

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

4 päivänä maaliskuuta 2021(\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Arvonlisäverolliset suoritukset – Vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan c alakohta – Lääketieteellinen hoito lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä – Ravitsemusohjaus ja ravintovalmennus – Urheilu-, hyvinvointi- ja liikuntatoiminnot – Yhtenä kokonaisuutena pidettävän moniosaisen suorituksen, pääasiallisen suorituksen liitännäissuorituksen ja suoritusten itsenäisyyden käsitteet – Kriteerit

Asiassa C-581/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus – CAAD), Portugali) on esittänyt 22.7.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.7.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Frenetikexito – Unipessoal Lda**

vastaaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit N. Wahl (esittelevä tuomari), F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Frenetikexito – Unipessoal Lda, edustajanaan R. Monteiro, advogado,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino ja P. Barros da Costa,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja B. Rechena,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.10.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Frenetikexito – Unipessoal Lda ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugalin kansallinen vero- ja tulliviranomainen) ja joka koskee ravitsemusohjaus- ja ravintovalmennuspalveluista sekä urheilu-, hyvinvointi- ja liikuntapalveluista maksettavan arvonlisäveron maksuunpanopäätöstä.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Unionin oikeus***

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaan arvonlisäveroa on suoritettava:

”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

4 Tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla jäsenvaltiot vapauttavat verosta:

”[julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito [oikeammin: sairaalahoito], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet.”

5 Edellä mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla jäsenvaltiot vapauttavat verosta:

”lääketieteellisen hoidon antami[s]en henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä”.

#### ***Portugalin oikeus***

6 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 9 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäverosta vapautetaan:

”Palvelusuoritukset lääkärin, hammaslääkärin, kättilön, psykologin tai sairaanhoitajan taikka parälääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

7 Frenetikexito on kaupallinen yhtiö, joka harjoittaa erityisesti urheilulaitosten hallinnointi- ja ylläpitotoimintaa, hyvinvointi- ja liikuntatoimintaa ja terveyttä edistävää toimintaa, kuten ravitsemusohjausta ja ravintovalmennusta tai fyysisen kunnon kartoitusta.

8 Ilmoittauduttuaan Entidade Reguladora da Saúden (terveyspalvelujen sääntelyviranomaisen, Portugali) ylläpitämään rekisteriin pääasian kantaja suoritti vuosina 2014 ja 2015 tiloissaan ravitsemusohjauspalveluita sitä varten pätevyyden saaneen ja sertifioidun ravintoneuvojan välityksellä. Pääasian kantajan palkkaama ravintoneuvoja oli paikalla yhtenä päivänä viikossa näiden palveluiden suorittamista varten. Näistä palveluista ei laskutettu arvonlisäveroa.

9 Pääasian kantaja tarjosi laitoksissaan erilaisia ohjelmia. Tietyt ohjelmat sisälsivät pelkästään hyvinvointi- ja liikuntapalveluita, ja toisissa ohjelmissa oli niiden lisäksi mukana ravitsemusohjaus. Kukin asiakas saattoi valita haluamansa ohjelman ja käyttää valitun ohjelman puitteissa kaikkia hänen käyttöönsä asetettuja palveluja tai olla käyttämättä niitä. Näin ollen siinä tapauksessa, että asiakas oli ilmoittautunut osallistuvansa ravitsemusohjaukseen, tästä palvelusta laskutettiin häneltä siitä riippumatta, oliko hän käyttänyt tätä palvelua vai ei ja kuinka monta kertaa.

10 Lisäksi ravitsemusohjauspalveluihin oli mahdollista ilmoittautua muista palveluista erillään maksamalla tietyn summan, jonka määrä vaihteli sen mukaan, oliko asiakas pääasian kantajan urheilulaitoksen jäsen vai ei.

11 Pääasian kantaja teki antamissaan laskuissa eron hyvinvointi- ja liikuntapalveluun liittyvien rahamäärien ja ravitsemusohjauspalveluun liittyvien rahamäärien välillä. Laskutetut ravitsemusohjauspalvelut eivät vastanneet toteutuneita ravitsemusneuvontakertoja.

12 Vero- ja tulliviranomainen totesi tarkastuksen yhteydessä, että pääasian kantajan asiakkaat olivat maksaneet verovuosina 2014 ja 2015 ravitsemusohjauspalvelusta, vaikka he eivät olleet käyttäneet sitä. Kyseinen viranomaisen päätyi näin ollen siihen, että tämä palvelun suoritus oli liitännäinen hyvinvointi- ja liikuntapalvelusuoritukseen nähden. Vero- ja tulliviranomainen päätti tämän takia soveltaa siihen pääasiallisen suorituksen verotuskohtelua ja määrätä arvonlisävero maksettavaksi hyvityskorkoineen, jolloin maksuunpantu kokonaismäärä oli 13 253,05 euroa.

13 Koska pääasian kantaja ei maksanut näitä määriä, niiden perimiseksi aloitettiin täytäntöönpanomenettelyt, joiden yhteydessä pääasian kantaja teki sopimuksen perittävän määrän maksamisesta erissä. Koska pääasian kantaja kuitenkin katsoi, että sen tarjoamat hyvinvointi- ja liikuntapalvelut ja ravitsemusohjauspalvelut olivat itsenäisiä palveluita, se saattoi asian ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi ja vaati tuomioistuinta toteamaan kyseessä olevan maksuunpanopäätöksen lainvastaiseksi.

14 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus – CAAD), Portugali) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa yhtiö

a) tarjoaa pääasiallisena toimintanaan liikunta- ja hyvinvointipalveluja ja oheistoimintanaan terveyspalveluja, muun muassa ravintovalmennusta, ravitsemusneuvontaa ja fyysisen kunnon kartoitusta, sekä hierontapalveluja

b) tarjoaa asiakkailleen ohjelmia, joihin sisältyvät pelkät kuntosalipalvelut, sekä ohjelmia, joihin sisältyvät kuntosali- ja ravitsemusvalmennuspalvelut,

onko [2006/112] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa sovellettaessa katsottava, että terveyspalvelut, erityisesti ravintovalmennus, ovat liikunta- ja hyvinvointipalvelujen liitännäispalveluja, jolloin tarjottuja liitännäispalveluja on kohdeltava verotuksessa samoin kuin pääasiallisena toimintana

tarjottavia palveluja, vai onko sen sijaan katsottava, että terveystalvet, erityisesti ravintovalmennus, sekä liikunta- ja hyvinvointipalvelut ovat itsenäisiä ja toisistaan riippumattomia, jolloin niihin on sovellettava kummankin toiminnan omaa verotuskohtelua?

2) Edellyttääkö [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltaminen, että siinä tarkoitettut palvelut on tosiasiallisesti suoritettava, vai riittääkö kyseisen vapautuksen soveltamiseksi pelkkä näiden palvelujen saataville antaminen siten, että palvelun käyttö riippuu yksinomaan asiakkaan tahdosta?”

### **Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen**

15 Portugalin hallitus väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että ennakkoratkaisupyynnön ei voida ottaa tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole toimittanut oikeudellisesti vaaditun mukaisesti riittävästi tietoja, jotka ovat välttämättömiä merkityksellisen ja hyödyllisen vastauksen antamiseen, kuten unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan a alakohdassa vaaditaan.

16 Tästä on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten yhteistyön puitteissa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen unionin oikeuden tulkinnan tarve edellyttää, että kansallinen tuomioistuin noudattaa tunnollisesti ennakkoratkaisupyynnön sisältöä koskevia vaatimuksia, jotka on mainittu nimenomaisesti unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa (tuomio 19.4.2018, Consorzio Italian Management ja Catania Multiservizi, C-152/17, EU:C:2018:264, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Kuten työjärjestyksen 94 artiklan a alakohdassa todetaan, ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä on näin ehdottomasti oltava yhteenveto muun muassa asiaa koskevista tosiseikoista, siten kuin ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ne todennut, tai ainakin selostus niistä tosiseikoista, joihin kysymykset perustuvat (tuomio 3.12.2019, Iccrea Banca, C-414/18, EU:C:2019:1036, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja siinä on mainittava syyt, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä unionin oikeuden tiettyjen säännösten tulkinnasta tai pätevyydestä, sekä ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen toteama yhteys kyseisten säännösten ja pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavien kansallisen oikeuden säännösten välillä (määräys 5.6.2019, Wilo Salmson France, C-10/19, ei julkaistu, EU:C:2019:464, 15 kohta).

18 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisun pyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä on esitettyjen kysymysten ja niiden merkityksen ymmärtämisen kannalta riittävät tiedot tosiseikoista, jotta unionin tuomioistuin voi esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden perusteella tämä voi ratkaista pääasian oikeusriidan. Nämä kaksi ennakkoratkaisukysymystä voidaan näin ollen tutkia.

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näillä kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksiä tulkittava siten, että ravitsemusohjauspalvelu, jonka sertifioitu ja kyseisen palvelun tarjoamiseen oikeuden saanut ammattihenkilö suorittaa urheilulaitoksessa mahdollisesti sellaisten ohjelmien yhteydessä, jotka sisältävät myös hyvinvointi- ja liikuntapalveluita, muodostaa itsenäisen palvelujen suorituksen. Se kysyy myös unionin tuomioistuimelta, onko tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen edellytyksenä, että tämä palvelu – joka on nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen määrittelemää palvelua vastaava ravitsemusohjauspalvelu – todella suoritetaan, vai riittääkö

siihen, tällainen palvelu on annettu saataville.

20 Ensinnäkin on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää kysymyksiään esittäessään olettaen, että yksi pääasiassa suoritetuista palveluista eli ravitsemusohjauspalvelu voi kuulua direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

21 Aluksi on siten tarkistettava, pitääkö tämä oletus paikkansa. Pääasian kantaja on puoltanut sitä, Portugalin hallitus on kiistänyt sen, ja Euroopan komissio on esittänyt siitä hienojakoisemman näkemyksen.

22 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja tulkinnassa on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (tuomio 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Nyt käsiteltävässä asiassa kysymyksessä olevaa säännöstä on tulkittava asiayhteytensä sekä direktiivin 2006/112 tavoitteiden ja systematiikan valossa, ja tällöin on otettava erityisesti huomioon tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen tarkoitus (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohta, eli sanamuoto ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä”, ei koske sairaalassa, diagnostiikan keskuksessa ja muissa vastaavanlaisissa laitoksissa suoritettavia palveluita, jotka on vapautettu arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella, vaan lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittajien suorittamia palveluita, jotka suoritetaan muualla kuin sairaaloissa eli palvelun suorittajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 36 kohta ja tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 36 kohta).

24 Lisäksi on korostettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääkärihoito” ja saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” tarkoitetaan sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 37 ja 38 kohta ja tuomio 18.9.2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Näin ollen tässä säännöksessä tarkoitettulla ”lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle” on välttämättä oltava terapeuttinen tarkoitus, koska se on ratkaiseva sen osalta, onko lääketieteellinen palvelu tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittajien suorittama palvelu vapautettava arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 5.3.2020, X (Puhelinneuvonnan vapauttaminen arvonlisäverosta), C-48/19, EU:C:2020:169, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), vaikka tästä ei välttämättä seuraa, että tätä tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti (tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 26 kohta).

26 Näin ollen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittajien suorittamiin palveluihin, jotka suoritetaan henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen tai palauttaminen mukaan lukien, voidaan soveltaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta (tuomio 5.3.2020, X (Puhelinneuvonnan vapauttaminen arvonlisäverosta), C-48/19, EU:C:2020:169, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty vapautus edellyttää täten kahden edellytyksen täyttymistä. Ensimmäinen edellytys koskee kyseisen palvelun tarkoitusta, sellaisena kuin se on palautettu mieleen tämän tuomion 24–26 kohdassa, ja toinen sitä, että tämä palvelu tapahtuu asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.

28 Kuten Portugalin hallitus ja komissio ovat todenneet, toisesta edellytyksestä on tärkeää selvittää, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen ravitsemusohjauspalvelu, jonka sertifioitu ja palvelun tarjoamiseen oikeuden saanut ammattihenkilö suorittaa urheilulaitoksessa mahdollisesti sellaisten ohjelmien yhteydessä, jotka sisältävät myös hyvinvointi- ja liikuntapalveluja, määritelty kyseisen jäsenvaltion oikeudessa (tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) lääketieteellisten ammattien tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä suoritettavaksi palveluksi. Ennakkoratkaisupyynnössä olevista seikoista, joita Portugalin hallitus on tarkentanut huomautuksissaan, ilmenee, että kyseisen palvelun suoritti henkilö, jolla oli kyseisen jäsenvaltion määrittelemien avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamiseen oikeuttava ammattipätevyys; ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava asia.

29 Olettaen, että näin on, asiassa on tarkasteltava pääasiassa kyseessä olevan palvelun kaltaisen palvelun tarkoitusta, mikä vastaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa asetettua ensimmäistä edellytystä. Tämän tarkoituksen tutkimista varten on tärkeää pitää mielessä, että kyseisen asetuksen 132 artiklassa säädetyt poikkeukset kuuluvat edellä mainitun direktiivin IX osastossa olevaan 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Näin ollen toimintaa ei voida poikkeuksena siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta ja tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa, C-616/15, EU:C:2017:721, 49 kohta), vapauttaa verosta, jos se ei vastaa kaikille 132 artiklassa tarkoitetuille vapauksille yhteisenä olevaa yleishyödyllisyyden tarkoitusta.

30 Tämän osalta on kiistatonta, että urheilulaitoksessa suoritettava ravitsemusohjauspalvelu voi keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä tai hyvin laajasti ymmärrettynä olla keino ehkäistä tiettyjä sairauksia, kuten liikalihavuutta. Kuitenkin on todettava, että sama pätee itse urheilun harjoittamiseen, joka on tunnustettu esimerkkinä keinosta rajoittaa sydän- ja verisuonisairauksien ilmaantumista. Tällaisella palvelulla on näin ollen periaatteessa terveydellinen tarkoitus, mutta sillä ei ole tai ei välttämättä ole terapeutista tarkoitusta.

31 Koska siis ei ole olemassa viitteitä siitä, että palvelu suoritetaan sairauden estämiseksi, diagnosoimiseksi tai hoitamiseksi taikka terveyden palauttamiseksi ja että sillä olisi näin ollen tämän tuomion 24 ja 26 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu terapeutti tarkoitus, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, pääasiassa suoritettuna kaltainen ravitsemusohjauspalvelu ei vastaa direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädetyille kaikille vapautuksille yhteistä yleishyödyllisten toiminnan kriteeriä ja se ei näin ollen kuulu direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyin vapautuksen soveltamisalaan, joten siitä on periaatteessa suoritettava arvonlisävero.

32 Tämä tulkinta ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen, jonka vastaista on erityisesti, että kahta kuluttajien kannalta samanlaista tai samankaltaista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet ja jotka siis kilpailevat keskenään, kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), koska direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan kannalta tarkasteltuna suoritettuja ravitsemusohjauspalveluita, joilla on terapeuttinen tarkoitus, ja ravitsemusohjauspalveluita, joilla ei ole terapeuttista tarkoitusta, ei voida katsoa kuluttajien kannalta samanlaisiksi tai samankaltaisiksi palveluiksi eivätkä ne täytä samoja kuluttajien tarpeita.

33 Muunlaisella tulkinnalla laajennettaisiin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa tämän säännöksen sanamuodosta ja kyseisen direktiivin IX osaston 2 luvun otsikosta ilmenevää tarkoitusta pidemmälle. Näin ollen se, että kaikki lääketieteellisten ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä suoritettavat palvelut, jotka vaikuttavat – vaikka hyvin välillisesti tai kaukaisesti – tiettyjä sairauksia ehkäisevästi, kuuluisivat tässä säännöksessä säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan, ei vastaisi unionin lainsäätäjän tarkoitusta eikä tämän tuomion 22 kohdassa mieleen palautetun suppean tulkinnan vaatimusta. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 61 kohdassa, pelkkä epävarma yhteys sairauteen ilman konkreettista vaaraa terveyden vaarantumisesta ei riitä tähän.

34 Edellä olevan perusteella on päädyttävä siihen, että – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistamisesta muuta johdu – pääasian kaltaisissa olosuhteissa suoritettu ravitsemusohjauspalvelu ei voi kuulua direktiiviin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan. Toiseen kysymykseen ei siis ole tarpeen vastata.

35 Ensimmäisen kysymyksen osalta ei voida sulkea pois sitä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tällaisen palvelun veronalaisuuden takia, että kysymyksellä siitä, onko tällainen palvelu itsenäinen suhteessa hyvinvointi- ja liikuntapalveluihin, on edelleen merkitystä ratkaistaessa näiden palveluiden verotuskohtelua.

36 Tästä on tärkeää palauttaa mieleen, että vaikka SEUT 267 artiklassa tarkoitettussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, ainoastaan kansallisilla tuomioistuimilla on toimivalta selvittää tosiseikat ja arvioida niitä ja ratkaista erityisesti, muodostaanko pääasian kaltaisissa olosuhteissa suoritettu ravitsemusohjauspalvelu itsenäisen palvelujen suorituksen suhteessa hyvinvointi- ja liikuntapalveluihin, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja (tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), unionin tuomioistuin voi esittää näille tuomioistuimille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänä olevaa asiaa (tuomio 17.1.2013, BG? Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 kohta). Tästä näkökulmasta tarkasteltuna on esitettävä vielä seuraavaa.

37 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, ilmeneekö siinä yksi vai useampi suoritus (ks. vastaavasti tuomio 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), koska pääsääntönä on, että jokaista suoritusta on pidettävä erillisenä ja itsenäisenä suorituksena, kuten direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta ilmenee (tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Kuitenkin tästä pääsäännöstä tehtynä poikkeuksena ensinnäkin taloudelliselta kannalta

katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi. Näin ollen kyseessä on yksi suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisista (tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kuten julkisasiamies on todennut tästä ratkaisuehdotuksensa 22–33 kohdassa, kyseisen liiketoimen luonteelliset osatekijät on määriteltävä (tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, 22 kohta ja tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, 30 kohta) siten, että niitä tarkastellaan keskivertokuluttajan näkökulmasta (tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tätä tarkoitusta varten käytettyyn indisioiden kokonaisuuteen sisältyy eri osatekijöitä, joista ensimmäiset ovat luonteeltaan älyllisiä ja ratkaisevia sen selvittämiseksi, ovatko kyseisen liiketoimen osatekijät luonteeltaan jakamattomia (tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 30 kohta) ja mikä on sen taloudellinen tarkoitus, olipa se yhteinen tai ei (tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 34 kohta). Toiset indisiot ovat luonteeltaan aineellisia, eikä niillä ole ratkaisevaa merkitystä (ks. vastaavasti tuomio 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 31 kohta), ja ne mahdollisesti tukevat ensimmäisten osatekijöiden analyysiä. Tällaisia viitteitä ovat esimerkiksi kyseisten suoritusten eriytetty saatavuus (tuomio 17.1.2013, BG? Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 43 kohta) tai se, että ne ovat saatavilla yhdessä (tuomio 8.12.2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, 33 kohta), sekä yhteinen laskutus (määräys 19.1.2012, Purple Parking ja Airparks Services, C-117/11, ei julkaistu, EU:C:2012:29, 34 kohta oikeuskäytäntöviitteineen) tai erillinen laskutus (tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, 27 kohta).

40 Toiseksi taloudellinen suoritus muodostaa yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastoin muiden osatekijöiden on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta (tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että tässä yhteydessä ensimmäisenä huomioon otettavana kriteerinä on se, ettei suorituksella ole keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna itsenäistä tarkoitusta. Suoritusta on pidettävä siten pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Toisella kriteerillä, joka on todellisuudessa indisio ensimmäisen kriteerin täyttymisestä, pyritään ottamaan huomioon niiden suoritusten, joista liiketoimi koostuu, arvo, jolloin voi osoittautua, että yhden suorituksen arvo on toiseen verrattuna vähäinen tai marginaalinen (ks. vastaavasti tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin, C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 24 kohta).

43 Kolmanneksi, kuten julkisasiamies korosti ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, direktiivin 2006/112 nojalla verosta vapautettuun suoritukseen ”läheisesti liittyvät toimet” vapautetaan myös verosta, jotta verovapautus voi toteutua täysimääräisesti. Kuitenkin tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella tätä pääsäännöstä, jonka mukaan jokaista suoritusta on



pidettävä erillisenä ja itsenäisenä suorituksena, tehtyjen poikkeusten kolmatta tyyppiä ei sovelleta pääasiassa suorituksen kaltaisen ravitsemusohjauspalvelun yhteydessä. Näin ollen tämän tyyppin poikkeusta ei ole tutkittava.

44 Siltä osin kuin kyse on tämän tuomion 38 kohdassa tarkoitetun poikkeusten ensimmäisen tyyppin soveltamisesta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin palveluihin, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön perusteella pääasian kantaja harjoittaa erityisesti urheilulaitosten hallinnointi- ja ylläpitotoimintaa ja hyvinvointi- ja liikuntatoimintaa ja että se suoritti asianmukaisesti tätä varten pätevyyden saaneen ja sertifioidun ammattihenkilön välityksellä ravitsemusohjauspalveluita tiloissaan.

45 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä seikoista ilmenee, että nämä pääasian kantajan suorittamat eri palvelut laskutettiin toisistaan erillään ja että asiakas saattoi käyttää yhtä palvelua ilman, että hän käytti muita palveluja.

46 Näin ollen vaikuttaa siltä, että – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistamisesta muuta johdu – yhtäältä pääasian kantajan suorittaman kaltaiset hyvinvointi- ja liikuntapalvelut ja toisaalta ravitsemusohjauspalvelut eivät liity tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla toisiinsa erottamattomasti.

47 Näin ollen on todettava, että lähtökohtaisesti pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset suoritukset eivät muodosta yhtenä kokonaisuutena pidettävää moniosaista suoritusta.

48 Tämän tuomion 40–42 kohdassa tarkoitetun poikkeusten toisen tyyppin soveltamisesta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin suorituksiin on tärkeää todeta yhtäältä, että nyt käsiteltävässä asiassa ruokavalio-ohjauspalvelulla on keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteluna itsenäinen tarkoitus. Vaikka tällaisia ruokavalio-ohjauspalveluita annetaan tai voidaan antaa samoissa urheilutiloissa kuin hyvinvointi- ja liikuntapalveluita, ensiksi mainittujen palveluiden tarkoitus ei liity urheiluun vaan terveyteen ja ulkonäköön siitä seikasta huolimatta, että ruokavalion noudattaminen voi myötävaikuttaa ruumiilliseen kuntoon. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa, kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä pääasiassa ravintovalmennuksen osuus asiakkaan kuukausittain maksettavasta kokonaismaksusta on kantajan laskutuksen mukaan 40 prosenttia, jota ei voida pitää vähäisenä eikä eteenkään marginaalisena. Pääasiassa kyseessä olevien ruokavalio-ohjauspalveluiden kaltaisia palveluja ei voida näin ollen katsoa liitännäisiksi suhteessa hyvinvointi- ja liikuntapalveluista muodostuviin pääasiallisiin suorituksiin.

49 Tästä seuraa, että jollei ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen suorittamasta tarkistamisesta muuta johdu, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia suorituksia on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa sovellettaessa pidettävä toisistaan erillisinä ja itsenäisinä suorituksina.

50 Edellä olevien seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistamisesta muuta johdu, ravitsemusohjauspalvelu, jonka sertifioitu ja kyseisen palvelun tarjoamiseen oikeuden saanut ammattihenkilö suorittaa urheilulaitoksessa mahdollisesti sellaisten ohjelmien yhteydessä, jotka sisältävät myös hyvinvointi- ja liikuntapalveluita, muodostaa itsenäisen ja erillisen palvelujen suorituksen eikä se voi kuulua tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

## **Oikeudenkäyntikulut**

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistamisesta muuta johdu, ravitsemusohjauspalvelu, jonka sertifioitu ja kyseisen palvelun tarjoamiseen oikeuden saanut ammattihenkilö suorittaa urheilulaitoksessa mahdollisesti sellaisten ohjelmien yhteydessä, jotka sisältävät myös hyvinvointi- ja liikuntapalveluita, muodostaa itsenäisen ja erillisen palvelujen suorituksen eikä se voi kuulua tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: portugali.