



Datum van inontvangstneming : 21/10/2019

**Zaak C-581/19**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

30 juli 2019

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

22 juli 2019

**Verzoekende partij:**

FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.<sup>da</sup>

**Verwerende partij:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal)

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Het geding heeft betrekking op de vraag of de door de verzoekende partij verrichte voedingsdienst ondergeschikt is aan de door haar verrichte fitnessdienst, waardoor beide diensten samen één dienstverrichting zouden vormen, of dat het daarentegen om onderscheiden en zelfstandige dienstverrichtingen gaat. Indien wordt geoordeeld dat de door de verzoekende partij verrichte voedingsdienst ondergeschikt is aan de door haar verrichte fitnessdienst, zal die voedingsdienst dezelfde fiscale behandeling krijgen als de fitnessdienst en derhalve aan btw worden onderworpen. Als daarentegen wordt geoordeeld dat deze dienst daadwerkelijk een onderscheiden en zelfstandige dienstverrichting vormt, zal de belastingregeling voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen worden toegepast, en zal deze dienst derhalve vrijgesteld worden van btw.

In dat geval (zelfstandige voedingsdienst) moet worden bepaald of het met het oog op de toepassing van een eventuele btw-vrijstelling zoals bedoeld in artikel 9, punt 1, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Portugees wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „CIVA”) noodzakelijk is dat de dienst daadwerkelijk wordt verricht, of dat het volstaat dat de dienst wordt aangeboden.

### **Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van btw; artikel 267 VWEU.

### **Prejudiciële vragen**

- 1) Indien een vennootschap, zoals in de onderhavige zaak,
  - a) als hoofdactiviteit fitness- en welzijnsactiviteiten aanbiedt en daarnaast ook gezondheidsgerelateerde activiteiten aanbiedt, waaronder voedingsdiensten, voedingsadvies en evaluaties van de fysieke conditie, en massages;
  - b) haar klanten programma's aanbiedt die uitsluitend fitnessdiensten omvatten en programma's die daarnaast ook voedingsdiensten omvatten,

moet voor de toepassing van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 dan worden besloten dat de gezondheidsgerelateerde activiteiten, en meer in het bijzonder de voedingsdienst, ondergeschikt zijn aan de fitness- en welzijnsactiviteiten, waardoor de nevendienst dezelfde fiscale behandeling dient te krijgen als de hoofddienst, of moet daarentegen worden besloten dat de gezondheidsgerelateerde activiteiten, en meer in het bijzonder de voedingsdienst, en de fitness- en welzijnsactiviteiten onderscheiden en zelfstandige diensten zijn, waardoor de respectieve fiscale behandelingen voor elk van deze activiteiten van toepassing zouden zijn?

- 2) Is het voor de toepassing van de in artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 bedoelde vrijstelling noodzakelijk dat de in die bepaling vermelde diensten daadwerkelijk worden verricht, of volstaat het voor de toepassing van die vrijstelling dat de diensten worden aangeboden, waardoor het gebruik ervan uitsluitend afhangt van de wil van de klant?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

#### „Artikel 2

1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:
  - a) [...]
  - b) [...]
  - c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

#### „Artikel 132

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:
  - a) [...]
  - b) [...]
  - c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.”

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)

#### „Artikel 9

##### Vrijstellingen voor binnenlandse activiteiten

Van de belasting zijn vrijgesteld:

- 1) diensten die worden verricht in het kader van de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, vroedvrouw, verpleger en andere paramedische beroepen.”

### **Korte beschrijving van de feiten en het geding**

- 1 FRENETIKEXITO – UNIPessoal, L.<sup>da</sup>, een vennootschap met statutaire zetel in Espinho, Portugal (hierna: „verzoekende partij”), heeft verzocht om instelling van een scheidsgerecht in belastingzaken en heeft een verzoek om arbitrage ingediend overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 10, lid 1, onder a), van Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em

Matéria Tributária) [decreetwet nr. 10/2011 van 20 januari 2011 (regeling van het stelsel van arbitrage op belastinggebied)], met het oog op de vaststelling van de onrechtmatigheid van en, dientengevolge, de nietigverklaring van de ambtshalve vastgestelde naheffingsaanslagen in de btw voor de periodes 201406T tot en met 201512T, verhoogd met de overeenkomstige vertragingsrente, ten bedrage van in het totaal 13 253,05 EUR, en de veroordeling van de Autoridade Tributária (belastingdienst; hierna: „belastingdienst” of „verwerende partij”) tot terugbetaling van de geïnde bedragen, vermeerderd met vertragingsrente.

- 2 De verzoekende partij houdt zich bezig met het beheer en de exploitatie van sportinstellingen, welzijns- en fitnessactiviteiten; de verkoop in de detailhandel of via het internet van verzorgingsproducten, levensmiddelen en dieetvoeding, in het bijzonder voedingsproducten, voedingssupplementen en water, kledingproducten, decoratieartikelen en juwelen, en marketingproducten; gezondheidsgerelateerde activiteiten, waaronder voedingsdiensten, voedingsadvies en evaluaties van de fysieke conditie, en massages.
- 3 In 2014 en 2015 verrichte zij via een daartoe naar behoren gemachtigde en erkende beroepsbeoefenaar voedings- en dieetdiensten in haar inrichtingen, zonder daarvoor btw in rekening te brengen.
- 4 De voedingsdeskundige die door de verzoekende partij werd aangeworven, stond een dag per week ter beschikking om klanten te helpen.
- 5 De verzoekende partij heeft zich in augustus 2014 ingeschreven bij de Entidade Reguladora da Saúde (toezichthoudende instantie voor volksgezondheid) en bleef minstens gedurende 2015 ingeschreven.
- 6 De verzoekende partij bood programma's aan die uitsluitend fitnessdiensten omvatten, en programma's die daarnaast ook voedingsadvies omvatten. Het was daarbij aan de klant om het gewenste plan te kiezen en te beslissen of hij of zij alle via het plan aangeboden diensten wilde benutten.
- 7 Wanneer de klant zich op de voedingsdienst abonneerde, werd die aangerekend ongeacht of de klant er gebruik van maakte en ongeacht het aantal consulten.
- 8 Het was eveneens mogelijk om voedingsdiensten afzonderlijk aan te kopen, los van andere diensten, door een bepaald bedrag te betalen, dat varieerde afhankelijk van de omstandigheid of de klant al dan niet lid was van de verzoekende partij.
- 9 De verzoekende partij vermeldde op de uitgereikte facturen de respectieve bedragen voor de fitnessdienst en het voedingsadvies.
- 10 Er is geen verband tussen de aangerekende voedingsdiensten en de voedingsconsulten.
- 11 Bij e-mail van 24 juli 2017 heeft de belastingdienst verzocht om overlegging van de boekhoudbescheiden van vóór en na de regularisaties van 2014 en 2015 en van

het afschrijvingsschema voor diezelfde jaren van de verzoekende partij. De gevraagde documenten werden dezelfde dag aan de belastingdienst toegezonden.

- 12 De belastingdienst had toegang tot het SAFT (standaardcontrolebestand belasting) van 2014 en 2015 van de verzoekende partij.
- 13 Op 25 oktober 2017 werd de verzoekende partij in kennis gesteld van het feit dat een controleprocedure was ingeleid.
- 14 De ambtshalve vastgestelde naheffingsaanslagen in de btw voor de belastingjaren 2014 en 2015 en de overeenkomstige verdragingsrente, ten bedrage van in het totaal 13 253,05 EUR, werden aan de verzoekende partij meegedeeld.
- 15 Daar de verzoekende partij voornoemde naheffingsaanslagen niet spontaan betaalde, werden de overeenkomstige navorderingsprocedures ingesteld, in het kader waarvan de verzoekende partij heeft ingestemd met een betaling in termijnen.
- 16 Op 9 oktober 2018 werd het verzoek met betrekking tot de instelling van een scheidsgerecht in belastingzaken en tot arbitrage ingediend.

#### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 17 De **verzoekende partij** voert, kort samengevat, de volgende argumenten aan.
- 18 Zij is actief op het gebied van fitnessdiensten/gezondheids- en voedingsdiensten.
- 19 In 2014 en 2015 verrichte zij via een daartoe naar behoren gemachtigde en erkende beroepsbeoefenaar voedings- en dieetdiensten in haar inrichtingen, waarbij zij een btw-vrijstelling toepaste.
- 20 De door de verzoekende partij verrichte fitness- en voedingsdiensten zijn onderscheiden en zelfstandig.
- 21 De verzoekende partij bood programma's aan die uitsluitend fitnessdiensten omvatten, en programma's die daarnaast ook voedingsadvies omvatten.
- 22 De verzoekende partij vermeldde op de uitgereikte facturen de respectieve bedragen voor de fitnessdienst en het voedingsadvies.
- 23 Hoewel de belastingdienst al in juli 2017 met zijn controles was gestart, werd de verzoekende partij pas op 25 oktober 2017 in kennis gesteld van de inleiding van de controleprocedure.
- 24 Dat de controleprocedure niet binnen zes maanden werd afgerond, vormt een schending van de wezenlijke vormvoorschriften, hetgeen alle daaropvolgende handelingen ongeldig maakt, met inbegrip van de bestreden aanslagen.

- 25 De belastingdienst handelt op een wijze die niet strookt met Informação Vinculativa n.º 9215 (bindende inlichting nr. 9215) van 19 augustus 2015 en schendt zo de beginselen van samenwerking, materiële rechtmatigheid, rechtszekerheid, gelijkheid en de rechtsstaat.
- 26 Het verslag van de belastingcontrole waarin de bestreden aanslagen worden voorgesteld, is onvoldoende gemotiveerd.
- 27 De **verwerende partij** heeft een verweerschrift ingediend waarin zij, kort samengevat, de volgende argumenten aanvoert.
- 28 Uit de analyse van het door de verzoekende partij aangevoerde bewijs blijkt dat de klant voor de voedingsdienst betaalt ook al gebruikt hij die niet, waardoor het voedingsadvies een dienst is die ondergeschikt is aan de lichaamsbeweging.
- 29 Op basis daarvan kan worden besloten dat het voedingsadvies een bijkomstig karakter heeft, gelet op het beperkte aantal voedingsconsulten in verhouding tot de bedragen die voor deze dienst worden aangerekend.
- 30 De verzoekende partij heeft niet aangetoond dat er daadwerkelijk medische diensten worden verricht.
- 31 Aangezien de voedingsdienst bijkomstig is ten opzichte van de verrichting van de fitnessdienst, moet op deze dienst de belastingregeling worden toegepast die geldt voor de verrichting van de hoofddienst.
- 32 De verzoekende partij past een kunstmatige splitsing van de prijs toe, waarbij over een deel daarvan btw wordt geheven en de rest wordt vrijgesteld van btw.
- 33 Noch het verslag van de belastingcontrole, noch de bestreden aanslagen zijn onvoldoende gemotiveerd.
- 34 De verwerende partij vraagt tot slot om het verzoek om arbitrage niet-ontvankelijk te verklaren of, ingeval het verzoek ontvankelijk wordt verklaard, de twee voornoemde vragen aan het Hof voor te leggen om te bepalen: i) of de wijze waarop de verzoekende partij haar facturen opstelt, neerkomt op een kunstmatige splitsing van de dienstverrichtingen, en ii) of de btw-vrijstelling voor gezondheidsgerelateerde activiteiten kan worden toegepast op diensten met betrekking tot voedingsconsulten die nooit zijn verricht.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Het hoofdgeding heeft betrekking op de toepassing van de in artikel 9, punt 1, CIVA bedoelde btw-vrijstelling op de door de verzoekende partij verrichte voedingsdienst.

Teneinde te bepalen of deze vrijstelling kan worden toegepast op de bestreden voedingsdiensten, is het noodzakelijk om:

- i) te bepalen of de door de verzoekende partij verrichte voedingsdienst ondergeschikt is aan de fitnessdienst, waardoor beide diensten samen één dienstverrichting zouden vormen, of dat het daarentegen om onderscheiden en zelfstandige dienstverrichtingen gaat, en
  - ii) te bepalen of het voor de toepassing van de in artikel 9, punt 1, CIVA bedoelde btw-vrijstelling noodzakelijk is dat de voedingsdienst daadwerkelijk wordt verricht, of dat het volstaat dat de dienst wordt aangeboden.
- 35 Wat dat betreft moet rekening worden gehouden met hetgeen is bepaald in richtlijn 2006/112, in het bijzonder in artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder c).
- 36 Indien wordt geoordeeld dat de door de verzoekende partij verrichte voedingsdienst ondergeschikt is aan de door haar verrichte fitnessdienst, zal die voedingsdienst dezelfde fiscale behandeling krijgen als de fitnessdienst en derhalve aan btw worden onderworpen.
- 37 Als daarentegen wordt geoordeeld dat deze dienst daadwerkelijk een onderscheiden en zelfstandige dienstverrichting vormt, zal de belastingregeling voor gezondheidkundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen worden toegepast, en zal deze dienst worden vrijgesteld van btw.
- 38 In dat verband blijkt, zoals de verwerende partij aangeeft, uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat (arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 Met betrekking tot het bijkomstige of zelfstandige karakter van de voedingsdienst ten opzichte van de fitnessdienst, wanneer die voedingsdienst in een fitnesscenter wordt verricht, is de verwijzende rechter van oordeel dat er, ondanks de standpunten van de verzoekende en de verwerende partij, geen rechtspraak van het Hof bestaat die als uniform kan worden beschouwd, aangezien er rechtspraak in beide richtingen bestaat, zoals overigens ook blijkt uit de argumenten van de partijen.
- 40 Indien wordt geoordeeld dat de voedingsdienst een zelfstandige dienst is en derhalve niet dezelfde fiscale behandeling dient te krijgen als de fitnessdienst, moet worden onderzocht of het voor de eventuele toepassing van de in artikel 9, punt 1, CIVA bedoelde btw-vrijstelling noodzakelijk is dat de dienst daadwerkelijk wordt verricht, of dat het volstaat dat de dienst wordt aangeboden.



- 41 Zoals gezegd, is de verwijzende rechter van oordeel dat in de rechtspraak van het Hof niet eenduidig voor de ene dan wel de andere uitlegging is gekozen.