Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 22. oktoobril 2020[1]

Kohtuasi C-581/19

Frenetikexito – Unipessoal Lda
versus
Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal)

Eelotsusemenetlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Mitu teenust – Käsitamine ühe tehinguna – Mitmest osast koosnev teenus – Põhiteenuse kõrvalteenus – Kaks sõltumatut teenust – Käibemaksuvabastus – Meditsiinilise abi andmine

I. Sissejuhatus

1. Käibemaksuga maksustatakse käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt iga tehingut. Mõnikord on üksikud tehingud aga üksteisega sedavõrd seotud (nn teenuste kogum), et ei ole selge, kas neid tuleb veel pidada eraldiseisvateks ja sõltumatuteks tehinguteks. Käesolev menetlus puudutab praktikas asjakohast küsimust, millal tuleb mitme teenuse puhul lähtuda sellest, et tegemist on ühe mitmest osast koosneva teenusega, sõltuva kõrvalteenusega või mitme sõltumatu teenusega.

2. Käesoleval juhul osutas spordiklubi käitaja lisaks treeninguteenusele ka toitumisnõustamisteenust. Treeningute valdkonnas osutatud teenuseid pidas ta maksustatavateks käibemaksuga, toitumisnõustamise valdkonnas osutatud teenuseid pidas ta seevastu käibemaksust vabastatuks. Käitaja hinnangul on toitumisnõustamise puhul tegemist sõltumatu maksuvaba raviteenusega. See eeldus on aga *a priori* asjakohatu, kui treeninguteenuse ja toitumisnõustamisteenuse kombinatsioon moodustab ühe teenuse või kui toitumisnõustamine on treeninguteenusest sõltuv kõrvalteenus. Sel juhul ei oleks tehingut põhimõtteliselt võimalik käibemaksust vabastada. Sõltumatu teenuse puhul tuleks seevastu kontrollida, kas toitumisnõustamine on tõepoolest meditsiinilise abi andmine käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses.

1 Algkeel: saksa.

3. Kuigi Euroopa Kohtule on sarnaseid küsimusi[2] juba korduvalt esitatud, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu varasemast praktikast ei nähtu üheti mõistetavaid kriteeriume selliste teenusekogumite maksustamiseks. Seepärast annab käesolev menetlus Euroopa Kohtule ka võimaluse täpsustada niinimetatud teenusekogumite käibemaksuga maksustamise kriteeriume. See aitab liikmesriikide erikohtutel teha õiguskindlalt ja iseseisvalt otsus selle kohta, kas tegemist on ühe mitmest osast koosneva teenusega, sõltuva kõrvalteenusega või kahe (põhi)teenusega, mida tuleb maksustamisel eraldi hinnata.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusest tuleneva õigusliku raamistiku moodustab käesolevas kohtuasjas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv")[3].

5. Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab järgmist:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt".

6. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c kohaselt vabastatakse käibemaksust „meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele".

B. Portugali õigus

7. Portugali käibemaksuseadustiku[4] artikkel 9 võtab riigisisesesse õigusesse üle käibemaksudirektiivi artikli 132. Käibemaksuseadustiku nimetatud artikli punkti 1[5] kohaselt on maksust vabastatud teenuste osutamine arsti, hambaarsti, ämmaemanda, meditsiiniõe ja muude parameedikute kutsetegevuse raames.

III. Põhikohtuasja asjaolud

8. Frenetikexito – Unipessoal Lda (edaspidi „kaebaja") on äriühing, mille asukoht on Portugalis. Kaebaja tegutseb mitmel tegevusalal. Esiteks käitab ta spordisaale ja korraldab füüsilisi treeninguid. Lisaks pakub ta mh toitumisalast nõustamist. Toitumisnõustamisteenuseid osutab spordiklubi ruumides ühel päeval nädalas sertifitseeritud kutsealaesindaja.

2 Vt nt 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513); 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660); 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254); 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22); 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597); 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135); 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365); 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195); 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649); 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93) ja 2. mai 1996. aasta kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184).

3 ELT 2006, L 347, lk 1.

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

5 Käesoleva kohtuasja suhtes kehtivas redaktsioonis.

9. Spordiklubi klientidel on soovi korral võimalik tellida lisaks oma treeningukavadele toitumisnõustamisteenust. Pärast toitumisnõustamisteenuse tellimist peab klient selle teenuse eest tasuma olenemata sellest, kas ta seda teenust tegelikult kasutas. Kaebaja märgib väljastatud arvetele eraldi treeninguteenuse eest võetava tasu ja toitumisnõustamisteenuse eest võetava tasu. Seejuures moodustab Portugali Vabariigi andmetel igakuiste tasude kogusummast 60% treeninguteenuse tasu ja 40% toitumisnõustamisteenuse tasu. Lisaks pakub kaebaja toitumisnõustamisteenust klientidele, kes ei ole klubiliikmed, eraldi teenusena ilma treeninguteenuseta.

10. Toitumisnõustamise valdkonnas osutatud teenustele kohaldab kaebaja – nii spordiklubi klientide kui ka nende klientide puhul, kes ei ole klubiliikmed – käibemaksuvabastust, mis kehtib teenuste osutamisel arsti kutsetegevuse raames vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 9 punktile 1. Treeninguteenused ja toitumisnõustamisteenused on üksteisest sõltumatud, mistõttu tuleb neid käibemaksuga maksustamisel eraldi hinnata. Autoridade Tributária e Aduaneira (riigi maksu- ja tolliamet, Portugal; edaspidi „maksuamet") käsitab seevastu toitumisnõustamisteenuseid pelgalt treeninguteenustest sõltuva kõrvalteenusena. Treeninguteenused ei ole käibemaksust vabastatud. Maksuameti hinnangul on see järelikult nii ka toitumisnõustamisteenuste puhul. Seda seetõttu, et sõltuva kõrvaltegevuse maksustamine käibemaksuga oleneb üksnes põhitegevusest.

11. Pärast maksukontrolli lõpuleviimist muutis maksuamet seetõttu maksuotsuseid, mis puudutavad vaidlusalustel aastatel 2014 ja 2015 tasumisele kuuluvat käibemaksu. Kaebaja vaidlustas muudetud maksuotsused eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

IV. Eelotsusemenetlus

12. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) esitas Euroopa Kohtule 22. juuli 2019. aasta määrusega kaks järgmist küsimust:

„1. Kui, nagu käesolevas kohtuasjas, äriühing

a) tegutseb peamiselt füüsilise treeningu ja heaolu tegevusaladel ning kõrvaliselt tervishoiutegevusaladel, mis hõlmavad toitumisnõustamisteenuseid, toitumisalaseid konsultatsioone ja füüsilise seisundi hindamist, samuti massaažiteenuseid;

b) teeb oma klientidele kättesaadavaks kavad, mis hõlmavad ainult treeninguteenuseid, ja kavad, mis hõlmavad lisaks treeninguteenustele toitumisnõustamisteenuseid,

siis kas 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkti c alusel tuleb asuda seisukohale, et tervishoiutegevus, konkreetselt toitumisnõustamisteenus on füüsilise treeningu ja heaolu tegevuse kõrvaltegevus, mistõttu kõrvaltegevust tuleb maksustada samamoodi nagu põhitegevust? Või tuleb vastupidi asuda seisukohale, et tervishoiutegevus, konkreetselt toitumisnõustamisteenus ja füüsilise treeningu ja heaolu tegevus on eraldi ja sõltumatud, mistõttu neile kohaldatakse vastavat iga konkreetse tegevusala puhul ette nähtud maksustamist?

2. Kas 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 [punktis] c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks on vaja, et selles sättes nimetatud teenuseid osutatakse tegelikult või piisab selle maksuvabastuse kohaldamiseks lihtsalt sellest, et need teenused on tehtud kättesaadavaks, mistõttu nende kasutamine sõltub ainult kliendi tahtest?"

13. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Portugali Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Esimene küsimus

14. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas treeninguteenuse ja toitumisnõustamisteenuse kombinatsiooni tuleb käsitada mitme teenusena, millest igaühte tuleb käibemaksuga maksustamisel eraldi hinnata.

15. Põhimõtteliselt tuleb iga tarnet või teenust käsitada sõltumatu teenusena (vt selle kohta allpool 1. jaotis). Euroopa Kohtu kogu olemasolevas kohtupraktikas leidub vaid vähe erandjuhtumeid, mil võib sellest põhimõttest kõrvale kalduda. Võtan need juhtumid vaatluse alla (allpool 2. jaotis), et seejärel uurida, kas käesolevas kohtuasjas on tegemist sellise erandjuhtumiga (selle kohta allpool 3. jaotis).

1. Põhimõte: iga teenuse sõltumatuse printsiip

16. Euroopa Kohus lähtub väljakujunenud praktikas sellest, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada käibemaksu seisukohast eraldiseisvaks ja sõltumatuks.[6] Seda järeldab ta käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teise lõigu[7] ja artikli 2 põhjal.[8]

17. Lisaks kehtestab käibemaksudirektiiv diferentseeritud süsteemi, millesse kuuluvad õigusnormid, mis käsitlevad teenuse osutamise kohta, maksuvabastusi ja maksumäära. Kui teenuseid, mida tuleks käibemaksuga maksustamisel erinevalt hinnata, maksustataks kindlasummaliselt ühtse käibemaksumääraga üksnes seetõttu, et nende vahel on teatav ruumiline, ajaline või sisuline seos, siis hoidutaks kõnealusest diferentseeritud süsteemist kõrvale.

18. Sellest tuleneb, et põhimõtteliselt tuleb käibemaksuga maksustamise aspektist iga üksikut teenust eraldi hinnata. See kehtib isegi siis, kui mitme teenuse vahel esineb teatav seos, kuna neil teenustel on ühine majanduslik eesmärk.[9]

19. Samuti ei ole tähtis sõlmitud lepingu liik.[10] Seda seetõttu, et tehingu hindamine käibemaksuga maksustamise aspektist ei olene lepingu liikidest, mis on kindlaks määratud riigisiseses tsiviilõiguses. Seepärast ei sea asjaolu, et mitu teenust – nagu osaliselt käesolevas kohtuasjas – osutatakse üheainsa tsiviilõigusliku lepingu alusel, nende teenuste sõltumatut käibemaksuga maksustamist küsimärgi alla.[11]

6 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 68) ja 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53).

7 Nt 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 26) ja 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 30).

8 Nt 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53) ning 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20).

9 Vt 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 44), selle kohta ka 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 42).

10 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 47) ja 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 33).

11 Nii 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 47).

2. Erandid iga teenuse sõltumatuse põhimõttest

20. Iga teenuse sõltumatuse põhimõte ei ole siiski absoluutne. Nimelt ei tohi tehinguid kunstlikult osadeks jagada, et vältida käibemaksusüsteemi toimimise kahjustamist.[12] Teenuste kogumite maksustamine käibemaksuga toimub seepärast ühelt poolt teenuste sõltumatuse põhimõtte ja teiselt poolt üheainsa tehingu kunstlikult osadeks jagamise keelu vahelises pingestatud suhtes.

21. Sellega seoses on Euroopa Kohus välja töötanud kaks erandit teenuse sõltumatuse põhimõttest. Erandiga on tegemist esiteks ühe mitmest osast koosneva teenuse puhul (selle kohta allpool punkt a) ja teiseks sõltuvate kõrvalteenuste puhul (selle kohta allpool punkt b). Lisaks on käibemaksudirektiivis kehtestatud erand, mis puudutab otseselt seotud tegevust (selle kohta allpool punkt c).

a) Esimene erand: üks mitmest osast koosnev teenus

22. Mitmest osast koosneva teenuse puhul moodustavad teenuse mitu osa ühe *sui generis* teenuse. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on sellega tegemist juhul, kui maksukohustuslase teenus koosneb kahest või enamast osast või toimingust, mis on nii tihedalt seotud, et need moodustavad *objektiivselt* ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.[13] Kas sellega on tegemist, teeb Euroopa Kohus kindlaks selliselt, et ta määrab kindlaks asjasse puutuvat tehingut iseloomustavad tunnused[14] ja seega tehingu olemuse[15] „keskmise tarbija seisukohast".[16]

23. Seega on otsustava tähtsusega, kas keskmine tarbija (st keskmine teenuse saaja) käsitab saadud teenust mitme eraldiseisva teenusena või üheainsa teenusena. Määrava tähtsusega kriteerium on asjasse puutuva avalikkuse arvamus, see tähendab see, mida avalikkus selle all mõistab. Kui Euroopa Kohus lähtub „keskmisest tarbijast", loob ta tüüpkuju, mida ta kasutab ka muudes õigusvaldkondades.[17]

24. Euroopa Kohus on oma praktikas välja töötanud erinevaid tõendavaid aspekte, mida arvestada mitmest osast koosnevate teenuste hindamisel käibemaksuga maksustamise aspektist. Need on teenuse osade lahutamatus (punkt 25 jj), teenuste eraldi kättesaadavus (punkt 29), teenuse majanduslik eesmärk (punktid 30 ja 31) ning eraldi arveldamine (punktid 32 ja 33).

12 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 44); 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53) ning 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

13 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70) ja 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

14 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 22) ja 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20).

15 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 30); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 18) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29). Kohtuotsuste originaalis (see tähendab prantsuskeelne versioon) kasutatakse seevastu alati sama mõistet „*éléments caractéristiques*".

16 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 21); 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 26) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

17 Vt 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Gömböc (C-237/19, EU:C:2020:296, punkt 44) kaubamärgiõiguse kohta; 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60, punkt 40) toidualaste õigusnormide kohta, ja 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus OTP Bank ja OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750, punkt 78) tarbijakaitse kohta.

1) Teenuse osade lahutamatus

25. Mitmest osast koosnevat tehingut iseloomustab see, et selle osad on lahutamatult seotud.[18] Ühe mitmest osast koosneva teenuse puhul sulavad teenuse üksikud osad kokku uueks eraldi teenuseks, mistõttu on asjasse puutuva avalikkuse arvates tegemist üheainsa teenusega.

26. Selgituseks olgu esitatud näide toitlustustegevusest, mis koosneb väga erinevatest teenuse osutamise osadest nagu toiduga varustamine ja toidu valmistamise teenused ning sisustuse ja toidunõude kättesaadavaks tegemine.[19] Jagamine kaubatarneks või teenindusteenusteks oleks selle puhul kunstlik. Keskmise restoranikülastaja jaoks on just nimelt tegemist üksikute osade sidumisega, et „restoranikülastus" pakuks elamust, seega teenusega.[20] Teisiti on see kiirtoidukioskist toidu ostmise puhul. Tüüpiline kiirtoidukioski klient tajub seda toiduainete üheainsa tarnena,[21] olgugi et toidu valmistamine ja „serveerimine" kiirtoidukioskis on teenus.

27. Keskmise tarbija vaatenurgast kaotavad ühe mitmest osast koosneva teenuse üksikud osad oma sõltumatuse ja taanduvad *sui generis* uue teenuse ees. Kontrollimise ese on siis ainult kõnealune üks teenus tervikuna. On õige, et teenuse üksikute osade hindamine ei ole tähtis. Ka küsimus selle kohta, kas üks mitmest osast koosnev teenus kujutab endast tarnet käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 alusel või teenuste osutamist sama direktiivi artikli 24 lõike 1 alusel, oleneb üksnes asjasse puutuva avalikkuse arvamusest.

28. Seepärast on mõneti eksitav, kui Euroopa Kohus mõnikord märgib, et selleks, et käsitada teenust ühe teenusena, on tähtis, kas tarne või teenuse osad „on valdavad".[22] Selline sõnastus jätab mulje, et teenus tuleb jagada osadeks ja osi tuleb seejärel kaaluda. Mõeldud on sellega siiski vaid seda, kas mitmest osast koosnevat teenust (*sui generis*) tuleb asjasse puutuva avalikkuse arvates pidada üheks tarneks või teenuseks.

2) Teenuste eraldi kättesaadavus

29. Tõendit selle kohta, et tegemist ei ole ühe mitmest osast koosneva teenusega, kujutab endast teenuste eraldi kättesaadavus. Asjaolu, et teenused on kättesaadavad üksteisest sõltumatult, annab Euroopa Kohtu praktika kohaselt tunnistust sellest, et tegemist on mitme eraldiseisva sooritusega käibemaksuõiguse tähenduses.[23] Seevastu toetab järeldust, et tegu on ühe mitmest osast koosneva teenusega, olukord, kus teenuse saaja ei saa teenuse ühte osa kasutada ilma teise osata.[24] Üks mitmest osast koosnev teenus esineb näiteks juhul, kui sissepääsupilet võimaldab veepargi külastajatel kasutada kõiki selle vahendeid, olenemata sellest, millist vahendit nad tegelikult kasutavad.[25]

18 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 38); 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 30): „üks lahutamatu majandustehing", ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 39).

19 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 64) ning 2. mai 1996. aasta kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punktid 13 ja 14).

20 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 64) ning 2. mai 1996. aasta kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 15).

21 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 67 jj).

22 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punktid 74, 76, ja 81) ning 2. mai 1996. aasta kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 14).

23 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Mapfre asistencia ja Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, punkt 56) ja 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 43).

24 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 33) ja 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).

25 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).

3) Teenuse osade hädavajalikkus teenuse eesmärgi täitmiseks

30. Ühe mitmest osast koosneva teenuse olemasolu tõendab ka tehingu ühtne majanduslik eesmärk.[26] Kui keskmise teenusesaaja jaoks on tähtis just mitme teenuse seotus, räägib see ühe mitmest osast koosneva teenuse kasuks. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on tegemist ühe mitmest osast kooneva teenusega, kui kõik teenuse osad on teenuse eesmärgi täitmiseks hädavajalikud.[27]

31. Näiteks osutab pank portfelli haldamise puhul üldjuhul kahesuguseid teenuseid: väärtpaberite ost ja müük ning nende valitsemine. Kui teenuse osad on kõnealusel juhul tingimata omavahel seotud, kuna vara omanik tegi pangale väärtpaberite valitsemise ülesandeks just selle tõttu, et pank otsustaks, millal on väärtpabereid kõige soodsam osta ja müüa, siis on tegemist ühe teenusega.[28] Kõnealune teenus järgib valitsemiseks antud vara suurendamise eesmärki ega ole erinevalt pelgalt väärtpaberite müügist käibemaksust vabastatud.[29]

4) Eraldi arveldamine tõendina teenuste lahutatavuse kohta

32. Kui teenuste kogumi jaoks on kindlaks määratud koguhind, tuleb seda Euroopa Kohtu praktika kohaselt samuti pidada tõendiks ühe mitmest osast koosneva teenuse kohta.[30] Ümberpöördult kujutab endast asjaolu, et teenuste üksikute osade jaoks on kindlaks määratud erinevad hinnad, samuti siiski üksnes tõendit mitme eristatava teenuse kohta.[31] Seda seetõttu, et hindade eraldi kindlaksmääramine võib konkreetsel juhul põhineda lihtsalt teenuseosutaja enda kalkulatsioonil.

33. Kui teenuse üksikute osadega seotud tasu ei saa ilma pikemata välja arvutada, räägib see aga ühe mitmest osast koosneva teenuse poolt. Nimelt oleks jagamine sel juhul pigem kunstlik. Nii on see näiteks lennujaamades osutatavate niinimetatud „pargi ja reisi" teenuste puhul, mille puhul kliendid pargivad oma sõiduki väljaspool lennujaama territooriumi asuvasse parklasse ja parkla käitaja transpordib nad lennujaama.[32] Kui tasu oleneb üksnes parkimise kestusest, ilma et oleks esitatud eraldi arvet veo eest, siis räägib see hinnakujundus ühe mitmest osast koosneva teenuse poolt.[33]

26 Vt 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 40).

27 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 34) ja 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 27).

28 Vt 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 29).

29 Vt 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 46).

30 19. jaanuari 2012. aasta kohtumäärus Purple Parking ja Airparks Services (C-117/11, ei avaldata, EU:C:2012:29, punkt 35) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 31).

31 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 27); 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 44) ja 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 29).

32 19. jaanuari 2012. aasta kohtumäärus Purple Parking ja Airparks Services (C-117/11, ei avaldata, EU:C:2012:29).

33 19. jaanuari 2012. aasta kohtumäärus Purple Parking ja Airparks Services (C-117/11, ei avaldata, EU:C:2012:29, punktid 35 ja 41).

b) Teine erand: sõltuv kõrvalteenus

34. Lisaks tuleb teha erand iga teenuse sõltumatuse põhimõttest juhul, kui teatav teenus on pelgalt põhiteenusest sõltuv kõrvalteenus.[34] Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid on osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.[35] Kõrvalteenus on võrreldes põhiteenusega üksnes teisejärgulise tähtsusega, mistõttu seda „maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust".[36] See tähendab, et kõrvalteenust tuleb käibemaksuga maksustamisel käsitleda samamoodi nagu põhiteenust.

35. Erinevalt olukorrast, kus tegemist on ühe mitmest osast koosneva teenusega, ei ole teenuste kogumi jagamine põhiteenusteks ja kõrvalteenusteks kunstlik. Põhiteenus ja kõrvalteenus on teineteisest selgelt eristatavad. Sõltuvad kõrvalteenused on aga põhiteenuste suhtes, mille juurde need kuuluvad, üksnes kõrvalise tähtsusega.[37] Kõrvalteenustel ei ole iseseisvat funktsiooni, neil on üksnes „teenindav" funktsioon.

36. Kaubatarne puhul on tüüpilised kõrvalteenused näiteks kaupade pakkimine või saatmine. Viimati nimetatud teenused ei ole sama tähtsad nagu eraldiseisev põhiteenus, kuna need on mõeldud üksnes lepingu tegeliku eesmärgi täitmiseks. Sama kehtib näiteks ka juhul, kui teenuse osutaja pakub tasu eest erinevaid maksevõimalusi.[38]

37. Selliste väikesemahuliste kõrvalteenuste puhul ei ohusta eraldiseisvast käibemaksualasest käsitlemisest loobumine käibemaksudirektiivi diferentseeritud süsteemi. Seepärast tuleb praktilistel kaalutlustel lähtuda ühest tehingust. Ka neutraalse maksustamise põhimõte, millega on vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste erinev käibemaksualane käsitlemine, ei nõua seda liiki juhtumite puhul tehingute osadeks jagamist.[39] Seda seetõttu, et puudub konkurentsiolukord, kui teenuseosutaja saab osutada teisejärgulist kõrvalteenust ainult olenevalt põhiteenuse osutamisest.

38. Ka selle juhtumite rühma kohta võib leida tõendeid Euroopa Kohtu praktikast – näiteks üksikute teenuste väärtuste omavaheline suhe (selle kohta allpool punktid 39 ja 40) või teenuse saaja eraldi majandusliku huvi puudumine (selle kohta allpool punkt 41 jj).

34 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 34); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71); 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 54); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52); 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 21);15. mai 2001. aasta kohtuotsus Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

35 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52); 15. mai 2001. aasta kohtuotsus Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

36 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 29); 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 19); 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 21); 15. mai 2001. aasta kohtuotsus Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 32).

37 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 22) ja 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 30).

38 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27).

39 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 31).

1) Ebaoluline väärtus võrreldes muu (põhi)teenusega

39. Põhi- ja kõrvalteenuse ühesugune käsitlemine käibemaksuga maksustamisel on lubatud niivõrd, kuivõrd kõrvalteenuse maht on tegelikult marginaalne.[40] Sel põhjusel tõmbab Euroopa Kohus sõltumatu teenuse piiri sinna, kus teenuse osutamine avaldab koguhinnale märgatavat mõju ja kulud ei moodusta pelgalt marginaalset osa.[41]

40. Näiteks olukorras, kus hotellipidaja osutab oma klientidele päraleveoteenust kohalikust lennujaamast ja sellega seotud kulud moodustavad võrreldes majutuskuludega vaid väikese osa, on üldjuhul tegemist kõrvalteenusega. Lõppkokkuvõttes on päralevedu hotellipidaja traditsiooniline ülesanne, mille eesmärk on võimaldada optimaalsetel tingimustel kasutada põhiteenust.[42] Teisiti tuleb olukorda hinnata juhul, kui tegemist on kaugel asuva pealevõtmiskohaga või päraleveoga ekskursiooni sihtkohta, mistõttu on veoteenusel märkimisväärne mõju koguhinnale.[43]

2) Teenuse saaja eraldi majandusliku huvi puudumine

41. Peale selle iseloomustab sõltuvaid kõrvalteenuseid see, et teenuse saajal puudub nende vastu eraldi majanduslik huvi.[44] Majanduslikust seisukohast järgivad need ainult põhiteenuse täiustamise ja täiendamise eesmärki ning seepärast osutatakse neid üldjuhul pärast põhiteenust.[45] Nende majanduslikku eesmärki saab keskmise tarbija arvates realiseerida ainult koos põhiteenusega.

42. Mitme teenuse omavahelise suhte kindlaksmääramisel võivad abiks olla asjaomased lepingutingimused.[46] Näiteks võib vee, kütte ja elektrienergia tarnimist pidada „üürileandmise" põhiteenusest sõltuvateks kõrvalteenusteks. Seda seetõttu, et teenuse saaja on neist üldjuhul osutatavatest teenustest huvitatud ainult seoses ruumide üürimisega. See, kas kõnealuseid kõrvalteenuseid – nagu vee ja kütte puhul tavapärane – arvutatakse olenevalt tarbimisest, ei ole sellega seoses oluline.[47] Ebatüüpilisi üürimise kõrvalteenuseid saab seevastu vaid erandjuhtudel pidada sõltuvateks kõrvalteenusteks.[48]

43. See, et sõltuvat kõrvalteenust võivad teoreetiliselt osutada ka kolmandad isikud – näiteks nii, et üürilevõtja ostab elektrienergiat otse elektrimüüjalt – ei takista pidamast teenust sõltuvaks kõrvalteenuseks.[49] Asjaolu, et teoreetiliselt võivad teenust osutada kolmandad isikud, kuulub pigem kõrvaltegevusest ja põhitegevusest koosneva tehingu mõiste juurde.[50]

40 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 29): „vähetähtis või kõrvaline".

41 Vt seoses reisikorraldajate teenustega 13. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punkt 28).

42 Niimoodi sõnaselgelt 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 24).

43 Nii nt kohtujurist Léger' ettepanek liidetud kohtuasjades Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:182, punkt 39).

44 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 33); 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 29) ja seal viidatud 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 35).

45 Vt nt Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 15. jaanuar 2009. aasta otsus, V R 91/07, DStRE 2009, 615: elektrienergia tarne koos kämpinguplatsi pikaajalise üürileandmisega on käibemaksust vabastatud.

46 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23).

47 Teistmoodi seevastu 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 39), kusjuures see kohtuotsus käsitles pigem konkreetse juhtumi erijooni.

48 Vt 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 28), mis käsitleb äriruumide üürileandmist.

49 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26); 11. juuni 2009. aasta kohtuotsuses RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, punkt 22) uuris Euroopa Kohus ilmselgelt ainult seda, kas esines „lahutamatu majandustehing" ja seega üks mitmest osast koosnev teenus, millele ta andis õigesti eitava vastuse, arvestades seda, et teoreetiliselt võivad teenust osutada kolmandad isikud, ja seda, et teenuseid on võimalik üksteisest lahutada. Küsimust, kas üldruumide koristamine võib olla kinnisasja üürileandmisest sõltuv kõrvalteenus, Euroopa Kohus ei käsitlenud.

50 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26) ja 19. jaanuari 2012. aasta kohtumäärus Purple Parking ja Airparks Services (C-117/11, ei avaldata, EU:C:2012:29, punkt 31).

c) Kolmas erand: otseselt seotud tegevus

44. Viimane erand põhimõttest, mille kohaselt peab iga üksik teenus olema eraldiseisev, tuleneb käibemaksudirektiivist endast. Käibemaksust vabastatud teenusega „otseselt seotud tegevus" on samuti maksust vabastatud, et muuta maksuvabastused täielikult tõhusaks.

45. Näitena olgu nimetatud haiglaravi ja meditsiinilise abi vabastamine maksust käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti b alusel. Ravieesmärgi saavutamiseks võivad üksikjuhtudel olla vajalikud lisateenused, mis erinevad meditsiinilisest ja haiglaravist, näiteks välislabori teenused.[51] Selliste teenuste käibemaksuga maksustamine oleks vastuolus eesmärgiga alandada tervishoiusüsteemiga seotud kulusid.[52] Seepärast sätestab seadusandja käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis b, et tegeliku meditsiinilise abiga „otseselt seotud tegevus" on samuti käibemaksust vabastatud.

46. Mõnikord kasutab Euroopa Kohus otseselt seotud tegevuse kontekstis mõisteid „põhi- ja kõrvalteenus".[53] Mõistete süsteemi ülesehitust arvestades ei ole see päris õige. Kui otseselt seotud tegevus kujutaks endast juba kõrvalteenust, mis on sõltuv, ei oleks vaja nende tehingute maksuvabastust sõnaselgelt sätestada. Need oleksid juba tulenevalt oma olemusest sõltuva kõrvalteenusena käibemaksust vabastatud.

47. Kasutatud terminoloogiaga taotleb Euroopa Kohus minu arvates eesmärki üksnes selgitada, et nii otseselt seotud tegevus kui ka kõrvalteenused on eespool nimetatud tähenduses „teenindava iseloomuga", olgugi et tegemist on sõltumatute teenustega. Seepärast saab neid erinevalt sõltuvatest kõrvalteenustest tõepoolest osutada ka muu maksukohustuslane kui see, kes osutab käibemaksust tegelikult vabastatud teenust.[54] Ka see, kes on teenuse saaja, ei mõjuta seda, kas tegemist on otseselt seotud tegevusega.[55]

3. Hinnang käesolevas kohtuasjas osutatud toitumisnõustamisteenustele

48. Käesoleva kohtuasjaga sarnases olukorras, kus kaebaja osutab lisaks treeninguteenustele ka toitumisnõustamisteenuseid, järgivad mõlemad teenused ühist majanduslikku eesmärki. Mõlemad suurendavad füüsilist heaolu ja sportlikku sooritusvõimet. Ühe kasutamine suurendab teiste tõhusust.

49. Erinevalt Portugali seisukohast ei järeldu sellest aga tingimata, et treeningu- ja toitumisvaldkonnas – vähemasti valdavalt – ühe lepingulise suhte alusel osutatavaid teenuseid tuleb pidada üheks tehinguks. Pelgalt majanduslik seos kahe teenuse vahel ei ole piisav, et kõrvaldada iga üksiku teenuse põhimõttelist sõltumatust (vt selle kohta eespool punkt 18).

50. Teistsugust hinnangut ei tulene asjaolust, et toitumisalane nõustamine toimub spordiklubis. Treeninguteenuse ja toitumisnõustamisteenuse kombinatsiooni puhul ei ole nimelt tegemist ühe mitmest osast koosneva teenusega (punkt 51 jj) ega ka sõltuva kõrvalteenusega (punkt 55 jj).

51 11. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 27 jj).

52 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30); 26. veebruari 2015. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory jt (C-144/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punktid 43 ja 45) ning 11. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).

53 4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344,punkt 25); 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 39); 25. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad (C-79/09, ei avaldata, EU:C:2010:171, punkt 51) ning 1. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Ygeia (C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 18).

54 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 31).

55 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 32).

a) Ühe mitmest osast koosneva teenuse puudumine

51. Ühe tehinguga on tegemist siis, kui maksukohustuslase teenus koosneb kahest või enamast osast, mis on nii tihedalt seotud, et need moodustavad *objektiivselt* ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.[56] Seda tõendavad teenuse osade lahutamatus (punkt 25 jj), teenuste eraldi kättesaadavus (punkt 29), teenuste osade vajalikkus majandusliku eesmärgi saavutamiseks (punktid 30 ja 31) ning eraldi arveldamine (punktid 32 ja 33). Need tõendid käesolevas kohtuasjas puuduvad.

52. Isegi kui kliendid otsustavad tellida treeninguteenusest ja toitumisnõustamisteenusest koosneva tervikpaketi, ei ole teenuse üksikud osad (treeningud ja toitumine) üksteisega lahutamatult seotud. Lisaks osutavad teenuseid erinevad töötajad eri aegadel ja eri ruumides. Seepärast ei tundu erinev käsitlemine käibemaksuga maksustamisel kunstlik. Nimelt lähtub spordiklubi keskmine klient ilmselt kahest teenusest.

53. Samuti on treeningu- ja toitumisnõustamisteenused teenuse saajale kättesaadavad ka üksteisest sõltumatult. Igal kliendil on võimalik valida, kas ta tellib mõlemad teenused koos või kummagi teenuse eraldi. Samuti ei ole toitumisnõustamisteenuse tellimine treeningutel tõhusaks osalemiseks tingimata vajalik. See nähtub juba asjaolust, et kaebaja teeb treeningukavad kättesaadavaks koos toitumisnõustamisteenustega või ilma nende teenusteta.

54. Viimaks lubab ka eraldi arveldamine teha järelduse, et käesoleval juhul on tegemist kahe sõltumatu teenusega. Olgugi et juhul, kui korraga tellitakse nii treeningu- kui ka toitumisnõustamisteenus, tuleb nende eest iga kuu maksta kogutasu, on kindlaks määratud eraldi hinnad, mille kaebaja märgib arvele.

b) Sõltuva kõrvalteenuse puudumine

55. Ka sõltuva kõrvalteenuse kriteeriumid ei ole käesoleval juhul täidetud. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.[57] Kõnealust teenindavat funktsiooni tõendavad üksikute teenuste väärtuse omavaheline suhe (punktid 39 ja 40) või olukord, kus teenuse saajal puudub eraldi majanduslik huvi (punkt 41 jj). Ka selliseid tõendeid käesolevas kohtuasjas ei esine.

56. Seda, et toitumisnõustamine ei ole tähtsusetu ja sõltuv kõrvalteenus, näitab juba treeninguvaldkonna teenuste ja toitumisvaldkonna teenuste väärtuse omavaheline suhe. Nagu Portugal märgib, on 40% iga kuu makstavast kogutasust seotud toitumisnõustamisega. Seega ei ole toitumisnõustamisteenuse eest makstav summa üksnes tühine osa kogusummast.

57. Samuti on teenuse saajal eraldi majanduslik huvi toitumisnõustamise vastu. Nagu eespool juba märgitud, on sõltuva kõrvalteenuse majanduslikku eesmärki võimalik täita ainult seoses selle juurde kuuluva põhiteenusega. Nii see käesoleval juhul just nimelt ei ole. Toitumisnõustamisteenusega taotletava tervisliku toitumise eesmärgi täitmiseks ei ole treeninguteenus oluline. Tervislik toitumine ja piisav kehaline aktiivsus on ühteviisi osa tervislikust elustiilist, kuid hõlmavad asjasse puutuva avalikkuse arvates erinevaid eluvaldkondi. Seega ei ole toitumisnõustamisteenus mõeldud üksnes treeninguteenuse täiendamiseks.

56 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70) ja 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

57 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

4. Ettepanek

58. Seega tuleb tõdeda, et teenused, mida osutab kaebaja käesoleval juhul toitumisnõustamise raames, on käibemaksudirektiivi tähenduses sõltumatud teenused, mille maksustamine ei olene treeninguteenuse maksustamisest käibemaksuga.

B. Teine küsimus

59. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõppkokkuvõttes teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c kohane maksuvabastus on kohaldatav ka juhul, kui toitumisnõustamise eest on küll tasutud, kuid seda ei ole kasutatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub seejuures ilmselt sellest, et kaebaja toitumisnõustamisteenused kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

60. Kooskõlas komisjoni seisukohaga on see siiski pigem kaheldav. Sellise maksuvabastuse kohaldamiseks peab tegemist olema meditsiinilise abi andmisega.[58] Mõiste „meditsiinilise abi andmine" alla kuuluvad ainult sellised teenused, mille eesmärk on haigusi või tervisehäireid diagnoosida ja võimaluse korral ravida.[59] Seega on eelduseks raviotstarve.[60]

61. Üldise toitumisalase nõustamise puhul see puudub. Euroopa Kohus sõnastab raviotstarbe küll laialt ja peab piisavaks ennetavaid meetmeid, mis tervist kaitsevad või säilitavad.[61] Nende meetmete eesmärk peab aga olema haigust, tervisekahjustust või -häireid tõrjuda, vältida või ära hoida või avastada latentseid või algstaadiumis olevaid haigusseisundeid.[62] Pelgalt ebakindel seos, ilma et esineks konkreetset tervise kahjustamise ohtu, on käesolevas asjas sama ebapiisav[63] nagu puhtalt kosmeetiline eesmärk.[64] Kas telefoni teel toimuv nõustamine järgib teatud haiguste ennetamise või ravi eesmärki või on selle eesmärk parandada üksnes üldist füüsilist heaolu või välimust, peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.[65]

62. Küsimus, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c kohase maksuvabastuse kohaldamiseks on vajalik teenuste tegelik kasutamine, on käesolevas kohtuasjas seega oluline ainult erandjuhul. Selle kohta on Euroopa Kohus muus kontekstis juba otsustanud, et teenuse käibemaksuga maksustamine ei olene sellest, kas teenuse osutaja teeb selle üksnes vabalt kättesaadavaks või osutab seda tegelikult.[66]

58 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise käibemaksuvabastus) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 17); 27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt (C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 19); 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 23) ning 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 27).

59 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise käibemaksuvabastus) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 28); 18. septembri 2019. aasta kohtuotsus Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 20); 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 20); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 29) ja 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 48).

60 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise käibemaksuvabastus) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 28); 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 22); 27. aprilli 2006. aasta kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 24) ning 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625, punktid 40 ja 42).

61 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 21); 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 28) ja 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 43).

62 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 44).

63 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 44).

64 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 29).

65 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise käibemaksuvabastus) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 26).

66 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 36) ja 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 40).

63. Mingil juhul ei ole aga ilmne, et seda kohtupraktikat saab üle kanda ka käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c kohasele konkreetsele maksuvabastusele. Nimelt seab see maksuvabastus tingimuseks teenuse ravieesmärgi, mis on toitumisnõustamisteenuse puhul, mille eest on küll tasutud, kuid mida ei ole kasutatud, pigem kaheldav. See küsimus võib aga käesolevas asjas lahtiseks jääda. See kerkib alles siis, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus teeb õigesti kindlaks, kas ja miks on põhikohtuasjas kõne all olev toitumisnõustamine üldse meditsiinilise abi andmise teenus. Seda ei ole siiski tehtud.

VI. Ettepanek

64. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Kui maksukohustuslane osutab – nagu käesolevas asjas – teenuseid toitumisnõustamise, füüsilise treeningu ja heaolu tegevusaladel, siis on need eraldiseisvad ja üksteisest sõltumatud teenused direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses.

2. Selline toitumisnõustamisteenus, nagu on kõne all käesolevas asjas, on käibemaksust vabastatud meditsiinilise abi andmise teenus direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses äärmisel juhul siis, kui sellel on ravieesmärk. Selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.