

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

4 maart 2021 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Aan de btw onderworpen dienstverrichtingen – Vrijstellingen – Artikel 132, lid 1, onder c) – Medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen – Voedingsbegeleiding en -advies – Sportactiviteiten, activiteiten voor lichamelijk welzijn en fitnessactiviteiten – Begrippen ‚één enkele samengestelde prestatie‘, ‚nevenprestatie bij de hoofdprestatie‘ en ‚zelfstandigheid van prestaties‘ – Criteria”

In zaak C-581/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 22 juli 2019, ingekomen bij het Hof op 30 juli 2019, in de procedure

**Frenetikexito – Unipessoal Lda**

tegen

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, N. Wahl (rapporteur), F. Biltgen, L. S. Rossi en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Frenetikexito – Unipessoal Lda, vertegenwoordigd door R. Monteiro, advogado,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino en P. Barros da Costa als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B. Rechená als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 oktober 2020,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de 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 belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Frenetikexito – Unipessoal Lda en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal) betreffende aanmaningen tot betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor voedingsbegeleidings- en voedingsadviesdiensten en diensten die betrekking hebben op sportactiviteiten, activiteiten voor lichamelijk welzijn en fitnessactiviteiten.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Luidens artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 zijn aan de btw onderworpen:

„de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Volgens artikel 132, lid 1, onder b), van deze richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor:

„ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard”.

5 Op grond van artikel 132, lid 1, onder c), van deze richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor:

„medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”.

### ***Portugees recht***

6 Krachtens artikel 9, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde) zijn van de btw vrijgesteld:

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

## **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

7 Frenetikexito is een handelsvennootschap die zich onder meer bezighoudt met het beheer en de exploitatie van sportscholen, fitnessactiviteiten en activiteiten voor lichamelijk welzijn alsmede activiteiten ter bevordering en ondersteuning van de menselijke gezondheid, zoals voedingsbegeleiding en -advies of evaluaties van de fysieke conditie.

8 Nadat verzoekster in het hoofdgeding zich had geregistreerd bij de Entidade Reguladora da Saúde (regelgevende instantie voor de volksgezondheid, Portugal), heeft zij in 2014 en 2015 in

haar sportscholen voedingsbegeleidingdiensten verricht via een daartoe gekwalificeerde en gecertificeerde voedingsdeskundige. Deze door verzoekster in het hoofdgeding in dienst genomen voedingsdeskundige was één dag per week beschikbaar om haar diensten te verrichten. Voor die diensten is geen btw in rekening gebracht.

9 Verzoekster in het hoofdgeding bood in haar sportscholen verschillende programma's aan. Sommige programma's omvatten uitsluitend fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn terwijl andere programma's ook voedingsbegeleiding omvatten. Elke klant kon het gewenste programma kiezen en al dan niet gebruikmaken van alle diensten die hem in het kader van het gekozen programma werden aangeboden. Zodra de klant zich had ingeschreven voor de voedingsbegeleidingsdienst, werd die dienst hem dan ook in rekening gebracht, ongeacht of hij er gebruik van had gemaakt en ongeacht het aantal consulten.

10 Tevens was het mogelijk om zich los van elke andere dienst in te schrijven voor de voedingsbegeleidingsdiensten, tegen betaling van een bepaald bedrag dat varieerde naargelang de klant zich al dan niet als lid had ingeschreven in een sportschool van verzoekster in het hoofdgeding.

11 Verzoekster in het hoofdgeding maakte op de door haar uitgereikte facturen een onderscheid tussen de bedragen die verband hielden met de fitnessdiensten en de diensten voor lichamelijk welzijn, en de bedragen die verband hielden met de voedingsbegeleidingsdiensten. De in rekening gebrachte voedingsbegeleidingsdiensten kwamen niet overeen met de voedingsconsulten.

12 Tijdens een controle heeft de belasting- en douanediens vastgesteld dat de klanten van verzoekster in het hoofdgeding voor de belastingjaren 2014 en 2015 voor de voedingsbegeleidingsdienst hadden betaald, zelfs indien zij er geen gebruik van hadden gemaakt. Dientengevolge is de belasting- en douanediens tot de slotsom gekomen dat die dienst een nevendienst bij de fitnessdienst en de dienst voor lichamelijk welzijn vormde. Daarom heeft de belasting- en douanediens besloten op de voedingsbegeleidingsdienst de fiscale behandeling van de hoofddienst toe te passen en een naheffingsaanslag voor de btw vast te stellen, verhoogd met de overeenkomstige compensatoire rente, voor een totaalbedrag van 13 253,05 EUR.

13 Aangezien verzoekster in het hoofdgeding deze bedragen niet heeft betaald, zijn de van toepassing zijnde tenuitvoerleggingsprocedures ingeleid met het oog op de invordering ervan, in het kader waarvan zij een overeenkomst voor betaling in termijnen heeft gesloten. Niettemin heeft verzoekster in het hoofdgeding – die van mening was dat de door haar verrichte fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn en de voedingsbegeleidingsdiensten zelfstandige diensten waren – bij de verwijzende rechter beroep ingesteld teneinde de onrechtmatigheid van de betreffende naheffingsaanslag te doen vaststellen.

14 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende 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] 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] 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?"

### **Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

15 In haar schriftelijke opmerkingen betoogt de Portugese regering dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is omdat de verwijzende rechter heeft nagelaten om – zoals artikel 94, onder a), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof vereist – op rechtens genoegzame wijze de nodige gegevens voor een relevant en nuttig antwoord te verstrekken.

16 In dit verband zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof, in het kader van de samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties, aan het Unierecht een uitlegging moet worden gegeven die nuttig is voor de nationale rechter, zodat hij nauwgezet moet voldoen aan de voor de inhoud van een verzoek om een prejudiciële beslissing geldende vereisten, die uitdrukkelijk zijn vermeld in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering (arrest van 19 april 2018, *Conorzio Italian Management en Catania Multiservizi*, C?152/17, EU:C:2018:264, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 Bijgevolg is het, zoals artikel 94, aanhef en onder a), van het Reglement voor de procesvoering aangeeft, met name onontbeerlijk dat de verwijzingsbeslissing een summier overzicht bevat van de relevante feiten zoals die door de verwijzende rechter zijn vastgesteld, althans, ten minste een uiteenzetting van de feitelijke gegevens waarop de vragen berusten (arrest van 3 december 2019, *Iccrea Banca*, C?414/18, EU:C:2019:1036, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en een uiteenzetting van de redenen die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht om zich over de uitlegging of de geldigheid van bepalingen van het recht van de Unie vragen te stellen, alsook het verband tussen die bepalingen en de op het hoofdgeding toepasselijke nationale wettelijke regeling (beschikking van 5 juni 2019, *Wilo Salmson France*, C?10/19, niet gepubliceerd, EU:C:2019:464, punt 15).

18 In casu bevat de verwijzingsbeslissing voldoende feitelijke gegevens om zowel de gestelde vragen als de strekking ervan te begrijpen, zodat het Hof de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht kan verschaffen die hem in staat kunnen stellen het hoofdgeding te beslechten. De twee prejudiciële vragen zijn dus ontvankelijk.

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

19 Met zijn vragen, die gezamenlijk dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), juncto artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde en gemachtigde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader

van programma's die eveneens fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn omvatten, een zelfstandige dienst vormt. De verwijzende rechter vraagt het Hof ook of het voor de btw-vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van deze richtlijn noodzakelijk is dat de dienst, in casu een voedingsbegeleidingsdienst die overeenkomt met de door hem omschreven dienst, daadwerkelijk wordt verricht dan wel of het voor de toepassing van die vrijstelling volstaat dat een dergelijke dienst wordt aangeboden.

20 Om te beginnen moet worden vastgesteld dat de verwijzende rechter bij het stellen van zijn vragen lijkt te zijn uitgegaan van de premisse dat een van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde soorten dienstverrichtingen, namelijk de voedingsbegeleidingsdienst, binnen de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 kan vallen.

21 Derhalve dient allereerst de juistheid te worden nagegaan van die premisse, die door verzoekster in het hoofdgeding wordt verdedigd maar door de Portugese regering wordt betwist en door de Europese Commissie wordt genuanceerd.

22 Volgens vaste rechtspraak moeten de bewoordingen waarmee de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 neergelegde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de doelstellingen die worden nagestreefd met die vrijstellingen, en moet voldoen aan de vereisten die voortvloeien uit het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dat beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die worden gebezigd om de vrijstellingen van artikel 132 te omschrijven, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (arrest van 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 In casu dient de bepaling in kwestie te worden uitgelegd tegen de achtergrond van de context ervan alsook in het licht van de doelstellingen en de algemene opzet van richtlijn 2006/112, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de ratio legis van de vrijstelling waarin zij voorziet (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, te weten „medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”, zien dan ook niet op diensten die in ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere inrichtingen van dezelfde aard worden verricht – welke diensten zijn vrijgesteld krachtens artikel 132, lid 1, onder b), van die richtlijn – maar op medische en paramedische diensten die buiten een dergelijk kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de zorgverstrekker als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats (zie in die zin arresten van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punt 36, en 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punt 36).

24 Voorts zij opgemerkt dat het begrip „medische verzorging” in zowel artikel 132, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 als artikel 132, lid 1, onder c), van deze richtlijn betrekking heeft op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (arresten van 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punten 37 en 38, en 18 september 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Derhalve dient „medische verzorging” in de zin van die bepaling dwingend een therapeutisch doel te hebben, aangezien deze omstandigheid beslissend is voor het antwoord op de vraag of een medische of paramedische dienst van de btw moet worden vrijgesteld [zie in die zin arrest van 5 maart 2020, X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties), C-748/19, EU:C:2020:169, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak], ook al volgt daaruit niet

noodzakelijkerwijs dat het therapeutische doel bijzonder strikt moet worden opgevat (arresten van 10 juni 2010, *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 21 maart 2013, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, punt 26).

26 Medische of paramedische diensten die worden verricht met als doel de bescherming, daaronder begrepen het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens, kunnen bijgevolg onder de in artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling vallen [arrest van 5 maart 2020, *X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties)*, C?48/19, EU:C:2020:169, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

27 De vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 voorziet, onderstelt dus dat aan twee voorwaarden is voldaan: de eerste voorwaarde betreft het doel van de betreffende dienstverrichting – zoals dat in de punten 24 tot en met 26 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – en de tweede voorwaarde houdt in dat deze dienst wordt verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

28 Wat de tweede voorwaarde betreft, moet worden nagegaan – zoals de Portugese regering en de Commissie opmerken – of een voedingsbegeleidingsdienst als die in het hoofdgeding, die door een daartoe gecertificeerde en gemachtigde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van programma's die eveneens fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn omvatten, in het recht van de betrokken lidstaat wordt omschreven (arrest van 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C?597/17, EU:C:2019:544, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak) als een dienst die wordt verricht in het kader van de uitoefening van een medisch of paramedisch beroep. Uit de in de verwijzingsbeslissing vervatte gegevens, die worden verduidelijkt door de opmerkingen van de Portugese regering, blijkt dat de betreffende dienst werd verricht door een persoon met een beroepskwalificatie die haar machtigde om paramedische werkzaamheden zoals omschreven door de betrokken lidstaat te verrichten. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit het geval is.

29 Aangenomen dat dit inderdaad het geval is, dient bijzondere aandacht te worden besteed aan het doel van een dienstverrichting als die in het hoofdgeding, hetgeen strookt met de eerste voorwaarde van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112. In dit verband dient bij het onderzoek van die doelstelling voor ogen te worden gehouden dat de vrijstellingen waarin artikel 132 van deze richtlijn voorziet, zijn opgenomen in hoofdstuk 2, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, van titel IX van die richtlijn. Een activiteit kan dus niet worden vrijgesteld, in afwijking van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arresten van 21 maart 2013, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, punt 23, en 21 september 2017, *Commissie/Duitsland*, C?616/15, EU:C:2017:721, punt 49), wanneer zij niet beantwoordt aan die doelstelling van algemeen belang, die alle in artikel 132 bedoelde vrijstellingen gemeenschappelijk hebben.

30 In dit verband staat vast dat een in een sportschool verrichte voedingsbegeleidingsdienst op middellange en lange termijn of zeer ruim opgevat, een instrument kan zijn voor de preventie van bepaalde ziekten, zoals zwaarlijvigheid. Hetzelfde geldt echter voor sportbeoefening zelf, waarvan wordt erkend dat dit een rol speelt bij bijvoorbeeld het voorkomen van hart- en vaatziekten. Met een dergelijke dienst wordt dus in beginsel een gezondheidsgerelateerd doel nagestreefd, maar niet, of niet noodzakelijkerwijs, een therapeutisch doel.

31 Aangezien er geen aanwijzingen zijn dat een voedingsbegeleidingsdienst als die in het hoofdgeding wordt verricht met het oog op de preventie, de diagnose, de behandeling van een ziekte en het herstel van de gezondheid, en dus met een therapeutisch doel in de zin van de in de punten 24 en 26 van dit arrest aangehaalde rechtspraak – hetgeen door de verwijzende rechter

dient te worden nagegaan – voldoet een dergelijke dienst bijgevolg niet aan het criterium dat de betrokken activiteit het algemeen belang dient dat alle vrijstellingen van artikel 132 van richtlijn 2006/112 gemeenschappelijk hebben, en valt die dienst bijgevolg niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van deze richtlijn, zodat hij in beginsel onderworpen is aan de btw.

32 Deze uitlegging is niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich met name ertegen verzet dat twee goederenleveringen of twee dienstverrichtingen die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, en die dus met elkaar concurreren, btw-rechtelijk verschillend worden behandeld (zie in die zin arrest van 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak), aangezien, gelet op de in artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 nagestreefde doelstelling, voedingsbegeleidingsdiensten die met een therapeutisch doel worden verricht en voedingsbegeleidingsdiensten die zonder een therapeutisch doel worden verricht vanuit het oogpunt van de consument niet kunnen worden geacht gelijk of soortgelijk te zijn en niet aan dezelfde behoeften van de consument voldoen.

33 Elke andere uitlegging zou tot gevolg hebben dat de werkings sfeer van de vrijstelling waarin artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 voorziet, wordt uitgebreid tot buiten de ratio legis die wordt weergegeven in de bewoordingen van die bepaling en in de titel van hoofdstuk 2 van titel IX van die richtlijn. Elke dienst die wordt verricht in het kader van de uitoefening van een medisch of een paramedisch beroep die, zelfs op zeer indirecte of vage wijze, tot gevolg heeft dat bepaalde ziekten worden voorkomen, zou namelijk onder de in die bepaling vastgestelde vrijstelling vallen, hetgeen niet strookt met de bedoeling van de Uniewetgever en met het in punt 22 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereiste dat een dergelijke vrijstelling strikt wordt uitgelegd. Zoals de advocaat-generaal in punt 61 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan een louter onzeker verband met een ziekte, zonder concreet risico van aantasting van de gezondheid, in dit opzicht niet volstaan.

34 Gelet op het voorgaande moet worden geoordeeld dat een voedingsbegeleidingsdienst die wordt verricht in omstandigheden als in het hoofdgeding, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, niet binnen de werkings sfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 kan vallen. Bijgevolg hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

35 Wat de eerste vraag betreft, kan gelet op het belastbare karakter van een dergelijke dienst niet worden uitgesloten dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de vraag of die dienst al dan niet losstaat van de fitnessdiensten en de diensten voor lichamelijk welzijn, relevant blijft voor de vaststelling van de respectieve fiscale behandeling van die diensten.

36 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat in een procedure op grond van artikel 267 VWEU, die is gebaseerd op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en het Hof, het weliswaar de taak is van de nationale rechterlijke instanties – die bij uitsluiting bevoegd zijn om met name de feiten vast te stellen en te beoordelen – om in het bijzonder na te gaan of een voedingsbegeleidingsdienst die wordt verricht onder voorwaarden als in het hoofdgeding, al dan niet een dienst vormt die losstaat van de fitnessdiensten en de diensten voor lichamelijk welzijn, en om dienaangaande alle definitieve feitelijke vaststellingen te doen (arrest van 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar het Hof kan die rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hen aanhangige zaak (arrest van 17 januari 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 33). In het licht daarvan zij gewezen op het volgende.

37 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat wanneer een economische handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden

waarin de betreffende handeling plaatsvindt teneinde na te gaan of daaruit één of meerdere prestaties naar voren komen (zie in die zin arrest van 25 februari 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak), met dien verstande dat elke prestatie normaal gesproken als een onderscheiden en zelfstandige prestatie moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 [arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 Bij wijze van uitzondering op deze algemene regel geldt echter ten eerste dat een handeling die economisch gezien één prestatie vormt, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast. Daarom is er sprake van één enkele prestatie wanneer meerdere elementen of handelingen die de belastingplichtige verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn [arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

39 Daartoe moet worden nagegaan – zoals de advocaat-generaal in de punten 22 tot en met 33 van haar conclusie heeft opgemerkt – welke de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn (arresten van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punt 22, en 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punt 30), vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument (arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De reeks aanwijzingen die daartoe in aanmerking worden genomen, omvat verschillende elementen, waaronder, ten eerste, elementen die van intellectuele aard zijn en die beslissend zijn teneinde vast te stellen of de elementen van de betrokken handeling al dan niet ondeelbaar zijn (arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, punt 30) en of de betrokken handeling al dan niet één enkel economisch doel heeft [arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punt 34], en, ten tweede, elementen die van materiële aard zijn en die niet beslissend zijn (zie in die zin arrest van 25 februari 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punt 31), in voorkomend geval ter ondersteuning van de analyse van de eerste elementen, zoals de omstandigheid of er sprake is van afzonderlijke (arrest van 17 januari 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punt 43) dan wel gezamenlijke toegang (arrest van 8 december 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punt 33) tot de prestaties in kwestie of van gezamenlijke (beschikking van 19 januari 2012, Purple Parking en Airparks Services, C?117/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:29, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak) dan wel afzonderlijke facturering (arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punt 27).

40 Ten tweede vormt een economische handeling één enkele prestatie wanneer een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer nevenprestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen [arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

41 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het eerste criterium dat in dit verband in aanmerking moet worden genomen, het feit is dat de prestatie vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument geen zelfstandig doel heeft. Een prestatie moet dus als een nevenprestatie bij de hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofddienst van de dienstverrichter optimaal te kunnen gebruikmaken [arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].



42 Het tweede criterium, dat in feite een aanwijzing is voor het eerste, houdt in dat rekening moet worden gehouden met de respectieve waarde van elk van de prestaties die samen de economische handeling vormen, waarbij de ene gering, zelfs marginaal, blijkt te zijn ten opzichte van de andere (zie in die zin arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C?308/96 en C?94/97, EU:C:1998:496, punt 24).

43 Ten derde worden „handelingen die [...] nauw samenhangen” met een vrijgestelde prestatie – zoals de advocaat-generaal in punt 44 van haar conclusie heeft opgemerkt – krachtens richtlijn 2006/112 eveneens vrijgesteld, opdat de vrijstelling haar volle werking kan hebben. Gelet op de overwegingen in de punten 30 en 31 van het onderhavige arrest is deze derde soort uitzondering op de algemene regel dat elke prestatie als een onderscheiden en zelfstandige prestatie moet worden beschouwd, echter niet van toepassing in het geval van een voedingsbegeleidingsdienst als die in het hoofdgeding. Derhalve dient het onderzoek van deze soort uitzondering achterwege te worden gelaten.

44 Wat betreft de toepasselijkheid van de eerste in punt 38 van het onderhavige arrest bedoelde soort uitzondering op prestaties als die in het hoofdgeding, moet worden vastgesteld dat uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat verzoekster in het hoofdgeding zich onder meer bezighoudt met het beheer en de exploitatie van sportscholen en met fitnessactiviteiten en activiteiten voor lichamenlijk welzijn, en dat zij in haar sportscholen voedingsbegeleidingsdiensten heeft verricht via een daartoe naar behoren gekwalificeerde en gecertificeerde deskundige.

45 Bovendien blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens dat die verschillende door verzoekster in het hoofdgeding verrichte diensten afzonderlijke in rekening zijn gebracht en dat het mogelijk was om van sommige diensten gebruik te maken zonder van de andere diensten gebruik te maken.

46 Aldus blijkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, dat de door verzoekster in het hoofdgeding verrichte fitnessdiensten en diensten voor lichamenlijk welzijn enerzijds en de voedingsbegeleidingsdienst anderzijds, niet onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn in de zin van de in de punten 38 en 39 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak.

47 Prestaties als die in het hoofdgeding moeten dus in beginsel worden geacht niet één enkele samengestelde prestatie te vormen.

48 Wat betreft de toepasselijkheid van de in de punten 40 tot en met 42 van het onderhavige arrest bedoelde tweede soort uitzondering op prestaties als die in het hoofdgeding, dient in casu te worden gewezen op het zelfstandige doel van de dieetbegeleidingsprestatie vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument. Ook al zouden dergelijke dieetbegeleidingsprestaties in dezelfde sportscholen worden verricht of kunnen worden verricht als de diensten voor lichamenlijk welzijn en de fitnessdiensten, dan nog is het doel van eerstgenoemde dienstverrichtingen niet van sportieve aard, maar houdt het verband met gezondheid en esthetiek, niettegenstaande het feit dat voedingsdiscipline kan bijdragen aan atletische prestaties. Bovendien blijkt in het hoofdgeding uit verzoeksters facturering dat 40 % van de maandelijks door de klant te betalen totaalvergoeding – zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft opgemerkt – toevalt aan voedingsadviezen, een percentage dat kennelijk niet als gering of, a fortiori, als marginaal kan worden aangemerkt. Dieetbegeleidingsprestaties als die in het hoofdgeding kunnen dus niet worden beschouwd als nevenprestaties bij de hoofdprestaties die bestaan in dienstverrichtingen op het gebied van lichamenlijk welzijn en fitness.

49 Hieruit volgt dat prestaties als die in het hoofdgeding, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, voor de toepassing van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112

moeten worden geacht onderscheiden en zelfstandige prestaties te vormen.

50 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde en gemachtigde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van programma's die eveneens fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn omvatten, een onderscheiden en zelfstandige dienst vormt en niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van deze richtlijn kan vallen.

### **Kosten**

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde en gemachtigde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van programma's die eveneens fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn omvatten, een onderscheiden en zelfstandige dienst vormt en niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van deze richtlijn kan vallen.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Portugees.