



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

4. marts 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – momspligtige ydelser – fritagelser – artikel 132, stk. 1, litra c) – behandling som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv – ernæringsrådgivning og ernæringsmæssig opfølgning – aktiviteter inden for sport, velvære og fysisk form – begreberne »sammensat enkelt ydelse«, »ydelse, der er sekundær i forhold til hovedydelsen« og »ydelsers selvstændighed« – kriterier«

I sag C-581/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 22. juli 2019, indgået til Domstolen den 30. juli 2019, i sagen

Frenetikexito – Unipessoal Lda

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne N. Wahl (refererende dommer), F. Biltgen, L.S. Rossi og J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Frenetikexito – Unipessoal Lda ved advogado R. Monteiro,
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino og P. Barros da Costa, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B. Rechenha, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. oktober 2020,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Frenetikexito – Unipessoal Lda og Autoridade Tributária e Aduaneira (afgifts- og toldmyndighed, Portugal) vedrørende en påmindelse om betaling af merværdiafgift (moms) for tjenesteydelser i forbindelse med ernæringsrådgivning og ernæringsmæssig opfølgning og tjenesteydelser vedrørende sport, velvære og fysisk form.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 udgør følgende momspligtige transaktioner:
»levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.
- 4 Ifølge dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), fritager medlemsstaterne:
»hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner«.
- 5 I medfør af nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), fritager medlemsstaterne:
»behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

Portugisisk ret

- 6 Ifølge artikel 9, stk. 1, i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift) er følgende fritaget for moms:
»levering af tjenesteydelser i forbindelse med udøvelsen af erhvervet som læge, tandlæge, jordemoder, sygeplejerske og andre paramedicinske erhverv«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 7 Frenetikexito er et selskab, som bl.a. driver virksomhed inden for forvaltning og drift af sportscentre, aktiviteter inden for velvære og fysisk form samt aktiviteter til fremme af menneskers sundhed såsom ernæringsrådgivning og ernæringsmæssig opfølgning eller fysisk evaluering.

- 8 Efter at have registreret sig hos Entidade Reguladora da Saúde (enheden for sundhedsregulering, Portugal) ydede sagsøgeren i hovedsagen i 2014 og 2015 ernæringsydelser i sine lokaler ved hjælp af en uddannet og godkendt ernæringsrådgiver. Denne ernæringsrådgiver, som var ansat af sagsøgeren i hovedsagen, stod til rådighed med sine ydelser en dag om ugen. Der blev ikke faktureret moms for disse tjenesteydelser.
- 9 Sagsøgeren i hovedsagen tilbød forskellige programmer i sine sportscentre. Visse programmer omfattede udelukkende ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, mens andre programmer derudover omfattede ernæringsydelser. Hver kunde kunne vælge det ønskede program og beslutte, om den pågældende ville benytte alle de ydelser, der var stillet til rådighed gennem det valgte program. Når en kunde tilvalgte ernæringsydelsen, betalte kunden for denne, uanset om ydelsen blev anvendt af kunden og uafhængigt af antallet af konsultationer.
- 10 Det var desuden muligt at tilkøbe ernæringsydelser særskilt og uafhængigt af andre ydelser ved at betale et bestemt beløb, hvis størrelse afhang af, om kunden havde et medlemskab hos sagsøgeren i hovedsagen.
- 11 Sagsøgeren i hovedsagen foretog i de fakturaer, der blev udstedt, en sontring mellem de beløb, der knyttede sig til ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, og dem, der knyttede sig til ernæringsydelser. Der var ingen sammenhæng mellem de ernæringsydelser, der blev faktureret, og antallet af ernæringskonsultationer.
- 12 I forbindelse med en kontrol konstaterede afgifts- og toldmyndigheden, at sagsøgeren i hovedsagens kunder for afgiftsårene 2014 og 2015 havde betalt for ernæringsydelser, selv hvis de ikke havde benyttet sig af dem. Afgifts- og toldmyndigheden konkluderede derfor, at leveringen af denne ydelse var sekundær i forhold til leveringen af ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form. Som følge heraf besluttede afgifts- og toldmyndigheden at anvende den afgiftsmæssige behandling, som hovedydelsen var underlagt, og at fremsende en påmindelse om betaling af moms med tillæg af udligningsrenter svarende til et samlet beløb på 13 253,05 EUR.
- 13 Da sagsøgeren i hovedsagen ikke betalte dette beløb, blev de gældende fuldbyrdelsesprocedurer indledt med henblik på beløbets inddrivelse, og inden for rammerne heraf blev der indgået en aftale om betaling i rater. Da sagsøgeren i hovedsagen imidlertid vurderede, at de ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form og de ernæringsydelser, som sagsøgeren i hovedsagen leverede, var selvstændige ydelser, har selskabet anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om, at det fastslås, at den omhandlede betalingspåmindelse er ulovlig.
- 14 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Når et selskab, således som det er tilfældet i den foreliggende sag,
- a) hovedsageligt udøver virksomhed relateret til fysisk form og velvære og subsidiært sundhedsrelateret virksomhed, som omfatter ernæringsydelser, ernæringsrådgivning, vurdering af fysisk kondition og massage,
 - b) for sine kunder stiller programmer, der udelukkende omfatter fitness-ydelser, og programmer, der ud over fitness-ydelser omfatter ernæringsydelser, til rådighed,

skal det da med henblik på artikel 2, stk. 1, [litra] c), i direktiv [2006/112] fastslås, at den sundhedsrelaterede virksomhed, navnlig ernæringsydelsen, er sekundær i forhold til den virksomhed, der er relateret til fysisk form og velvære, samt at den sekundære ydelse dermed skal underkastes den samme afgiftsmæssige behandling som hovedydelsen, eller skal det derimod

fastslås, at den sundhedsrelaterede virksomhed, navnlig ernæringsydelsen, og den virksomhed, der er relateret til fysisk form og velvære, er særskilte og uafhængige, således at de skal underkastes hver deres afgiftsmæssige behandling, som er fastlagt for de respektive former for virksomhed?

- 2) Er det med henblik på anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, [litra] c), i direktiv [2006/112] nødvendigt, at de i denne bestemmelse omhandlede ydelser faktisk leveres, eller er det, for at denne fritagelse kan finde anvendelse, tilstrækkeligt, at disse ydelser blot stilles til rådighed, således at anvendelsen af disse ydelser udelukkende afhænger, om kunden ønsker at benytte dem?»

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

- 15 I sit skriftlige indlæg har den portugisiske regering gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom den forelæggende ret ikke i tilstrækkelig grad har stillet de oplysninger til rådighed, som er nødvendige for en relevant og hensigtsmæssig besvarelse, således som det kræves i medfør af artikel 94, litra a), i Domstolens procesreglement.
- 16 I denne henseende bemærkes, at det ifølge Domstolens faste praksis inden for rammerne af samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter, for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne nøje iagttager de krav til indholdet af en anmodning om præjudiciel afgørelse, som udtrykkeligt fremgår af procesreglementets artikel 94 (dom af 19.4.2018, *Consorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-152/17, EU:C:2018:264, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 17 Som det fremgår af procesreglementets artikel 94, litra a), er det således bl.a. nødvendigt, at forelæggelsesafgørelsen indeholder en kortfattet fremstilling af de relevante faktiske omstændigheder, således som de er fastslået af den forelæggende ret, eller i det mindste en fremstilling af de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene (dom af 3.12.2019, *Iccrea Banca*, C-414/18, EU:C:2019:1036, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis), og en fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (kendelse af 5.6.2019, *Wilo Salmson France*, C-10/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:464, præmis 15).
- 18 I det foreliggende tilfælde indeholder forelæggelsesafgørelsen tilstrækkelige faktiske oplysninger til at forstå såvel de forelagte spørgsmål som deres rækkevidde, således at Domstolen kan forsyne den forelæggende ret med alle de EU-retlige fortolkningselementer, som kan sætte den forelæggende ret i stand til at træffe afgørelse i tvisten i hovedsagen. De to præjudicielle spørgsmål kan dermed antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

- 19 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at ernæringsydelser, der leveres af en uddannet og godkendt ernæringsrådgiver i sportscentre og eventuelt inden for rammerne af programmer, der ligeledes indeholder ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, udgør en selvstændig tjenesteydelse. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om det er en forudsætning for at være omfattet af momsfritagelsen i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), at ydelsen faktisk leveres, i det foreliggende tilfælde en ernæringsydelse, der svarer til den af den forelæggende ret beskrevne, eller om det er tilstrækkeligt med henblik på fritagelsen, at en sådan ydelse stilles til rådighed.

- 20 Det skal indledningsvis konstateres, at den forelæggende ret i forbindelse med disse spørgsmål synes at have lagt den forudsætning til grund, at en af de typer af tjenesteydelser, der er blevet leveret i hovedsagen, nemlig ernæringsydelserne, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.
- 21 Det må derfor først efterprøves, om denne forudsætning, som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, men som den portugisiske regering har anfægtet og Europa-Kommissionen har nuanceret, er korrekt.
- 22 Ifølge fast retspraksis skal de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112, fortolkes strengt. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med disse fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles moms-system. Denne regel om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (dom af 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 28 og deri nævnte retspraksis).
- 23 I det foreliggende tilfælde skal den omhandlede bestemmelse fortolkes ud fra den sammenhæng, hvori den indgår, og i lyset af formålet med og opbygningen af direktiv 2006/112, idet det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført ved bestemmelsen, særligt skal tages i betragtning (dom af 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis). Udtrykkene i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), dvs. »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat«, omhandler således ikke ydelser, der udføres af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende institutioner, der er fritaget i medfør af nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), men lægeydelser og paramedicinske ydelser, der udføres uden for en sådan sammenhæng, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 36, og af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 36).
- 24 Det bemærkes desuden, at begrebet »pleje« i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og begrebet »behandling af personer« i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), begge omfatter ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (dom af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 37 og 38, og af 18.9.2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 »Behandling af personer« som omhandlet i denne bestemmelse skal derfor ubetinget forfølge et terapeutisk formål, eftersom det er dette formål, der afgør, om en lægeydelse eller en paramedicinsk ydelse skal moms-fritages (dom af 5.3.2020, X (Momsfritagelse af telefonisk rådgivning), C-48/19, EU:C:2020:169, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis), selv om det ikke nødvendigvis følger heraf, at dette formål skal forstås særligt snævert (dom af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 26).
- 26 Lægeydelser eller paramedicinske ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, er således fritaget efter artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 (dom af 5.3.2020, X (Momsfritagelse af telefonisk rådgivning), C-48/19, EU:C:2020:169, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 Fritagelsen fastsat i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 forudsætter således, at to betingelser er opfyldt, den første vedrørende den omhandlede ydelses formål som anført i nærværende doms præmis 24-26, og den anden, hvorefter denne ydelse skal ske som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat.

- 28 Med hensyn til denne anden betingelse skal det fastlægges, således som den portugisiske regering og Kommissionen har anført, om en ernæringsydelse som den i hovedsagen omhandlede, der leveres af en ernæringsrådgiver, der er uddannet og godkendt til dette formål, i sportscentre og eventuelt inden for rammerne af programmer, der ligeledes indeholder ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, i henhold til den pågældende medlemsstats ret defineres (dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis) som en ydelse, der leveres som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv. Det fremgår af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, der er blevet yderligere belyst af den portugisiske regerings indlæg, at den omhandlede ydelse blev leveret af en person med faglige kvalifikationer, der tillod den pågældende at udføre paramedicinske aktiviteter som fastsat af den pågældende medlemsstat, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 29 Hvis det antages, at dette er tilfældet, skal der lægges vægt på formålet med en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, idet dette svarer til den første betingelse, der fastsættes i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. I denne henseende skal det ved undersøgelsen af dette formål tages i betragtning, at de fritagelser, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, er indeholdt i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i nævnte direktivs afsnit IX. En aktivitet kan således ikke fritages som en undtagelse fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23, og af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 49), hvis den ikke svarer til det formål af almen interesse, der er fælles for de i nævnte artikel 132 omhandlede fritagelser.
- 30 I denne forbindelse er det ubestridt, at ernæringsydelser, der leveres i et sportscenter, på mellemlangt og langt sigt eller betragtet i et meget bredt perspektiv kan være et instrument til forebyggelse af visse sygdomstilstande, såsom fedme. Det skal imidlertid bemærkes, at det samme gør sig gældende for selve sportsudøvelsen, idet det f.eks. er anerkendt, at sportsudøvelse spiller en rolle i at begrænse forekomsten af hjertekarsygdomme. En sådan ydelse har således principielt et sundhedsmæssigt formål, men ikke, eller ikke nødvendigvis, et terapeutisk formål.
- 31 Når der ikke foreligger holdepunkter for at antage, at en ernæringsydelse som den, der er blevet leveret i hovedsagen, ydes med det formål at forebygge, diagnosticere eller behandle sygdomme eller at reetablere en sundhedstilstand og dermed har et terapeutisk formål som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 24 og 26, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, opfylder ernæringsydelsen derfor ikke kriteriet om at udgøre en aktivitet af almen interesse, som er fælles for alle de fritagelser, der er fastsat i artikel 132 i direktiv 2006/112, og den er følgelig ikke omfattet af den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), således at den principielt er momspligtig.
- 32 Denne fortolkning er ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet, som i særdeleshed er til hinder for, at to leveringer af varer eller to leveringer af tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt, og som tilfredsstillende de samme behov hos denne, og som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. i denne retning dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis), eftersom ernæringsydelser, som ydes med et terapeutisk formål, og ernæringsydelser, som ikke har et sådant formål, henset til det formål, der forfølges med artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, ikke kan anses for at være identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt og ikke tilfredsstillende de samme behov hos denne.
- 33 Enhver anden fortolkning ville føre til en udvidelse af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, som ville gå videre end både det bærende hensyn, der fremgår af denne bestemmelses ordlyd, og overskriften til kapitel 2 i dette direktivs afsnit IX. Enhver ydelse, der leveres som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv og forebygger visse sygdomme, selv på meget indirekte eller fjern vis, ville således henhøre under den i

denne bestemmelse fastsatte fritagelse, hvilket hverken svarer til EU-lovgivers hensigt eller opfylder kravet om en streng fortolkning af en sådan fritagelse som anført i denne doms præmis 22. Således som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse, er alene en usikker sammenhæng med en sygdom, uden konkret risiko for en sundhedsmæssig forringelse, ikke tilstrækkelig i denne henseende.

- 34 Henset til det ovenstående skal det fastslås, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse kan en ernæringsydelse, som leveres under de i hovedsagen omhandlede betingelser, ikke være omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Det er derfor ufornuddent at besvare det andet spørgsmål.
- 35 Hvad angår det første spørgsmål kan det ikke udelukkes, at den forelæggende ret, henset til en sådan tjenesteydelses afgiftspligtige karakter, finder, at spørgsmålet om, hvorvidt den udgør en selvstændig ydelse i forhold til ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, fortsat er af interesse med henblik på at fastlægge den respektive afgiftsmæssige behandling af disse ydelser.
- 36 I denne henseende bemærkes, at selv om det inden for rammerne af den procedure, der er omhandlet i artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, tilkommer disse retter, der er de eneste, som har beføjelse til at fastlægge og bedømme sagens faktiske omstændigheder, at afgøre, om en ernæringsydelse, som leveres under de i hovedsagen omhandlede betingelser, udgør levering af en selvstændig ydelse i forhold til ydelser inden for velvære og fysisk form, og at foretage alle endelige vurderinger af de faktiske omstændigheder i denne henseende (dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis), kan Domstolen oplyse disse nationale retter om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 33). I dette perspektiv skal følgende bemærkes.
- 37 Det fremgår af Domstolens praksis, at der, når en økonomisk transaktion består af en række omstændigheder og handlinger, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger en eller flere ydelser (jf. i denne retning dom af 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis), idet det herved præciseres, at enhver transaktion som hovedregel skal anses for en særskilt og selvstændig transaktion, således som det følger af artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112 (dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Som en undtagelse fra hovedreglen må en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, for det første ikke kunstigt opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Det er derfor, at der er tale om én enkelt ydelse, når flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin kunde, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Som generaladvokaten har anført i punkt 22-33 i forslaget til afgørelse, skal det med henblik herpå udledes, hvilke forhold der særligt karakteriserer den pågældende transaktion (dom af 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 22, og af 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 30), idet der tages udgangspunkt i gennemsnitsforbrugers opfattelse (dom af 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis). Den række af omstændigheder, der tages i betragtning med henblik herpå, består af forskellige elementer, hvoraf de første er af intellektuel art og af afgørende betydning, idet de tager sigte på at godtgøre, om elementerne i den omhandlede transaktion er nært forbundet (dom af 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 30), og om der blot foreligger ét enkelt økonomisk formål med transaktionen (dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 34), mens de andre elementer er af materiel art og ikke er af afgørende betydning (jf. i denne retning dom af 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 31),

eftersom de i givet fald tjener til at understøtte analysen af de førstnævnte elementer, såsom særskilt (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 43) eller fælles adgang (dom af 8.12.2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, præmis 33) til de omhandlede tjenesteydelser eller spørgsmålet om, hvorvidt der sker samlet fakturering (kendelse af 19.1.2012, Purple Parking og Airparks Services, C-117/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:29, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis) eller særskilt fakturering (dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 27).

- 40 For det andet udgør en økonomisk transaktion én enkelt ydelse, når et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens andre elementer omvendt skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt er stillet som hovedydelsen (dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det fremgår af Domstolens praksis, at det første kriterium, der skal tages i betragtning i denne henseende, er, om ydelsen set fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt savner et uafhængigt formål. En ydelse skal således anses for værende sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Det andet kriterium, der reelt udgør et indicium for det første kriterium, vedrører en hensyntagen til den respektive værdi af hver af de ydelser, der udgør den økonomiske transaktion, idet værdien af den ene kan vise sig at være mindre, eller endog marginal, i forhold til den anden (jf. i denne retning dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin, C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 24).
- 43 Således som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, deler transaktioner »i nær tilknytning« til en afgiftsfritaget ydelse for det tredje i medfør af direktiv 2006/112 denne sidstnævnte ydelses afgiftsfrihed for at sikre, at denne fritagelse opnår sin fulde virkning. Henset til betragtningerne i nærværende doms præmis 30 og 31 finder denne tredje type af undtagelser fra hovedreglen om, at enhver ydelse skal anses for at være en særskilt og selvstændig ydelse, imidlertid ikke anvendelse på en ernæringsydelse som den, der er blevet leveret i hovedsagen. Det er derfor overflødig at undersøge denne type af undtagelser yderligere.
- 44 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den første type af undtagelser, der er omhandlet i denne doms præmis 38, finder anvendelse på ydelser som de i hovedsagen omhandlede, skal det på grundlag af forelæggelsesafgørelsen bemærkes, at sagsøgeren i hovedsagens virksomhed bl.a. består i drift og forvaltning af sportscentre samt i aktiviteter inden for velvære og fysisk form, og at selskabet ved hjælp af en ernæringsrådgiver, der er behørigt uddannet og godkendt dertil, tilbød ernæringsydelser i sine lokaler.
- 45 Det fremgår desuden af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at disse forskellige ydelser, som sagsøgeren i hovedsagen leverede, var genstand for en særskilt fakturering, og at det var muligt at gøre brug af den ene ydelse uden at anvende den anden.
- 46 Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse synes ydelserne i forbindelse med velvære og fysisk form på den ene side og ernæringsydelserne på den anden side, således som disse blev leveret af sagsøgeren i hovedsagen, ikke at være nært forbundet med hinanden som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 38 og 39.
- 47 Ydelser som de i hovedsagen omhandlede skal således principielt ikke anses for at udgøre en sammensat enkelt ydelse.

- 48 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den anden type af undtagelser, der er omhandlet i denne doms præmis 40-42, finder anvendelse på ydelser som de i hovedsagen omhandlede, skal det i det foreliggende tilfælde bemærkes dels, at leveringen af ernæringsydelser ud fra en gennemsnitsforbrugers synspunkt har et selvstændigt formål. Selv hvis sådanne ernæringsydelser blev ydet eller kunne ydes i samme sportslokaler som ydelserne bestående i velvære og fysisk form, forholder det sig ikke desto mindre således, at formålet med den første ydelse ikke er sportslig, men sundhedsmæssig og æstetisk, på trods af den omstændighed, at en disciplineret ernæring kan bidrage til de sportslige resultater. Dels bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, at i hovedsagen udgjorde betalingen for ernæringsydelser 40% af det månedlige kontingent, som kunden ifølge sagsøgeren i hovedsagens fakturering skulle betale, hvilket er en procentdel, som helt åbenbart hverken kan kvalificeres som mindre eller endog marginal. Ernæringsydelser som de i hovedsagen omhandlede kan dermed ikke betragtes som sekundære i forhold til en hovedydelse bestående i ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form.
- 49 Det følger heraf, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse skal ydelser som de i hovedsagen omhandlede betragtes som særskilte og selvstændige i forhold til hinanden med henblik på anvendelsen af artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.
- 50 Henset til disse betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse udgør en ernæringsydelse, der leveres af en uddannet og godkendt ernæringsrådgiver i sportscentre og eventuelt inden for rammerne af programmer, der ligeledes indeholder ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, en særskilt og selvstændig tjenesteydelse, og den er ikke omfattet af den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

Sagsomkostninger

- 51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse udgør en ernæringsydelse, der leveres af en uddannet og godkendt ernæringsrådgiver i sportscentre og eventuelt inden for rammerne af programmer, der ligeledes indeholder ydelser i forbindelse med velvære og fysisk form, en særskilt og selvstændig tjenesteydelse, og den er ikke omfattet af den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

Underskrifter