

**Asia C-581/19****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

30.7.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa,  
CAAD) (Portugali)**Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:**

22.7.2019

**Kantaja:**

FRENETIKEXITO – UNIPessoal LDA

**Vastaaja:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Pääasian kohde**

On selvítettävä, onko kantajan tarjoama ravintovalmennus kuntosalipalvelujen liitännäispalvelu, jolloin kyseessä on yksi ainoa palvelu, vai ovatko kyseessä päinvastoin toisistaan erilliset itsenäiset palvelut. Jos kantajan tarjoama ravintovalmennusta pidetään kuntosalipalvelujen liitännäispalveluna, ravintovalmennusta on kohdeltava verotuksessa samalla tavoin kuin kuntosalipalveluja eli se on tämän vuoksi arvonlisäveron alaista. Jos kyseisen palvelun katsotaan sen sijaan olevan tosiasiallisesti erillinen ja itsenäinen palvelu, sitä on kohdeltava verotuksessa samoin kuin lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, eli se on vapautettava arvonlisäverosta.

Viimeksi mainitussa tapauksessa (itsenäinen ravintovalmennuspalvelu) on tutkittava, edellyttääkö Portugalin arvonlisäverolain 9 §:n 1 momentin mukainen mahdollinen arvonlisäverosta vapauttaminen palvelun tosiasiallista tarjoamista vai riittääkö pelkkä palvelun antaminen saataville.

## **Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinta; SEUT 267 artikla.

## **Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa yhtiö
  - a) tarjoaa pääasiallisena toimintanaan liikunta- ja hyvinvointipalveluja ja oheistoimintanaan terveystalveluja, muun muassa ravintovalmennusta, ravitsemusneuvontaa ja fyysisen kunnon kartoitusta, sekä hierontapalveluja;
  - b) tarjoaa asiakkailleen ohjelmia, joihin sisältyy pelkät kuntosalipalvelut, sekä ohjelmia, joihin sisältyvät kuntosali- ja ravitsemuspalvelut;

onko 28.[11.2006] annetun direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c [alakohtaa] sovellettaessa katsottava, että terveystalvelut, erityisesti ravintovalmennus, ovat liikunta- ja hyvinvointipalvelujen liitännäispalveluja, jolloin tarjottuja liitännäispalveluja on kohdeltava verotuksessa samoin kuin pääasiallisena toimintana tarjottavia palveluja, vai onko sen sijaan katsottava, että terveystalvelut, erityisesti ravintovalmennus, sekä liikunta- ja hyvinvointipalvelut ovat toisistaan erillisiä ja itsenäisiä, jolloin niihin on sovellettava kummallekin toiminnalle säädettyä omaa verokohteluaan?

- 2) Edellyttääkö 28.[11.2006] annetun direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltaminen, että siinä tarkoitettuja palveluja on tosiasiallisesti tarjottava, vai riittääkö kyseisen vapautuksen soveltamiseksi pelkkä näiden palvelujen saataville antaminen siten, että palvelun käyttö riippuu yksinomaan asiakkaan tahdosta?

## **Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY.

”2 artikla

1. ”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:
  - a) --
  - b) --

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta; – –”.

”132 artikla

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) – –

b) – –

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä; – –”.

**Kansalliset säädökset, joihin asiassa viitataan**

Arvonlisäverolaki (Código do imposto sobre o valor acrescentado, CIVA).

”9 §

Valtion sisäisiä liiketoimia koskevat vapautukset

Verosta vapautettuja ovat

1) palvelusuoritukset, jotka toteutetaan harjoitettaessa lääkärin, hammaslääkärin, kättilön tai sairaanhoitajan ammattia taikka avustavan hoitohenkilöstön ammatteja; – –”

**Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä**

- 1 FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.<sup>da</sup> -niminen yritys (jäljempänä kantaja), jonka kotipaikka on Espinhossa Portugalissa, on pyytänyt veroriitoja käsittelevän välimiesoikeuden muodostamista ja hakenut välimiesoikeudelta ratkaisua veroasioita koskevan välimiesmenettelyn oikeudellisesta järjestelmästä 20.1.2011 annetun asetuksen nro 10/2011 (Decreto-Lei que aprova o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, jäljempänä RJAT) 2 §:n 1 momentin a kohdassa ja 10 §:n 1 momentin a kohdassa säädetyn nojalla; kantaja vaatii toteamaan lainvastaisiksi kaksi viran puolesta tehtyä arvonlisäveron verotuspäätöstä, jotka koskevat kausia 201406T–201512T, näihin liittyvine viivästyskorkeineen kaikkiaan 13 253,05 euron osalta, kumoamaan ne ja määräämään Autoridade Tributária e Aduaneiran (vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä AT tai vastaaja) palauttamaan maksetut määrät hyvityskorkeineen.
- 2 Kantaja hallinnoi kuntosalirytyksiä ja harjoittaa niissä toimintaa; tarjoaa liikunta- ja hyvinvointipalveluja; myy kauneus-, ravitsemus- ja painonhallintatuotteita – kuten ravintovalmisteita ja -lisiä sekä vesiä – ja vaatteita, koriste-esineitä ja koruja

sekä markkinointituotteita myymälässä ja verkkokaupassa, ja tarjoaa terveystalvveluja, joihin kuuluvat ravintovalmennus, ravitsemusneuvonta ja fyysisen kunnan kartoitus, sekä hierontapalveluja.

- 3 Kantaja tarjosi vuosina 2014 ja 2015 asianmukaisesti pätevyityneen ja sertifioidun ammattihenkilön antamaa ravinto- ja painonhallintavalmennusta tiloissaan arvonlisäveroa suorittamatta.
- 4 Kantajan palkkaama ravitsemusneuvoja oli tavattavissa yhtenä päivänä viikossa.
- 5 Kantaja ilmoittautui vuonna 2014 terveystalvvelujen sääntelyviranomaisen (Entidade Reguladora da Saúde, ERS) rekisteriin ainakin vuoden 2015 ajaksi.
- 6 Kantaja tarjosi ohjelmia, joihin sisältyi ainoastaan kuntosalipalvelut, sekä ohjelmia, joihin sisältyi myös ravitsemusohjaus, ja asiakas valitsi haluamansa ohjelman ja päätti, käyttikö hän kaikkia valitussa ohjelmassa saatavilla olevia palveluja.
- 7 Jos asiakas ilmoittautui ravintovalmennukseen, häneltä perittiin maksu riippumatta siitä, käyttikö asiakas palvelua tai montako kertaa hän kävi ravitsemusneuvojalla.
- 8 Ravintovalmennusta oli mahdollista ostaa erikseen muista palveluista erillisenä maksamalla tietyn summan, jonka suuruus vaihteli sen mukaan, oliko asiakas kantajan yrityksen osakas.
- 9 Kantaja eritteli lähettämissään laskuissa kuntosalipalvelut ja ravitsemusohjauksen hinnat.
- 10 Ravintovalmennuksesta peritty hinta ei ollut sidoksissa ravitsemusneuvojalla käyntien määrään.
- 11 AT pyysi 24.7.2017 toimittamaan sille kantajaa koskevan kirjanpitoaineiston vuosina 2014 ja 2015 tehtyjä oikaisuja edeltävältä ja niiden jälkeiseltä ajalta sekä kyseisiä vuosia koskevat poistosuunnitelmat. Nämä asiakirjat toimitettiin AT:lle samana päivänä.
- 12 AT sai tutustuttavakseen kantajan SAF-T-tiedot (standardoidut kirjanpitotiedot, Standard Audit File for Tax Purposes).
- 13 Kantajalle ilmoitettiin verotarkastusmenettelyn aloittamisesta 25.10.2017.
- 14 Kantajalle ilmoitettiin viran puolesta tehtävistä, vuosia 2014 ja 2015 koskevista arvonlisäveronpidätyksistä, joiden kokonaismäärä oli viivästyskorkoineen 13 253,05 euroa.
- 15 Kantaja ei maksanut edellisessä kohdassa mainittuja viran puolesta tehtyjä veronpidätyksiä oma-aloitteisesti, joten niiden perimiseksi aloitettiin

täytäntöönpanomenettelyt, joiden yhteydessä kantaja teki maksujärjestelysopimuksen.

- 16 Hakemus veroriitaa käsittelevän välimiesoikeuden muodostamisesta ja välimiesoikeuden ratkaisusta esitettiin 9.10.2018.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 17 **Kantaja** väittää lyhyesti seuraavaa:
- 18 Kantaja harjoittaa toimintaansa kuntosali-, hyvinvointi- ja ravintovalmennuksen alalla.
- 19 Se tarjosi vuosina 2014 ja 2015 asianmukaisesti pätevöityneen ja sertifioidun ammattihenkilön antamaa ravinto- ja painonhallintavalmennusta tiloissaan arvonlisäveroa suorittamatta.
- 20 Kantajan tarjoamat kuntosali- ja ravintovalmennus ovat toisistaan erillisiä itsenäisiä palveluita.
- 21 Kantaja tarjosi ohjelmia, joihin sisältyi pelkät kuntosalipalvelut, sekä ohjelmia, joihin sisältyi myös ravitsemusohjaus.
- 22 Kantaja eritteli lähettämissään laskuissa kuntosalipalveluiden ja ravitsemusohjauksen hinnat.
- 23 AT aloitti verotarkastukset heinäkuussa 2017, mutta ilmoitti kantajalle verotarkastusmenettelyn aloittamisesta vasta 25.10.2017.
- 24 Koska verotarkastusmenettelyä ei saatu päätökseen kuuden kuukauden määräajassa, rikottiin olennaista muotovaatimusta, minkä vuoksi kaikki sitä myöhemmät toimet, myös riidanalaiset verotuspäätökset, ovat pätemättömiä.
- 25 AT on toiminut vastoin 19.8.2015 annettua sitovaa ennakkoratkaisua nro 9215, mikä on vastoin yhteistyöperiaatetta, aineellisen oikeudenmukaisuuden periaatetta, oikeusvarmuuden periaatetta, yhdenvertaisuusperiaatetta ja oikeusvaltioperiaatetta.
- 26 Riidanalaisen verotuspäätösten taustalla olevan verotarkastuskertomuksen perustelut ovat puutteelliset.
- 27 **Vastaja** esitti vastineessaan lyhyesti seuraavaa:
- 28 Kantajan toimittamien tietojen tarkastelun perusteella ilmeni, että asiakas maksaa ravintovalmennuksesta, vaikkei käyttäisi palvelua, joten ravitsemusohjaus on kuntosalipalvelujen liitännäispalvelu.

- 29 Voidaan päätellä, että ravitsemusohjaus on luonteeltaan liitännäinen palvelu, kun huomioon otetaan ravitsemusneuvojalla käyntien vähäinen määrä perittyihin maksuihin verrattuna.
- 30 Kantaja ei ole osoittanut tarjoavansa tosiasiallisesti lääketieteellisiksi katsottavia palveluita.
- 31 Koska ravintovalmennus on kuntosalipalveluiden liitännäispalvelu, on siihen sovellettava samaa verokohtelua kuin pääasiallisesti tarjottavaan palveluun.
- 32 Kantaja jakaa hinnan keinotekoisesti kahtia ja esittää toisen osan arvonlisäveron alaisena, toisen osan arvonlisäverosta vapautettuna.
- 33 Verotarkastuskertomus ja riidanalaiset verotuspäätökset on perusteltu riittävällä tavalla.
- 34 Vastaaja vaatii lopuksi, ettei välimiesoikeudessa käsittelyä koskevaa hakemusta oteta tutkittavaksi tai, jos se otetaan tutkittavaksi, että unionin tuomioistuimelle esitetään kaksi edellä mainittua kysymystä sen selvittämiseksi, (i) onko kantajan laskut muotoiltu siten, että tarjottu palvelu on jaettu keinotekoisesti kahtia, ja (ii) voidaanko lääketieteelliselle hoidolle annettua vapautusta arvonlisäverosta soveltaa ravitsemusneuvontaan, jota ei missään vaiheessa ole varsinaisesti annettu.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista**

Kyse on CIVA:n 9 §:n 1 momentissa säädetyn arvonlisäverovapautuksen soveltamisesta kantajan tarjoamaan ravintovalmennukseen.

Sen selvittämiseksi, voidaanko tätä vapautusta soveltaa kyseiseen ravintovalmennukseen, on selvitettävä

- (i) onko kantajan tarjoama ravintovalmennus kuntosalipalveluiden liitännäispalvelu, jolloin kyseessä on yksi ainoa palvelu, vai ovatko kyseessä päinvastoin toisistaan erilliset itsenäiset palvelut, ja
  - (ii) edellyttääkö CIVA:n 9 §:n 1 momentissa säädetty arvonlisäverosta vapauttaminen palvelun tosiasiallista tarjoamista vai riittääkö pelkkä palvelun antaminen saataville.
- 35 Tätä varten on otettava huomioon se, mitä säädetään direktiivissä 2006/112 ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa.
- 36 Jos kantajan tarjoamaa ravintovalmennusta pidetään kuntosalipalveluiden liitännäispalveluna, on ravintovalmennusta kohdeltava verotuksessa samalla tavoin kuin kuntosalipalveluita eli se on tämän vuoksi arvonlisäveron alaista.

- 37 Jos kyseisen palvelun katsotaan sen sijaan olevan tosiasiallisesti erillinen ja itsenäinen palvelu, sitä on kohdeltava verotuksessa samoin kuin lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, eli se on vapautettava arvonlisäverosta.
- 38 Kuten kantaja tuo esille, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu tältä osin, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja muista toiminnoista, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Kuntosalilla tarjotun ravintovalmennuksen varsinaisesta liitännäisyydestä tai itsenäisyydestä kuntosalipalveluihin nähden on todettava, että ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen näkemyksen mukaan kantajan ja vastaajan esittämistä kannoista huolimatta unionin tuomioistuimella ei ole oikeuskäytäntöä, jota voitaisiin pitää yhtenäisenä, vaan kumpaakin kantaa puoltavaa oikeuskäytäntöä on olemassa, kuten asianosaistenkin lausumista ilmenee.
- 40 Jos toisaalta ravintovalmennus katsotaan itsenäiseksi palveluksi, jota ei tarvitse kohdella verotuksessa samalla tavoin kuin kuntosalipalveluita, on tutkittava, edellyttääkö CIVA:n 9 §:n 1 momentissa säädetty arvonlisäverosta vapauttaminen palvelun tosiasiallista tarjoamista vai riittääkö pelkkä siihen annettu mahdollisuus.
- 41 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo jälleen, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö puolla yhtenäisesti kumpaakaan näkemystä.