõlgendamise nõudele, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 22. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 61 märkis, on pelgalt ebakindel seos patoloogiaga, ilma et esineks konkreetset tervise kahjustamise ohtu, käesolevas asjas sama ebapiisav.

34 Eeltoodut arvestades tuleb järeldada – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise

tulemusel ei selgu teisiti –, et toitumise jälgimisega seotud teenus, mida osutatakse sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas, ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Seega ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

35 Mis puudutab esimest küsimust, siis ei saa välistada, et arvestades asjaolu, et selline teenus on maksustatav, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et küsimus, kas see teenus on või ei ole sõltumatu heaolu ja kehakultuuriga seotud teenustest, pakub endiselt huvi nende teenuste maksustamise korra kindlaksmääramisel.

36 Sellega seoses on oluline meenutada, et kuigi ELTL artiklis 267 ette nähtud menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on nende kohtute ülesanne, kes ainsana on pädevad faktilisi asjaolusid tuvastama ja hindama, kindlaks teha, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas osutatav toitumise jälgimise teenus kujutab või ei kujuta endast teenuste osutamist, mis on heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuste osutamisest sõltumatu ning hinnata selles osas kõiki fakte (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika), võib Euroopa Kohus siiski esitada liikmesriigi kohtule kõik vajalikud liidu õiguse tõlgendamise abivahendid, mis võivad olla tarvilikud vaidluse lahendamiseks (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punkt 33). Seda silmas pidades tuleb esitada järgmised kaalutlused.

37 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et juhul, kui majandustehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjasse puutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha kindlaks, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (vt selle kohta 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika), kusjuures tuleb täpsustada, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teises lõigus (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Esiteks ei tohi erandina sellest üldreeglist majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada, et mitte kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist. Seetõttu on tegemist ühe tehinguga siis, kui kaks või enam maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 22–33 märkis, tuleb kindlaks teha kõnealuse tehingu iseloomulikud tunnused (29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punkt 22, ja 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 30), lähtudes keskmise tarbija seisukohast (19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Asjaolude kogum, mida selle kindlaks tegemiseks kasutatakse, hõlmab erinevaid elemente, neist esimesed on intellektuaalsed ja määrava tähtsusega asjaolud, mille eesmärk on tuvastada, kas kõnealuse tehingu elemendid on lahutamatult seotud või mitte (28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punkt 30) ja kas sellel on üks majanduslik eesmärk või mitte, (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 34), ning teised on sisulised ja mittemäärava tähtsusega asjaolud (vt selle kohta 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 31), mis aitavad vajaduse korral analüüsida esimesena nimetatud asjaolusid, näiteks eraldi (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punkt 43) või ühine juurdepääs (8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punkt 33) kõnealustele teenustele, või asjaolu, kas arve esitatakse ühiselt (19. jaanuari 2012. aasta

kohtumäärus Purple Parking ja Airparks Services, C?117/11, ei avaldata, EU:C:2012:29, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika) või eraldi (18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 27).

40 Teiseks on ühe majandustehinguga tegemist siis, kui selle ühte või mitut osa tuleb käsitada põhiteenusena, samas kui teisi osi tuleb vastupidi vaadelda ühe või mitme kõrvalteenusena, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et esimene kriteerium, mida tuleb selles osas arvesse võtta, on asjaolu, et keskmise tarbija seisukohast puudub sooritusel iseseisev eesmärk. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parimatel tingimustel kasutamise vahend (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Teine kriteerium, mis kujutab endast tegelikult viidet esimesele, seisneb majandustehingu moodustava iga teenuse vastava väärtuse arvessevõtmises, millest üks osutub teisega võrreldes minimaalseks või isegi tähtsusetuks (vt selle kohta 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin, C?308/96 ja C?94/97, EU:C:1998:496, punkt 24).

43 Kolmandaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 44 märkis, kehtib direktiivi 2006/112 kohaselt maksust vabastatud teenusega „otseselt seotud tehingutele“ samuti maksuvabastus, et tagada maksuvabastuse täielik tõhusus. Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31 esitatud kaalutlusi, ei saa üldreeglist tehtavat kolmandat liiki erandit, mis seisneb selles, et iga teenust peetakse eraldiseisvaks ja sõltumatuks soorituseks, kohaldada sellisele toitumise jälgimise teenusele, nagu on kõne all põhikohtuasjas. Seega tuleb seda liiki erand jätta analüüsimata.

44 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 38 viidatud esimest liiki erandi kohaldatavust põhikohtuasjas kõne all olevatele teenustele, siis tuleb eelotsusetaotluse lugemisel tõdeda, et põhikohtuasja kaebaja tegevus on peaaeglikult suunatud spordiasutuste haldamisele ja käitamisele ning heaolu ja kehakultuuriga seotud tegevusele ning et ta osutas oma tegevuskohas toitumise jälgimise teenust selleks nõuetekohaselt kvalifitseeritud ja sertifitseeritud spetsialisti vahendusel.

45 Lisaks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et nende erinevate põhikohtuasja kaebaja osutatud teenuste kohta esitati eraldi arved ja et neid teenuseid oli võimalik saada teisi teenuseid kasutamata.

46 Seega näib – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti –, et ühelt poolt heaolu ja kehakultuuriga seotud teenused ning teiselt poolt toitumise jälgimisega seotud teenused, mida osutas põhikohtuasja kaebaja, ei ole käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39 viidatud kohtupraktika tähenduses lahutamatu seotud.

47 Seega tuleb põhimõtteliselt asuda seisukohale, et sellised teenused, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei kujuta endast ühte mitmest osast koosnevat teenust.

48 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktides 40–42 viidatud teist liiki erandi kohaldatavust põhikohtuasjas kõne all olevatele teenustele, siis esiteks tuleb käesoleval juhul esile tuua toitumise jälgimise teenuse iseseisev eesmärk keskmise tarbija seisukohalt. Isegi kui selliseid toitumise jälgimise teenuseid osutatakse või võidakse osutada samades spordiasutustes, kus osutatakse ka heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuseid, ei ole esimeste eesmärk sellegipoolest mitte spordialane, vaid tervishoidlik ja esteetiline, hoolimata sellest, et toitumise jälgimine võib



kaasa aidata ka kehalisele sooritusvõimele. Teiseks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 56 märkis, moodustas põhikohtuasjas arutusel oleval juhul kaebajale iga kuu esitatud arvete kogusummast toimumisnõustamise eest makstav tasu 40%, mida ilmselgelt ei saa pidada minimaalseks või *a fortiori* tühiseks. Selliseid toimumise jälgimise teenuseid nagu põhikohtuasjas ei saa seega pidada kõrvalteenusteks põhiteenuste suhtes, mille moodustavad heaolu ja kehakultuuriga seotud teenused.

49 Sellest tuleneb – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti –, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaldamisel tuleb põhikohtuasjas kõnealuseid teenuseid käsitada üksteisest eraldiseisvate ja sõltumatute teenustena.

50 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti –, et toimumise jälgimise teenus, mida sertifitseeritud ja volitatud spetsialist osutab spordiasutustes, sealhulgas teatud juhtudel kavade raames, mis hõlmavad ka heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuseid, kujutab endast eraldiseisva ja sõltumatu teenuse osutamist ega saa kuuluda selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

### **Kohtukulud**

51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtu pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseiga seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti –, et toimumise jälgimise teenus, mida sertifitseeritud ja volitatud spetsialist osutab spordiasutustes, sealhulgas teatud juhtudel kavade raames, mis hõlmavad ka heaolu ja kehakultuuriga seotud teenuseid, kujutab endast eraldiseisva ja sõltumatu teenuse osutamist ega saa kuuluda selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: portugali.