



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 22 oktober 2020¹

Mål C-581/19

**Frenetikexito – Unipessoal Lda
mot
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Flera tjänster – Klassificering som en enda transaktion – Sammansatt tjänst – En tjänst som är underordnad en huvudtjänst – Två självständiga tjänster – Undantag från mervärdesskatt – Sjukvårdande behandling”

I. Inledning

1. Enligt artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet ska samtliga enskilda transaktioner vara föremål för mervärdesskatt. Ibland har enskilda transaktioner ett sådant samband (de utgörs av en rad delar och handlingar), att det är oklart huruvida de fortfarande ska betraktas som enskilda, självständiga transaktioner. Förevarande mål rör en för användarna betydelsefull fråga, nämligen när ett flertal tjänster ska anses utgöra en enda sammansatt tjänst, en osjälvständig underordnad tjänst eller flera självständiga tjänster.

2. I förevarande mål erbjöd innehavaren av en träningsstudio förutom träning även kostrådgivning. De tjänster som avsåg träning angav innehavaren som mervärdesskattepliktiga, medan kostrådgivningstjänsterna däremot ansågs vara undantagna från skatteplikt. Enligt innehavaren utgjorde kostrådgivningen en självständig tjänst bestående i sjukvårdande behandling som är befriad från skatteplikt. Detta antagande kan emellertid redan från början anses sakna verkan om kombinationen av träning och kostrådgivning utgör en enda tjänst eller om kostrådgivningen utgör en osjälvständig underordnad tjänst till träningen. I sådana fall är ett undantag från skatteplikt i princip uteslutet. Om det är fråga om en självständig tjänst ska det däremot prövas huruvida kostrådgivning faktiskt utgör en sjukvårdande behandling i den mening som avses i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet.

¹ Originalspråk: tyska.

3. Även om EU-domstolen redan ett flertal gånger har behandlat liknande² frågor, anser den hänskjutande domstolen att det av EU-domstolens hittillsvarande praxis inte går att utläsa några entydiga kriterier för bedömningen av sådana tjänster som utgörs av en rad delar och handlingar. Därför ger förevarande mål även EU-domstolen möjlighet att specificera kriterierna för hur sådana tjänster ska behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende. Detta kan göra det lättare för de nationella specialdomstolarna att på ett rättssäkert och självständigt sätt fatta motsvarande beslut huruvida det föreligger en enda sammansatt tjänst, en osjälvständig underordnad tjänst eller två (huvud)tjänster som ska behandlas separat.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten

4. I förevarande mål utgörs de unionsrättsliga bestämmelserna av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).³

5. I artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

6. I artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs ett undantag från mervärdesskatt för ”[s]jukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

B. Portugisisk rätt

7. Artikel 132 i mervärdesskattedirektivet har införlivats genom artikel 9 i den portugisiska mervärdesskattelagen.⁴ Enligt punkt 1 i nämnda bestämmelse⁵ är tillhandahållande av tjänster vid utövande av yrkesverksamhet som läkare, tandläkare, barnmorska, sjuksköterska och andra paramedicinska yrken undantagna.

III. Bakgrund

8. Frenetikexito – Unipessoal Lda (nedan kallad bolaget) är ett bolag med säte i Portugal. Bolagets affärsverksamhet omfattar flera delar. Bland annat driver det träningsstudior och genomför träningsprogram. Dessutom erbjuder det bland annat kostrådgivning. Kostrådgivningen äger rum en dag i veckan i träningsstudions lokaler av kvalificerad personal.

² Se, till exempel, dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), dom av den 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135), dom av den 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365), dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), och dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184).

³ EUT L 347, 2006, s. 1.

⁴ Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

⁵ I den lydelse som är tillämplig i målet.

9. Studios kunder kan välja att boka en kostrådgivning som är kopplad till deras träningsprogram. Efter en bokning är kunden skyldig att betala kostrådgivningen oberoende av om den faktiskt utnyttjas. Bolaget specificerade avgiften för träningen och kostrådgivningen separat i fakturan. Enligt de uppgifter som Portugal har lämnat hänför sig 60 procent av den sammanlagda avgiften per månad till träningen och 40 procent till kostrådgivningen. Bolaget erbjuder dessutom kostrådgivning till externa kunder som självständig tjänst utan någon träning.

10. På kostrådgivningstjänster tillämpar bolaget – såväl för kunder från gymmet som för externa kunder – undantaget från mervärdesskatteplikt för medicinska tjänster i artikel 9.1 i mervärdesskattelagen. Träningstjänsterna och kostrådgivningstjänsterna ska bedömas självständigt och således på olika sätt i mervärdesskattehänseende. Autoridade Tributária e Aduaneira (den nationella skatte- och tullmyndigheten, Portugal, nedan kallad skattemyndigheten) klassificerade däremot kostrådgivningen som enbart en osjälvständig underordnad tjänst till träningen. Sistnämnda tjänst är inte undantagen från mervärdesskatt. Detta ska enligt skattemyndighetens uppfattning följdriktigt även gälla för kostrådgivningen. Vid en mervärdesskatterättslig bedömning av en osjälvständig underordnad tjänst är enbart huvudtjänsten avgörande.

11. Efter ett granskningsförfarande ändrade skattemyndigheten därför beskattningsbesluten avseende mervärdesskatt för de här aktuella åren 2014 och 2015. Bolaget överklagade de ändrade besluten vid domstol.

IV. Förfarandet för förhandsavgörande

12. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (skiljedomstol för skattemål, Portugal) har den 22 juli 2019 hänskjutit följande båda frågor:

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

- a) huvudsakligen bedriver friskvårdsverksamhet, och i mindre utsträckning bedriver hälsovårdande verksamhet, inbegripet kostrådgivning och fysisk utvärdering samt massage, och
- b) erbjuder sina kunder både abonnemang som omfattar enbart tränings tjänster 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/EG av den 28 november 2006 är underordnad friskvårdsverksamheten, 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 friskvårdsverksamheten är självständiga och fristående, vilket innebär att var och en av dessa verksamheter i skattehänseende ska behandlas på det sätt som föreskrivs för respektive verksamhet?

2. Krävs, för att undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 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?”

13. Klaganden, Republiken Portugal och Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden i förfarandet vid domstolen.

V. Rättslig bedömning

A. Den första frågan

14. Inom ramen för den första frågan har den hänskjutande domstolen i huvudsak sökt klarhet i huruvida kombinationen av tränings tjänster och kostrådgivning ska anses utgöra flera tjänster som var och en för sig kräver en egen bedömning i mervärdesskattehänseende.

15. I princip ska varje leverans eller tjänst betraktas som ett självständigt tillhandahållande (nedan avsnitt 1). Vid en helhetsbedömning av domstolens hittillsvarande praxis föreligger endast några få undantagsfall, i vilka man kan avvika från denna princip. Jag ska identifiera dessa kategorier (nedan avsnitt 2) för att därefter undersöka huruvida det är fråga om ett sådant undantag i förevarande mål (nedan avsnitt 3).

1. Huvudregel: Principen att varje tjänst är självständig

16. EU-domstolen utgår i sin fasta praxis från att varje tillhandahållande i regel anses vara fristående och självständigt.⁶ Denna slutsats härleder domstolen från artikel 1.2 andra stycket⁷ samt artikel 2⁸ i mervärdesskattedirektivet.

17. Dessutom föreskrivs ett differentierat system i mervärdesskattedirektivet vad gäller platsen för tillhandahållandet, undantag från skatteplikt eller skattesatsen. Om de olika tjänsterna som i sig ska bedömas på olika sätt generellt underkastas ett enhetligt betraktelsesätt i mervärdesskattehänseende, enbart för att det föreligger en viss geografisk, tidsmässig eller materiell koppling skulle detta innebära ett kringgående av detta differentierade system.

18. Redan av detta följer att en mervärdesskatterättslig bedömning av varje enskild tjänst i princip ska genomföras. Detta gäller till och med när det föreligger ett visst samband, eftersom de har ett enhetligt ekonomiskt syfte.⁹

19. Vidare saknar den avtalsmässiga utformningen betydelse.¹⁰ Hur en transaktion ska bedömas i mervärdesskattehänseende kan nämligen inte vara avhängigt av vilka möjligheter det finns att utforma avtalet enligt den nationella civilrätten. Om flera tjänster – såsom till viss del är fallet i förevarande mål – således tillhandahålls på grundval av ett enda civilrättsligt avtal, innebär detta inte att dessa tjänster inte kan anses självständiga i mervärdesskattehänseende.¹¹

6 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 68), och dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53).

7 Till exempel, dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 26), och dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 30).

8 Till exempel, dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53), och dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekering och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20).

9 Se dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 44), se, för ett liknande resonemang, även dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 42).

10 Dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 47), och dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 33).

11 Dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 47).

2. Undantag från principen att varje tjänst är självständig

20. Principen att varje tjänst är självständig är emellertid inte absolut. Transaktioner får inte delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion skadas.¹² När det gäller transaktioner som utgörs av en rad delar och handlingar ligger behandlingen i mervärdesskattehänseende i spänningsfältet mellan principen att tjänster är självständiga, å ena sidan, och förbudet mot en konstlad uppdelning av enhetliga transaktioner, å andra sidan.

21. I detta sammanhang har domstolen utvecklat två undantag från principen att tjänster är självständiga. Det rör sig dels om situationer där det är fråga om en enda sammansatt tjänst (nedan under avsnitt a) och dels om situationer där det är fråga om osjälvständiga underordnade tjänster (nedan under avsnitt b). Dessutom återfinns ett undantag för transaktioner med nära anknytning i mervärdesskattedirektivet (nedan under avsnitt c).

a) Första undantaget: En enda sammansatt tjänst

22. När det är fråga om en enda sammansatt tjänst utgör flera element av en tjänst en tjänst av sitt eget slag. Enligt domstolens fasta praxis är det fråga om en sådan tjänst när två eller flera delar eller handlingar från en beskattningsbar person har ett så nära samband att de tillsammans *objektivt* sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat med en separat betraktelse.¹³ Huruvida detta är fallet undersöker domstolen genom att fastställa vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga^{14 15} sett från en genomsnittlig konsuments perspektiv¹⁶.

23. Det är således avgörande huruvida en genomsnittskonsumant (det vill säga den genomsnittliga mottagaren av tjänsten) betraktar den mottagna tjänsten som flera självständiga tjänster eller som en enda tjänst. För detta utgör det avgörande kriteriet branschpraxis, det vill säga allmänhetens uppfattning. Genom att domstolen utgår från en genomsnittskonsumant använder den en klassificering som även tillämpas inom andra rättsområden.¹⁷

24. Domstolen har i sin praxis utvecklat olika indicier för bedömningen av transaktioner som utgörs av en rad delar och handlingar, nämligen att tjänsten består av oskiljaktiga delar (punkt 25 och följande punkter), separat tillgång till tjänsterna (punkt 29), tjänstens ekonomiska syfte (punkterna 30 och 31) och separat redovisning (punkterna 32 och 33).

12 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 44), dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

13 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70), och dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

14 Dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 22), och dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20).

15 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 30), dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 18), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29). I originalversionen av domarna (det vill säga i den franska språkversionen) används alltid samma begrepp: "éléments caractéristiques".

16 Dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 21), dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 26), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

17 Se dom av den 23 april 2020, Gömböc (C-237/19, EU:C:2020:296, punkt 44), beträffande varumärkeslagstiftningen, dom av den 30 januari 2020, Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60, punkt 40), beträffande livsmedelslagstiftningen, och dom av den 20 september 2018, OTP Bank och OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750, punkt 78), beträffande konsumentskydd.

1) Tjänsten består av oskiljaktiga delar

25. Kännetecknande för en enda sammansatt tjänst är att den består av oskiljaktiga delar.¹⁸ När det är fråga om en enda sammansatt tjänst bildar dess olika delar en ny, självständig tjänst, vilket innebär att det enligt branschpraxis endast föreligger en enda tjänst.

26. Detta framgår tydligt när det gäller restaurangverksamhet, vilken består av olika delar – såsom leverans av livsmedel och tjänster som exempelvis tillagning av maten eller tillhandahållande av möbler och porslin.¹⁹ En uppdelning i en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster skulle vara orealistisk i en sådan situation. För den genomsnittlige restaurangbesökaren är just kopplingen mellan de enskilda delarna till upplevelsen ”restaurangbesök” avgörande och således är det fråga om en tjänst.²⁰ Så är emellertid inte fallet om kunden endast tar emot maträtterna vid ett gatukök. En typisk kund från ett gatukök betraktar det som en enda leverans av livsmedel,²¹ även om tillagningen och ”serveringen” vid gatuköket utgör en tjänst.

27. Sett från en genomsnittskonsuments perspektiv förlorar de enskilda delarna sin självständighet när det är fråga om en enda sammansatt tjänst och bildar en ny tjänst av sitt eget slag. Föremål för prövningen blir då denna enda tjänst i dess helhet. Det är korrekt att en avvägning mellan tjänstens olika delar inte är avgörande. Huruvida en enda sammansatta tjänst utgör en leverans enligt artikel 14.1 eller en tjänst enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet beror även i detta fall enbart på branschpraxis.

28. Det skulle därför kunna misstolkas när domstolen ibland uppger att det är avgörande för bedömningen av ett enda tillhandahållande huruvida element av varuleverans eller av tjänst är ”överordnade”.²² Denna formulering antyder att det ska göras en uppdelning i enskilda delar som sedan ska vägas mot varandra. Med detta avses emellertid endast huruvida en sammansatt tjänst (av sitt eget slag) enligt uppfattningen inom handeln ska betraktas som en varuleverans eller en tjänst.

2) Separat tillgång till tjänsterna

29. En omständighet som talar mot att det föreligger en enda sammansatt tjänst är om tjänsterna är separat tillgängliga. Det faktum att tjänster är tillgängliga oberoende av varandra tyder enligt domstolens praxis på att det är fråga om fler självständiga tillhandahållanden i mervärdesskatterättsligt hänseende.²³ Däremot talar det för en enda sammansatt tjänst när mottagaren inte kan förvärva en del av tjänsten utan en annan.²⁴ Exempelvis är det frågan om en enda sammansatt tjänst när besökare till en vattenpark med sina inträdesbiljetter har tillgång till anläggningens samtliga inrättningar, oberoende vilka inrättningar de faktiskt använder.²⁵

18 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 38), dom av den 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 30): ”ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande”, och dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 39).

19 Dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 64), och dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punkterna 13 och 14).

20 Dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 64), och dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 15).

21 Dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 67 och följande punkter).

22 Dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkterna 74, 76 och 81) och dom av den 2 maj 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 14).

23 Dom av den 16 juli 2015, Mapfre asistencia och Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, punkt 56), och dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 43).

24 Dom av den 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 33), och dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).

25 Dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).

3) Huruvida delarna är nödvändiga för syftet med tillhandahållandet

30. En omständighet som talar för att det är fråga om en enda sammansatt tjänst är även dess enhetliga ekonomiska syfte.²⁶ Om kombinationen av flera tjänster är avgörande för den genomsnittliga mottagaren av tjänsterna talar detta för en enda sammansatt tjänst. Enligt domstolens praxis föreligger det en enda sammansatt tjänst när samtliga delar är nödvändiga för att uppnå syftet med tjänsten.²⁷

31. Vid portföljförvaltning tillhandahåller banken exempelvis normalt sett två tjänster, nämligen köp och försäljning av värdepapper och förvaltning av dessa. Om de olika delarna, såsom i förevarande mål, med nödvändighet är beroende av varandra, eftersom kunden just av denna anledning har gett banken i uppdrag att förvalta värdepappren för att den ska besluta vilken tidpunkt som är mest gynnsam för köp och försäljning av dessa, föreligger det en enda tjänst.²⁸ Syftet med en sådan tjänst är att de tillgångar som överlåtits för förvaltning ska öka i värde och den är till skillnad från en ren försäljning av värdepapper inte undantagen från mervärdesskatt.²⁹

4) Separat redovisning som en indikation på att det är fråga om åtskiljbara tjänster

32. Om ett totalpris avtalas för en tjänst som består av en rad delar och handlingar ska detta enligt domstolens praxis även betraktas som en indikation på att det rör sig om en enda sammansatt tjänst.³⁰ Omvänt utgör emellertid ett avtal om separat ersättning för enskilda delar av ett tillhandahållande enbart en indikation på att det är fråga om flera självständiga tjänster.³¹ Den separata prissättningen kan i det enskilda fallet även enbart bero på tjänsteleverantörens interna beräkning.

33. Om det inte utan vidare framgår vilken ersättning som ska betalas för enskilda delar av tillhandahållandet talar detta emellertid för att det föreligger en enda sammansatt tjänst. En uppdelning förefaller i ett sådant fall vara konstlad. Detta är exempelvis fallet när det är fråga om så kallade "Off-Airport park and ride Services" där kunden parkerar sitt fordon på en parkeringsplats utanför flygplatsområdet och operatören ansvarar för transporten till flygplatsen.³² Om ersättningen enbart beror på parkeringens längd, utan någon separat debitering av transporten, talar detta för en enda sammansatt tjänst.³³

26 Se dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 40).

27 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 34), och dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 27).

28 Se dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 29).

29 Se dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 46).

30 Beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services (C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 35), dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 31).

31 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 27), dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 44), och dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 29).

32 Beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services (C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29).

33 Beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services (C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkterna 35 och 41).

b) Andra undantaget: Osjälvständig underordnad tjänst

34. Vidare krävs det ett undantag från principen att varje tjänst är självständig när ett tillhandahållande endast utgör en osjälvständig underordnad tjänst till en huvudtjänst.³⁴ En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.³⁵ Den underordnade tjänsten har i jämförelse med huvudtjänsten endast en underordnad betydelse, varför den ”skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten”.³⁶ Detta innebär att den underordnade tjänsten i skattemässigt hänseende ska behandlas precis som den huvudsakliga tjänsten.

35. Till skillnad från när det är fråga om en enda sammansatt tjänst leder en uppdelning av en tjänst som utgörs av en rad delar och handlingar i huvudtjänst och underordnad tjänst inte till någon konstlad uppdelning. Huvudtjänst och underordnad tjänst kan klart skiljas från varandra. Osjälvständiga underordnade tjänster har emellertid endast en underordnad karaktär i förhållande till huvudtjänsten.³⁷ Den underordnade tjänsten har inte någon självständig funktion, utan är enbart underordnad.

36. Typiska underordnade tjänster vid leveranser av varor är förpackning och försändning. Sistnämnda tjänster har inte samma betydelse som en självständig huvudtjänst, eftersom de enbart tjänar till att fullgöra avtalets egentliga syfte. Detsamma gäller exempelvis även om tjänsteleverantören tillhandahåller olika betalningsmöjligheter mot ersättning.³⁸

37. När det gäller sådana mindre underordnade tjänster kan avståndet från en enhetlig bedömning i mervärdesskattelhänseende inte äventyra det komplexa systemet i mervärdesskattedirektivet. För att främja en praktisk användning ska därför utgångspunkten vara en enda tjänst. Inte heller mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, enligt vilken jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster inte får behandlas olika i mervärdesskattelhänseende, krävs någon uppdelning av transaktionerna i denna kategori.³⁹ Det föreligger nämligen inte någon konkurrenssituation när tjänsteleverantören endast kan tillhandahålla den underordnade tjänsten i kombination med huvudtjänsten.

38. Även vad gäller denna kategori återfinns indikatorer i domstolens praxis – såsom de enskilda tjänsterna värde i förhållande till varandra (se nedan punkterna 39 och 40) eller avsaknaden av ett självständigt ekonomiskt intresse från tjänstemottagaren (se nedan punkt 41 och följande punkter).

34 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 34), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71), dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 54), dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52), dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 21), dom av den 15 maj 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

35 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71), dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52), dom av den 15 maj 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

36 Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 29), dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 19), dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 21), dom av den 15 maj 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 32).

37 Dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 22), och dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 30).

38 Dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27).

39 Dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 31).

1) Obetydligt värde i förhållande till andra (huvud)tjänster

39. Likabehandlingen av underordnad tjänst och huvudtjänst medför inte några betänkligheter, eftersom den underordnade tjänstens faktiska omfattning i praktiken är försumbar.⁴⁰ Gränsen för den självständiga tjänsten drar domstolen av denna anledning där tillhandahållandet av tjänsten inte medför någon betydande inverkan på totalpriset och kostnaderna inte är begränsade till endast en marginell del av priset.⁴¹

40. Om exempelvis en hotellinnehavare erbjuder sina gäster upphämtning från den lokala flygplatsen och kostnaderna för detta endast utgör en liten del i jämförelse med inkvarteringen, så utgör detta i regel en ren underordnad tjänst. Slutligen utgör upphämtningen en sedvanlig uppgift för hotellinnehavaren som har i syfte att huvudtjänsten ska kunna åtnjutas på bästa sätt.⁴² Omständigheterna kan däremot bedömas på ett annat sätt om det är fråga om en avlägsen uppsamlingsplats eller transfer till ett utflyktsmål och transporttjänsten därför får en betydande inverkan på totalpriset.⁴³

2) Tjänstemottagaren saknar ett självständigt ekonomiskt intresse

41. Det är dessutom kännetecknande för osjälvständiga underordnade tjänster att tjänstemottagaren inte har något självständigt ekonomiskt intresse av dem.⁴⁴ Från ett ekonomiskt perspektiv är deras syfte enbart att slutföra och komplettera huvudtjänsten och de uppkommer därför normalt sett i samband med dessa.⁴⁵ Beträktat från en genomsnittskonsuments perspektiv kan deras ekonomiska syfte endast uppnås i kombination med huvudtjänsten.

42. För att fastställa det inbördes förhållandet mellan flera tjänster kan det aktuella avtalet utgöra en viktig indikation.⁴⁶ Exempelvis kan det antas att leverans av vatten, värme och ström ska klassificeras som osjälvständiga underordnade tjänster till huvudtjänsten "uthyrning". Tjänstemottagaren har nämligen normalt sett bara ett intresse av dessa vanliga tjänster i samband med tillhandahållandet av lokalerna. I detta hänseende saknar det betydelse huruvida dessa underordnade tjänster – vilket är brukligt för vatten och värme – avräknas på grundval av förbrukningen.⁴⁷ Atypiska kompletterande hyrestjänster kan däremot endast i undantagsfall anses utgöra osjälvständiga underordnade tjänster.⁴⁸

40 Dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekering och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 29): "bagatellartade eller underordnade".

41 Se, i samband med resetjänster, dom av den 13 oktober 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, punkt 28).

42 Se, uttryckligen, dom av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 24).

43 Se, till exempel, generaladvokaten Légers förslag till avgörande i de förenade målen Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:182, punkt 39).

44 Dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 33), dom av den 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 29), med hänvisning till dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 35).

45 Se, till exempel, Bundesfinanzhofs dom av den 15 januari 2009, V R 91/07, DStRE 2009, 615: Elleverans är tillsammans med långvarig uthyrning av campingplats undantagen från skatteplikt.

46 Dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23).

47 För ett annorlunda resonemang, se dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 39), varvid detta avgörande förmodligen motiverades av de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet.

48 Se dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 28), beträffande lokaler som användes i kommersiell verksamhet.

43. Det faktum att den osjälvständiga underordnade tjänsten teoretiskt sett även hade kunnat tillhandahållas av en tredje part – till exempel genom att hyresgästen erhåller sin el direkt från elleverantören – utgör inte hinder mot att det kan vara fråga om en osjälvständig underordnad tjänst.⁴⁹ Det förhållandet att en tredje part teoretiskt sett kan tillhandahålla tjänsten är tvärtom förbundet med själva innebörden av en transaktion som består av en underordnad tjänst och en huvudtjänst.⁵⁰

c) Tredje undantaget: Transaktioner med nära anknytning

44. Det sista undantaget från principen att varje tjänst är självständig framgår av mervärdesskattedirektivet. För att undantag från skatteplikt ska få full effekt ska ”transaktioner nära knutna” till skattebefriade tjänster även vara undantagna från skatteplikt.

45. Ett exempel utgör undantaget från skatteplikt för sjukhusvård och sjukvård enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. För att det terapeutiska syftet ska kunna uppnås kan det i det enskilda fallet krävas ytterligare tjänster som skiljer sig från ren sjukvård och sjukhusvård, exempelvis tjänster från ett externt laboratorium.⁵¹ Om sådana tjänster hade varit mervärdesskattepliktiga skulle detta strida mot målet att sänka kostnaderna för hälso- och sjukvårdssystemet.⁵² Lagstiftaren har därför i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskrivit att ”transaktioner nära knutna till” den egentliga behandlingen även ska vara undantagna från skatteplikt.

46. Ibland använder domstolen begreppen huvudtjänst och underordnad tjänst i samband med transaktioner med nära anknytning.⁵³ I dogmatiskt hänseende är detta inte helt korrekt. Om transaktioner med nära anknytning redan hade utgjort osjälvständiga underordnade tjänster hade det inte krävts något uttryckligt undantag från skatteplikt för dessa transaktioner. I så fall skulle de redan vara undantagna från skatteplikt på grund av sin karaktär som osjälvständiga underordnade tjänster.

47. Genom denna terminologi syftade domstolen enligt min mening enbart till att klargöra att transaktioner med nära anknytning i likhet med underordnade tjänster har en ”underordnad natur” i den bemärkelse som angetts ovan, även om det är frågan om självständiga tjänster. Dessa transaktioner kan således till skillnad från osjälvständiga underordnade tjänster även faktiskt tillhandahållas av en annan beskattningsbar person än den som tillhandahåller den egentliga transaktion som är undtagen från skatteplikt.⁵⁴ Inte heller utgör tjänstemottagarens person någon förutsättning för en transaktion med nära anknytning.⁵⁵

49 Dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26). I dom av den 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, punkt 22) undersökte domstolen uppenbarligen enbart huruvida det var frågan om ett ”odelbart ekonomiskt tillhandahållande” och således en enda sammansatt tjänst, vilket den korrekt besvarade nekande på grund av att tjänsten teoretiskt sett hade kunna tillhandahållas av tredje man samt att tjänsterna var åtskiljbara. Frågan huruvida städningen av de gemensamma utrymmena skulle kunna utgöra en osjälvständig underordnad tjänst i förhållande till uthyrning av fast egendom behandlades inte.

50 Dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26), beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services (C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 31).

51 Dom av den 11 januari 2001, kommissionen/Frankrike (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 27 och följande punkter).

52 Dom av den 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30), dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl. (C-144/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkterna 43 och 45), och dom av den 11 januari 2001, kommissionen/Frankrike (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).

53 Dom av den 4 maj 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 25), dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 39), dom av den 25 mars 2010, kommissionen/Nederländerna (C-79/09, ej publicerad, EU:C:2010:171, punkt 51), och dom av den 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 18).

54 Dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 31).

55 Dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 32).

3. Bedömning av den här genomförda kostrådgivningen

48. Om det, såsom i förevarande mål, utöver träning även erbjuds kostrådgivning, har båda tjänsterna ett gemensamt ekonomiskt syfte. De är båda i samma utsträckning lämpade att öka det kroppsliga välbefinnandet och den sportliga prestationen. Utnyttjandet av den ena tjänsten främjar effekten av den andra.

49. Till skillnad från vad Portugal har gjort gällande innebär detta emellertid inte nödvändigtvis att de tränings- och kosttjänster som, i vart fall till övervägande del, har tillhandhållits på grundval av ett enhetligt avtalsförhållande, ska betraktas som en enda tjänst. Enbart det faktum att det finns ett ekonomiskt samband mellan två tjänster är inte tillräckligt för att den grundläggande principen att varje enskild tjänst är självständig (se ovan punkt 18) ska frångås.

50. Den omständigheten att kostrådgivningen äger rum i en träningsstudio föranleder inte någon annan bedömning. Kombinationen träning och kostrådgivning kan nämligen varken utgöra en enda sammansatt tjänst (punkt 51 och följande punkter) eller en osjälvständig underordnad tjänst (punkt 55 och följande punkter).

a) Det är inte fråga om en enda sammansatt tjänst

51. Det är fråga om en enda sammansatt tjänst när en eller flera handlingar som utförs av den beskattningsbara personen har så nära samband att de *objektivt* sett utgör en enda oskiljaktig ekonomisk prestation vars separata betraktelse framstår som konstlad.⁵⁶ Indikationer för detta är att tjänsten består av oskiljaktiga delar (punkt 25 och följande punkter), separat tillgång till tjänsterna (punkt 29), huruvida delarna är nödvändiga för tjänstens syfte (punkterna 30 och 31) och separat redovisning (punkterna 32 och 33). Dessa indikationer föreligger inte i förevarande mål.

52. Även om kunderna väljer hela paketet bestående av träning och kostrådgivning, är de enskilda delarna (träning och kost) inte ouplösligt förbundna med varandra. Slutligen tillhandahålls tjänsterna vid olika tidpunkter och i olika lokaler och inte heller av samma personal. Därför förefaller en separat bedömning i mervärdesskattehänseende inte vara konstlad. Genomsnittskunderna kan antas utgå från att det är fråga om två tjänster.

53. Tjänsterna träning och kostrådgivning är även tillgängliga för tjänstemottagaren oberoende av varandra. Det står varje kund fritt att boka båda erbjudandena i kombination eller vart och ett separat. Det är inte heller nödvändigt att delta i kostrådgivningen för att kunna genomföra träningen på ett ändamålsenligt sätt. Detta framgår redan av den omständigheten att bolaget erbjuder träningsplaner med eller utan kostrådgivning.

54. Slutligen talar även den separata faktureringen för att det är fråga om två självständiga tjänster. Även om en total ersättning ska betalas vid en gemensam bokning av träning och kostrådgivning, fastställs priset separat i bolagets faktura.

⁵⁶ Dom av den 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23), dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33), dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70), och dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

b) Det är inte fråga om en osjälvständig underordnad tjänst

55. Inte heller är kriterierna för att det ska föreligga en osjälvständig underordnad tjänst uppfyllda i förevarande mål. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.⁵⁷ Indikationer på en sådan underordnad funktion är de enskilda tjänsternas inbördes värdeförhållande (punkterna 39 och 40) eller att det inte finns något självständigt ekonomiskt intresse för mottagaren (punkt 41 och följande punkter). Dessa villkor är inte heller uppfyllda i förevarande mål.

56. Redan av värdeförhållandet mellan tjänsterna inom träning och inom kost framgår att kostrådgivningen inte är någon försumbar, osjälvständig underordnad tjänst. Såsom Portugal har anfört hänför sig 40 procent av den sammanlagda ersättningen per månad till kostrådgivningen. Det belopp som ska betalas för kostrådgivningen utgör således inte enbart en marginell del av den sammanlagda ersättningen.

57. Mottagaren har även ett självständigt ekonomiskt intresse av kostrådgivningen. Såsom redan visats kan det ekonomiska syftet med en osjälvständig underordnad tjänst endast uppnås i samband med den aktuella huvudtjänsten. Detta rekvisit är inte uppfyllt i förevarande mål. Träningen är inte avgörande för det syfte som eftersträvas med kostrådgivningen, nämligen en hälsosam kost. En hälsosam kost och tillräcklig fysisk aktivitet är i samma utsträckning kännetecknande för en hälsosam livsstil, men täcker enligt branschpraxis olika områden. Kostrådgivningen utgör således inte enbart ett komplement till träningen.

4. Slutsats

58. De tjänster som bolaget har tillhandahållit inom ramen för kostrådgivningen i förevarande mål ska således anses utgöra självständiga tjänster i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, vilka är oberoende av bedömningen i mervärdesskattehänseende av träningen.

B. Den andra frågan

59. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet även är tillämpligt om kostrådgivningen visserligen betalas men inte utnyttjas. Den hänskjutande domstolen utgår uppenbarligen från att bolagets kostrådgivningstjänster omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁷ Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71), dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52), och dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

60. Detta kan i överensstämmelse med kommissionens uppfattning emellertid anses tveksamt. För ett sådant undantag från skatteplikt krävs det att det är fråga om en sjukvårdande behandling.⁵⁸ Begreppet sjukvårdande behandling avser endast sådana tjänster som syftar till att diagnostisera, vårda och om möjligt bota sjukdomar och hälsoproblem.⁵⁹ För detta krävs ett terapeutiskt syfte.⁶⁰

61. Något sådant syfte kan inte antas föreligga vid en allmän kostrådgivning. Domstolen har visserligen gett kravet på terapeutiskt syfte en vidsträckt tolkning och slagit fast att det är tillräckligt med förebyggande behandlingar som skyddar eller upprätthåller hälsan.⁶¹ Dessa måste emellertid syfta till att avvärja, undvika eller förhindra en sjukdom, en skada eller hälsoproblem eller att upptäcka sjukdomar på ett latent eller begynnande stadium.⁶² Det kan inte anses tillräckligt med ett osäkert samband utan konkret fara för hälsan⁶³ och inte heller med ett rent estetiskt syfte.⁶⁴ Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida en rådgivningstjänst har i syfte att förebygga eller behandla vissa sjukdomar eller endast ska förbättra det allmänna välbefinnandet eller utseendet.⁶⁵

62. Svaret på frågan huruvida det för ett undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet faktiskt är avgörande med ett faktiskt utnyttjande av tjänsten är således att så endast är fallet i undantagsfall. I detta avseende har domstolen redan i ett annat sammanhang fastställt att den mervärdesskatterättsliga bedömningen av en tjänst inte är beroende av huruvida tjänsteleverantören faktiskt ställer den till förfogande eller faktiskt tillhandahåller den.⁶⁶

63. Det är emellertid inte självklart att denna rättspraxis även kan tillämpas på det särskilda undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. För detta krävs nämligen att tjänsten har ett terapeutiskt syfte, vilket är tveksamt vad gäller en kostrådgivning som visserligen har betalats, men inte har utnyttjats. Denna fråga behöver emellertid inte besvaras i förevarande mål. Den uppkommer nämligen först om den hänskjutande domstolen även skulle fastställa att den här aktuella kostrådgivningen över huvud taget utgör en sjukvårdande behandling samt varför detta är fallet. Detta har emellertid inte gjorts i förevarande mål.

VI. Förslag till avgörande

64. Jag föreslår därför att EU-domstolen besvarar tolkningsfrågorna enligt följande:

1. Om den beskattningsbara personen tillhandahåller tjänster inom områdena kost, friskvårdsverksamhet och hälsovårdande verksamhet såsom i förevarande mål, utgör detta självständiga och fristående tillhandahållanden i den mening som avses i direktiv 2006/112/EG.

58 Dom av den 5 mars 2020, X (undantag från mervärdesskatt för telefonrådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 17), dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 19), dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 23), och dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 27).

59 Dom av den 5 mars 2020, X (undantag från mervärdesskatt för telefonrådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 28), dom av den 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 20), dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 20), dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 29), och dom av den 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 48).

60 Dom av den 5 mars 2020, X (undantag från mervärdesskatt för telefonrådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 28), dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 22), dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 24), och dom av den 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625, punkterna 40 och 42).

61 Dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 21), dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 28), och dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 43).

62 Dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 44).

63 Dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 44).

64 Dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 29).

65 Dom av den 5 mars 2020, X (undantag från mervärdesskatt för telefonrådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 26).

66 Dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 36), och dom av den 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 40).

2. En sådan kostrådgivning som den som är i fråga i förevarande mål utgör endast en sjukvårdande behandling som är undantagen från skatteplikt i den mening som avses i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112/EG om den har ett terapeutiskt syfte. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma detta.