

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 4 mars 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Mervärdesskattepliktiga tjänster – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 c – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Kostrådgivning – Idrotts-, friskvårds- och träningsaktiviteter – Begreppen ’en enda sammansatt tjänst’, ’en tjänst som är underordnad den huvudsakliga tjänsten’ och ’självständiga tjänster’ – Kriterier”

I mål C-581/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål – CAAD, Portugal) genom beslut av den 22 juli 2019, som inkom till domstolen den 30 juli 2019, i målet

Frenetikexito – Unipessoal Lda

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal samt domarna N. Wahl (referent), F. Biltgen, L.S. Rossi och J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Frenetikexito – Unipessoal Lda, genom R. Monteiro, advogado,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino och P. Barros da Costa, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och B. Rechená, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 oktober 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c och 132.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Frenetikexito – Unipessoal Lda och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal), angående ett beslut om uppbörd av mervärdesskatt för tjänster i form av kostrådgivning och tjänster i form av idrotts-, friskvårds- och träningsaktiviteter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska följande vara föremål för mervärdesskatt:

”Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 Enligt artikel 132.1 b i direktivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligt rättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.”

5 Enligt artikel 132.1 c i direktivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

Portugisisk rätt

6 Enligt artikel 9.1 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen) undantas följande transaktioner från skatteplikt:

”Tillhandahållande av tjänster vid utövande av yrkesverksamhet som läkare, tandläkare, barnmorska, sjuksköterska och andra paramedicinska yrken.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Frenetikexito är ett bolag som bland annat förvaltar och driver idrottsanläggningar samt bedriver friskvårds- och träningsaktiviteter och verksamhet som främjar och gynnar människors hälsa, såsom kostrådgivning eller fysisk utvärdering.

8 Efter det att Frenetikexito registrerat sig hos Entidade Reguladora da Saúde (tillsynsorgan för hälsovårdsfrågor, Portugal) tillhandahöll bolaget under åren 2014 och 2015 tjänster i form av kostrådgivning i sina lokaler genom en kvalificerad och certifierad näringsfysiolog. Denna näringsfysiolog, som var anställd av Frenetikexito, var tillgänglig för att tillhandahålla sina tjänster

en dag i veckan. Mervärdesskatt fakturerades inte för dessa tjänster.

9 Frenetikexito erbjöd olika program i sina inrättningar. Vissa program omfattade endast tjänster i form av friskvård och träning medan andra program dessutom omfattade kostrådgivning. Varje kund kunde välja det önskade programmet och använda – eller inte använda – sig av alla tjänster som ställdes till kundens förfogande inom ramen för det valda programmet. För det fall kunden hade abonnerat på kostrådgivningstjänsten fakturerades kunden denna tjänst, oavsett om kunden utnyttjat den eller inte och oavsett hur många konsultationer kunden hade genomfört.

10 Kostrådgivning kunde även bokas separat från de övriga tjänsterna mot betalning av ett visst belopp som varierade beroende på om kunden var medlem vid en av Frenetikexitos anläggningar eller ej.

11 Frenetikexito gjorde i de fakturor bolaget utfärdade åtskillnad mellan de belopp som avsåg friskvård och träning och de belopp som avsåg kostrådgivning. Det fanns ingen överensstämmelse mellan de fakturerade tjänsterna i form av kostrådgivning och de genomförda konsultationerna.

12 I samband med en kontroll konstaterade skatte- och tullmyndigheten att Frenetikexitos kunder under beskattningsåren 2014 och 2015 hade betalat för kostrådgivning trots att de inte hade utnyttjat denna tjänst. Skatte- och tullmyndigheten fann därför att denna tjänst var underordnad i förhållande till tjänsten i form av friskvård och träning. Skatte- och tullmyndigheten beslutade därför att denna tjänst i skatterättsligt hänseende skulle behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten och utfärdade ett beslut om uppbörd av mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta till ett totalt belopp på 13 253,05 euro.

13 Eftersom Frenetikexito inte betalade dessa belopp, inleddes de tillämpliga förfarandena för verkställighet i syfte att driva in dem. I samband med dessa förfaranden ingick bolaget ett avtal om avbetalning. Frenetikexito ansåg emellertid att de tjänster bolaget tillhandahöll i form av friskvård och träning respektive i form av kostrådgivning var självständiga i förhållande till varandra och överklagade därför till den hänskjutande domstolen och yrkade att det skulle fastställas att det aktuella uppbördsbeslutet var rättsstridigt.

14 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden – CAAD), Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska det i ett fall, som det som föreligger i det aktuella målet, där ett bolag

a) huvudsakligen bedriver verksamhet i form av friskvård och träning, och i mindre utsträckning bedriver hälsovårdande verksamhet, inbegripet kostrådgivning och fysisk utvärdering samt massage, och

b) erbjuder sina kunder både abonnemang som omfattar enbart träningstjänster och abonnemang som omfattar både tränings- och kostrådgivningstjänster,

anses att den hälsovårdande verksamheten, särskilt kostrådgivningen, vid tillämpning av artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ... är underordnad verksamheten i form av friskvård och träning, vilket innebär att det underordnade tillhandahållandet i skattehänseende ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet, eller ska det tvärtom anses att den hälsovårdande verksamheten, särskilt kostrådgivningen, och verksamheten i form av friskvård och träning är självständiga och fristående från varandra, vilket innebär att var och en av dessa verksamheter i skattehänseende ska behandlas på det sätt som föreskrivs för respektive verksamhet?

2) Krävs det, för att undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ... ska vara tillämpligt, att de där avsedda tjänsterna faktiskt tillhandahålls eller är det tillräckligt att tjänsterna görs tillgängliga, på så sätt att utnyttjandet av dem endast är beroende av kundens vilja?"

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

15 Den portugisiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning, eftersom den hänskjutande domstolen inte har lämnat de uppgifter som är nödvändiga för att EU-domstolen ska kunna ge ett relevant och användbart svar, såsom krävs enligt artikel 94 a i domstolens rättegångsregler.

16 EU-domstolen erinrar i detta hänseende om att det, enligt domstolens fasta praxis, och inom ramen för det samarbete som har inrättats mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, krävs att den nationella domstolen noggrant iakttar kraven avseende innehållet i en begäran om förhandsavgörande vilka uttryckligen anges i artikel 94 i domstolens rättegångsregler, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen (dom av den 19 april 2018, *Consorzio Italian Management och Catania Multiservizi*, C?152/17, EU:C:2018:264, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

17 Såsom anges i artikel 94 a i domstolens rättegångsregler krävs bland annat att begäran om förhandsavgörande innehåller dels en sammanfattning av de relevanta omständigheterna, såsom dessa har utretts av den hänskjutande domstolen eller, i vart fall, en redogörelse för de faktauppgifter som ligger till grund för frågorna (dom av den 3 december 2019, *Iccrea Banca*, C?414/18, EU:C:2019:1036, punkt 28 och där angiven rättspraxis), dels en redogörelse för skälen till att den hänskjutande domstolen undrar över tolkningen eller giltigheten av vissa unionsbestämmelser, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan unionsbestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet (beslut av den 5 juni 2019, *Wilo Salmson France*, C?10/19, ej publicerat, EU:C:2019:464, punkt 15).

18 I förevarande fall innehåller beslutet om hänskjutande tillräckliga uppgifter om de faktiska omständigheterna för att EU-domstolen ska kunna förstå såväl de frågor som ställts som deras räckvidd, vilket innebär att EU-domstolen kan tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla relevanta uppgifter om unionsrättens tolkning som den behöver för att avgöra det nationella målet. De två tolkningsfrågorna kan följaktligen tas upp till prövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c jämförd med artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en tjänst i form av kostrådgivning som tillhandahålls av en certifierad och behörig yrkesutövare vid idrottsanläggningar, och eventuellt inom ramen för program som även omfattar tjänster i form av friskvård och träning, utgör ett självständigt tillhandahållande av tjänster. Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida en tillämpning av det undantag från mervärdesskatteplikt

som föreskrivs i artikel 132.1 c i detta direktiv förutsätter att tjänsten faktiskt har tillhandahållits – i förevarande fall en tjänst i form av kostrådgivning som motsvarar den tjänst som den hänskjutande domstolen har beskrivit – eller om det för en sådan tillämpning är tillräckligt att en sådan tjänst har gjorts tillgänglig.

20 EU-domstolen konstaterar inledningsvis att den hänskjutande domstolen, när den ställt sina frågor, tycks ha antagit att en av de tjänster som avses i det nationella målet, nämligen kostrådgivningen, omfattas av tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

21 Det ska således inledningsvis prövas huruvida detta antagande – som stöds av Frenetikexito men bestrids av den portugisiska regeringen och nyanseras av Europeiska kommissionen – är korrekt.

22 Av fast rättspraxis framgår att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-7657/19, EU:C:2020:811, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

23 I förevarande fall ska den aktuella bestämmelsen tolkas mot bakgrund av det sammanhang den ingår i samt ändamålen med och systematiken i direktiv 2006/112, med särskild hänsyn tagen till *ratio legis* i fråga om undantaget i bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 61 och där angiven rättspraxis). Ordalydelsen i artikel 132.1 c i detta direktiv, det vill säga "[s]jukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga", avser således inte tjänster som utförs på sjukhus, centrum för medicinsk behandling och diagnos och andra inrättningar av liknande art, vilka är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b i nämnda direktiv, utan medicinska och paramedicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 36, och dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 36).

24 Det ska vidare påpekas att både begreppet "sjukvård" i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 och begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i samma direktiv avser tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkterna 37 och 38, och dom av den 18 september 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

25 Följaktligen ska "sjukvårdande behandling", i den mening som avses i denna bestämmelse, ovillkorligen ha ett terapeutiskt syfte, eftersom det är detta syfte som avgör om en medicinsk eller paramedicinsk tjänst ska undantas från mervärdesskatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 mars 2020, X (Undantag från skatteplikt för telefonrådgivning), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 27 och där angiven rättspraxis), även om detta inte nödvändigtvis innebär att detta syfte ska tolkas särskilt restriktivt (dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 26).

26 Medicinska och paramedicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket innefattar att upprätthålla och återställa – hälsan hos personer kan följaktligen omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 (dom av den 5 mars 2020, X (Undantag från skatteplikt för telefonrådgivning), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

27 För att undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska vara tillämpligt krävs således att två villkor är uppfyllda. Det första villkoret avser syftet med den aktuella tjänsten, såsom det erinrats om i punkterna 24–26 ovan, och det andra villkoret är att tjänsten sker inom ramen för utövandet av medicinska eller paramedicinska yrken såsom dessa definieras av den berörda medlemsstaten.

28 Vad gäller detta andra villkor ska det, såsom den portugisiska regeringen och kommissionen har påpekat, fastställas huruvida en tjänst i form av kostrådgivning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som tillhandahålls av en certifierad och behörig yrkesutövare vid idrottsanläggningar och eventuellt inom ramen för program som även omfattar friskvård och träning, i den berörda medlemsstatens lagstiftning (dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 23 och där angiven rättspraxis) definieras som en tjänst som tillhandahålls inom ramen för utövandet av ett medicinskt eller paramedicinskt yrke. Uppgifterna i beslutet om hänskjutande, vilka har klargjorts i den portugisiska regeringens yttrande, tyder på att den aktuella tjänsten utfördes av en person med yrkesmässiga kvalifikationer som gav vederbörande behörighet att bedriva paramedicinsk verksamhet såsom den definierats av den berörda medlemsstaten, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

29 Om det antas att så verkligen är fallet, ska syftet med en sådan tjänst som den som är aktuell i det nationella målet närmare undersökas, vilket motsvarar det första villkoret i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112. Vid bedömningen av detta syfte är det viktigt att hålla i minnet att undantagen i artikel 132 i direktivet ingår i kapitel 2, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, i avdelning IX i direktivet. En verksamhet kan således inte, med avvikelse från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23, och dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 49), undantas från skatteplikt om den inte svarar mot detta syfte av allmänintresse, som är gemensamt för samtliga undantag i artikel 132.

30 Det är ostridigt att en tjänst i form av kostrådgivning som tillhandahålls vid en idrottsanläggning på medellång och lång sikt eller rent generellt kan vara ett verktyg för att förebygga vissa sjukdomar, såsom fetma. Detsamma gäller emellertid för idrottsutövning i sig, som har en erkänd betydelse när det gäller att till exempel begränsa uppkomsten av hjärt- och kärlsjukdomar. En sådan tjänst har således i princip ett hälsovårdande syfte, men inte, eller inte nödvändigtvis, ett terapeutiskt syfte.

31 Om det inte finns några uppgifter om att tjänsten tillhandahålls i syfte att förebygga, diagnosticera och behandla en sjukdom samt återställa hälsan, och således i ett terapeutiskt syfte, i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 24 och 26 ovan, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, uppfyller en tjänst i form av kostrådgivning, såsom den tjänst som tillhandahålls i det nationella målet, således inte kriteriet att det ska röra sig om en verksamhet av allmänintresse, vilket gäller för alla de undantag som föreskrivs i artikel 132 i direktiv 2006/112. En sådan tjänst omfattas således inte av undantaget i artikel 132.1 c i direktivet och är därför i princip mervärdesskattepliktig.

32 Denna tolkning strider inte mot principen om skatteneutralitet, vilken i synnerhet utgör hinder för att två leveranser av varor eller två tillhandahållanden av tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten, och som således konkurrerar med varandra, behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48 och där angiven rättspraxis), eftersom tjänster i form av kostrådgivning som tillhandahålls i terapeutiskt syfte och tjänster i form av kostrådgivning som saknar ett sådant syfte, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med artikel 132.1 c i direktiv 2006/112, inte kan anses vara identiska eller jämförbara ur konsumentens synvinkel och inte tillgodoser samma behov hos konsumenten.

33 Varje annan tolkning skulle leda till att tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 utvidgades utöver den *ratio legis* som denna bestämmelses lydelse och rubriken till kapitel 2 i avdelning IX i direktivet ger uttryck för. Att anse att varje tjänst som utförs inom ramen för utövandet av ett medicinskt eller paramedicinskt yrke och som, om än på ett mycket indirekt eller avlägset sätt, förebygger vissa sjukdomar, omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, skulle nämligen inte överensstämma med unionslagstiftarens avsikt och kravet på att ett sådant undantag ska tolkas restriktivt, vilket det erinrats om i punkt 22 ovan. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 61 i sitt förslag till avgörande kan det inte anses tillräckligt att det finns ett osäkert samband med en sjukdom utan att det föreligger någon konkret fara för hälsan.

34 Mot denna bakgrund finner domstolen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, att en tjänst i form av kostrådgivning som tillhandahålls under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet inte kan omfattas av tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112. Det saknas därför skäl att besvara den andra frågan.

35 Vad gäller den första frågan kan det inte uteslutas att den hänskjutande domstolen, med hänsyn till att en sådan tjänst är skattepliktig, anser att frågan huruvida tjänsten är självständig i förhållande till tjänsterna i form av friskvård och träning fortfarande är relevant för att avgöra hur respektive tjänst ska behandlas i skattemässigt hänseende.

36 EU-domstolen erinrar i detta syfte om att det i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, som vilar på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, ankommer på de nationella domstolarna, vilka är ensamma behöriga bland annat att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna, att särskilt fastställa huruvida en tjänst i form av kostrådgivning som tillhandahålls under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet utgör ett tillhandahållande av tjänster som är självständigt i förhållande till tjänsterna i form av friskvård och träning, och att i detta sammanhang göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 35 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen kan emellertid tillhandahålla dessa nationella domstolar alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av de nationella målen (dom av den 17 januari 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33). I enlighet härmed ska följande överväganden beaktas.

37 Det framgår av EU-domstolens praxis att det, när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar, ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig om ett tillhandahållande eller flera tillhandahållanden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 28 och där angiven rättspraxis). Det ska i detta sammanhang preciseras att varje transaktion som huvudregel ska anses som fristående och självständig, såsom

framgår av artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

38 Som ett undantag från denna allmänna regel gäller dock, för det första, att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion ändras. Det ska därför anses föreligga ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför för en kund har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

39 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 22–33 i sitt förslag till avgörande ska det fastställas vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga (dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punkt 22, och dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 30), sett ur en genomsnittlig konsuments synvinkel (dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punkt 21 och där angiven rättspraxis). De indicier som kan användas i detta syfte innehåller olika faktorer. De första, som är av intellektuell art och av avgörande betydelse, avser ett fastställande av huruvida de olika delarna i den aktuella transaktionen är odelbara (dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punkt 30) och huruvida transaktionen har ett enda ekonomiskt syfte (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 34). De andra, som är av materiell art och saknar avgörande betydelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 31), ger i förekommande fall stöd för bedömningen av de förstnämnda faktorerna, såsom huruvida de aktuella tjänsterna erbjuds separat (dom av den 17 januari 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punkt 43) eller gemensamt (dom av den 8 december 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punkt 33) eller huruvida de faktureras tillsammans (beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services, C?117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 34 och där angiven rättspraxis) eller separat (dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 27).

40 För det andra utgör en ekonomisk transaktion ett enda tillhandahållande när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar däremot ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

41 Det framgår av domstolens praxis att det första kriterium som ska beaktas i detta hänseende är att tjänsten sett ur genomsnittskonsumentens synvinkel saknar självständigt syfte. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

42 Det andra kriteriet, som i själva verket utgör ett indicium på det första kriteriet, innebär att värdet av var och en av de tjänster som ingår i den ekonomiska transaktionen beaktas, och avser att värdet av en tjänst framstår som lågt, eller till och med marginellt, i förhållande till värdet av den andra (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin, C?308/96 och C?94/97, EU:C:1998:496, punkt 24).

43 För det tredje ska "transaktioner nära knutna" till skattebefriade tjänster, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande, enligt direktiv 2006/112 också

vara undantagna från skatteplikt för att säkerställa att undantaget får full verkan. Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 30 och 31 ovan är denna tredje typ av undantag från huvudregeln att varje tjänst ska betraktas som en fristående och självständig tjänst emellertid inte tillämplig när det är fråga om en sådan kostrådgivningstjänst som den som tillhandahålls i det nationella målet. Det är därför inte nödvändigt att låta prövningen omfatta denna typ av undantag.

44 Vad gäller frågan huruvida den första typen av undantag, som avses i punkt 38 ovan, är tillämplig på sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet, konstaterar domstolen att Frenetikexito, enligt beslutet om hänskjutande, bland annat ägnar sig åt förvaltning och drift av idrottsanläggningar samt friskvårds- och träningsaktiviteter, och att bolaget, genom en vederbörligen kvalificerad och certifierad yrkesutövare, har tillhandahållit tjänster i form av kostrådgivning i sina lokaler.

45 Det framgår dessutom av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att de olika tjänster som Frenetikexito tillhandahållit fakturerades separat och att det var möjligt att utnyttja någon eller några av dessa tjänster utan att använda sig av andra.

46 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller det således som om att tjänster i form av friskvård och träning, å ena sidan, och i form av kostrådgivning, å andra sidan, såsom de tillhandahållits av Frenetikexito, inte är ouplösligt förbundna med varandra i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 38 och 39 ovan.

47 Tillhandahållanden av det slag som det är fråga om i det nationella målet ska således i princip inte anses utgöra en enda sammansatt tjänst.

48 När det gäller frågan huruvida den andra typen av undantag, som avses i punkterna 40–42 ovan, är tillämplig på sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet, ska det i förevarande fall påpekas att kostrådgivningstjänsten ur genomsnittskonsumentens synvinkel har ett självständigt syfte. Även om kostrådgivning tillhandahålls eller kan tillhandahållas i samma idrottslokaler som tjänsterna i form av friskvård och träning, är syftet med de förstnämnda emellertid inte av idrottslig art, utan av hälsovårdande och estetisk karaktär, oberoende av att en viss diet kan främja de idrottsliga prestationerna. I det nationella målet framgår det vidare, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 56 i sitt förslag till avgörande, av Frenetikexitos fakturering att 40 procent av den sammanlagda ersättning kunderna betalade per månad hänförde sig till kostrådgivningen. Denna procentandel kan uppenbarligen inte betraktas som låg och än mindre som marginell. Sådana kostrådgivningstjänster som de som är aktuella i det nationella målet kan således inte betraktas som underordnade i förhållande till de huvudsakliga tjänsterna som består i friskvårds- och träningstjänster.

49 Av detta följer, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, att sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet ska anses vara fristående och självständiga i förhållande till varandra vid tillämpningen av artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

50 Mot bakgrund av dessa överväganden ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en tjänst i form av kostrådgivning som tillhandahålls av en certifierad och behörig yrkesutövare vid idrottsanläggningar, och eventuellt inom ramen för program som även omfattar tjänster i form av friskvård och träning, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, utgör ett fristående och självständigt tillhandahållande av tjänster och inte kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 c i direktivet.

Rättegångskostnader

51 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i

beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en tjänst i form av kostrådgivning som tillhandahålls av en certifierad och behörig yrkesutövare vid idrottsanläggningar, och eventuellt inom ramen för program som även omfattar tjänster avseende friskvård och träning, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, utgör ett fristående och självständigt tillhandahållande av tjänster och inte kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 c i direktivet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.