



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 22 oktober 2020<sup>1</sup>

**Zaak C-581/19**

**Frenetikexito – Unipessoal Lda  
tegen**

**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[verzoek van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)  
(Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële procedure – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Meerdere prestaties – Kwalificatie als één enkele handeling – Samengestelde prestatie – Nevenprestatie bij de hoofdprestatie – Twee zelfstandige prestaties – Vrijstelling van btw – Medische verzorging”

## I. Inleiding

1. Ingevolge artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn wordt btw geheven over elke afzonderlijke handeling. Soms hangen afzonderlijke handelingen echter dermate samen (dan is sprake van een prestatie bestaande uit een serie elementen en handelingen) dat het onduidelijk is of zij nog als afzonderlijke, zelfstandige handelingen kunnen worden beschouwd. De onderhavige procedure heeft betrekking op de voor de praktijk belangrijke vraag wanneer er bij meerdere prestaties moet worden uitgegaan van één enkele samengestelde prestatie, een onzelfstandige nevenprestatie of meerdere als zelfstandig te beschouwen prestaties.

2. In het onderhavige geval bood de exploitante van een fitnesscentrum naast fitnessstraining eveneens voedingsadvies aan. De fitnessdiensten boekte zij als btw-plichtig, de voedingsadviesdiensten daarentegen als vrijgesteld van btw. Volgens de exploitante vormt het voedingsadvies een zelfstandige, van btw vrijgestelde prestatie van medische verzorging. Deze veronderstelling zou echter a priori onjuist zijn indien de combinatie van fitnessstraining en voedingsadvies één enkele dienstverrichting zou vormen of indien het voedingsadvies een onzelfstandige nevenprestatie bij de fitnessstraining zou zijn. Een vrijstelling van de handeling zou dan in principe niet mogelijk zijn. In het geval van een zelfstandige prestatie zou daarentegen moeten worden nagegaan of een voedingsadvies daadwerkelijk medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen in de zin van artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn uitmaakt.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

3. Hoewel het Hof zich reeds meermaals met soortgelijke<sup>2</sup> vragen heeft beziggehouden, kunnen volgens de verwijzende rechter uit de huidige rechtspraak van het Hof nog geen eenduidige criteria worden afgeleid voor de beoordeling van dergelijke samengestelde prestaties. Deze procedure biedt het Hof derhalve eveneens de mogelijkheid om de criteria voor de behandeling van zogenaamde samengestelde prestaties voor btw-doeleinden te preciseren. Dat zou het voor de nationale belastingrechters makkelijker kunnen maken om rechtszeker en zelfstandig adequaat de vraag te beoordelen of er sprake is van één enkele complexe prestatie, van een onzelfstandige nevenprestatie of van twee gescheiden te behandelen (hoofd-)prestaties.

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke kader van de onderhavige zaak wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>3</sup> (hierna: „btw-richtlijn”).

5. Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

6. Artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bevat een vrijstelling van btw voor „medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”.

### B. Portugees recht

7. Artikel 9 van de Portugese wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde<sup>4</sup> (hierna: „btw-wet”) zet artikel 132 van de btw-richtlijn om. Punt 1<sup>5</sup> ervan stelt diensten vrij die worden verricht in het kader van de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, vroedvrouw, verpleger en andere paramedische beroepen.

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

<sup>3</sup> PB 2006, L 347, blz. 1.

<sup>4</sup> Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

<sup>5</sup> In de op het geding toepasselijke versie.

### III. Feiten

8. Frenetikexito – Unipessoal Lda (hierna: „verzoekster”) is een in Portugal gevestigde vennootschap. Verzoekster is op meerdere gebieden zakelijk actief. In de eerste plaats exploiteert zij fitnesscentra en biedt zij fitnessprogramma’s aan. Daarnaast biedt zij onder andere voedingsadviezen aan. Deze advisering vindt een dag per week plaats in de ruimten van het fitnesscentrum door een gecertificeerde deskundige.

9. Klanten van de fitnesscentra kunnen bij hun trainingsprogramma desgewenst voedingsadviezen boeken. Na een boeking moet de klant het voedingsadvies betalen, ongeacht of hij daarvan daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt. Verzoekster vermeldt op de totaalrekening de respectievelijk voor de fitnessstraining en voor het voedingsadvies te betalen vergoedingen. Daarbij valt volgens opgave van de Portugese Republiek 60 % van de maandelijkse totaalvergoeding toe aan de fitnessstraining en 40 % aan het voedingsadvies. Verzoekster biedt het voedingsadvies daarenboven als zelfstandige dienst, zonder de fitnessstraining, ook aan externe klanten aan.

10. Op de voedingsadviesdiensten past verzoekster – zowel bij klanten van het fitnesscentrum als bij externe klanten – de btw-vrijstelling toe voor medische diensten krachtens artikel 9, punt 1, van de btw-wet. De fitnessdiensten en de voedingsdiensten zijn volgens haar zelfstandig en moeten derhalve voor de btw verschillend worden beoordeeld. Volgens de Autoridade Tributária e Aduaneira (nationale belasting- en douanedienst, Portugal; hierna: „belastingdienst”) is het voedingsadvies daarentegen een puur onzelfstandige nevenprestatie bij de fitnessstraining. Fitnessstraining is niet van btw vrijgesteld. Dat moet volgens de belastingdienst dan logischerwijze ook gelden voor het voedingsadvies. Bij de beoordeling voor btw-doeleinden van een onzelfstandige nevenprestatie is immers alleen de hoofdprestatie van belang.

11. Na afsluiting van een fiscale controleprocedure heeft de belastingdienst derhalve de btw-aanslagen voor de litigieuze jaren 2014 en 2015 gewijzigd. Verzoekster heeft de gewijzigde aanslagen voor de rechter aangevochten.

### IV. Prejudiciële procedure

12. De Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa [CAAD], scheidsgerecht voor belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) heeft het Hof bij beslissing van 22 juli 2019 de volgende twee prejudiciële vragen voorgelegd:

„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?”

13. In de procedure voor het Hof hebben verzoekster, de Portugese Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

## V. Juridische beoordeling

### A. Eerste vraag

14. In het kader van de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de combinatie van fitnessstraining en voedingsadviezen moet worden beschouwd als het verrichten van meerdere prestaties, die voor de btw elk apart moeten worden beoordeeld.

15. In beginsel moet elke levering of dienstverrichting worden beschouwd als een zelfstandige prestatie (1). Uit een globale beschouwing van de rechtspraak van het Hof blijken er slechts weinig uitzonderingsgevallen te zijn waarin van dat beginsel kan worden afgeweken. Deze groep gevallen zal ik bespreken (2), om vervolgens na te gaan of in casu sprake is van een dergelijk uitzonderingsgeval (3).

#### 1. *Beginsel: zelfstandigheid van elke prestatie*

16. Het Hof gaat er in vaste rechtspraak van uit dat elke prestatie voor btw-doeleinden normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.<sup>6</sup> Dat leidt het af uit artikel 1, lid 2, tweede alinea<sup>7</sup>, evenals uit artikel 2<sup>8</sup> van de btw-richtlijn.

17. Daarenboven voorziet de btw-richtlijn in een gedifferentieerd stelsel van regelingen aangaande de plaats van de prestatie, de belastingvrijstellingen of het belastingtarief. Zouden als zodanig verschillend te beoordelen prestaties voor de btw globaal op een en dezelfde wijze worden behandeld, alleen omdat daartussen een bepaald ruimtelijk, chronologisch of inhoudelijk verband bestaat, dan zou dat gedifferentieerde stelsel worden omzeild.

<sup>6</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23); 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22); 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 68), en 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 53).

<sup>7</sup> Zie bijvoorbeeld arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23); 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punt 26), en 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 30).

<sup>8</sup> Zie bijvoorbeeld arresten van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22); 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 53), en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20).

18. Reeds daaruit volgt dat in beginsel elke afzonderlijke prestatie voor de btw op zichzelf moet worden beoordeeld. Dat geldt zelfs wanneer er tussen meerdere prestaties een bepaald verband bestaat omdat zij een en hetzelfde economische doel dienen.<sup>9</sup>

19. De desbetreffende contractuele vormgeving is eveneens irrelevant.<sup>10</sup> De beoordeling van een handeling voor btw-doeleinden kan namelijk niet afhankelijk zijn van de contractuele vormgevingsmogelijkheden die het betrokken nationale burgerlijk recht biedt. Zouden derhalve meerdere prestaties – zoals in deze zaak ten dele het geval is – op basis van één enkele civielrechtelijke overeenkomst worden verricht, dan doet dit niet af aan de zelfstandigheid van deze prestaties vanuit het oogpunt van de btw.<sup>11</sup>

## **2. Uitzonderingen op het beginsel aangaande de zelfstandigheid van elke prestatie**

20. Het beginsel aangaande de zelfstandigheid van elke prestatie is evenwel niet absoluut. Handelingen mogen immers niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald, omdat anders de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast.<sup>12</sup> De btw-behandeling van prestaties bestaande uit een serie elementen en handelingen bevindt zich derhalve in het spanningsveld tussen het beginsel aangaande de zelfstandigheid van prestaties enerzijds en het verbod om één enkele handeling kunstmatig uit elkaar te halen anderzijds.

21. In dat verband heeft het Hof twee uitzonderingen ontwikkeld op het beginsel aangaande de zelfstandigheid van de prestatie: dat zijn in de eerste plaats de enkele samengestelde prestaties (a) en in de tweede plaats de onzelfstandige nevenprestaties (b). Daarenboven komt in de btw-richtlijn nog de uitzondering voor met betrekking tot de nauw samenhangende handelingen (zie daartoe onder c).

### **a) Eerste uitzondering: één enkele samengestelde prestatie**

22. Bij één enkele samengestelde prestatie vormen verscheidene componenten een prestatie *sui generis*. Daarvan is volgens de rechtspraak van het Hof sprake wanneer de prestatie van de belastingplichtige uit twee of meer elementen of handelingen bestaat, die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij *objectief* gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen, zodat

<sup>9</sup> Zie arrest van 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 44), in deze zin eveneens arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punt 42).

<sup>10</sup> Arresten van 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 47), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 33).

<sup>11</sup> Zie in die zin arrest van 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 47).

<sup>12</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23); 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22); 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 44); 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 53), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29).

het kunstmatig zou zijn ze gesplitst te beschouwen.<sup>13</sup> Het Hof gaat na of dat het geval is door de kenmerkende elementen<sup>14</sup> en daarmee de aard van een handeling<sup>15</sup> vast te stellen vanuit het oogpunt van de „modale consument”<sup>16</sup>.

23. Het is bijgevolg doorslaggevend of de modale consument (dat wil zeggen de modale ontvanger van de prestatie) de ontvangen prestatie beschouwt als meerdere zelfstandige prestaties of als één enkele prestatie. Het doorslaggevende criterium daarbij zijn de opvattingen in het maatschappelijk verkeer, dat wil zeggen wat de gemeenschap daaronder begrijpt. Doordat het Hof de „modale consument” als uitgangspunt neemt, gebruikt het een typering die het eveneens op andere rechtsgebieden gebruikt.<sup>17</sup>

24. Het Hof heeft in zijn rechtspraak verschillende aanwijzingen ontwikkeld voor de beoordeling van prestaties bestaande uit een serie elementen en handelingen voor btw-doeleinden. Dat zijn de onsplitsbaarheid van de elementen van de prestatie (punten 25 e.v.), de afzonderlijke toegankelijkheid van de prestaties (punt 29), het economisch doel van de prestatie (punten 30 en 31) en de afzonderlijke afrekening (punten 32 en 33).

### *1) Onsplitsbaarheid van de elementen van de prestatie*

25. Kenmerkend voor één enkele samengestelde prestatie is de onsplitsbaarheid van de elementen van de prestatie.<sup>18</sup> Bij één enkele samengestelde prestatie smelten de afzonderlijke elementen van de prestatie samen tot een nieuwe zelfstandige prestatie, zodat er volgens de opvattingen in het maatschappelijk verkeer slechts sprake is van één enkele prestatie.

26. Dat wordt duidelijk met het voorbeeld van prestaties in restaurants, welke bestaan uit heel uiteenlopende elementen – zoals de levering van levensmiddelen en het verrichten van diensten zoals de voorbereiding van de spijzen of het ter beschikking stellen van meubilair en servies.<sup>19</sup> Een splitsing in een levering van goederen en het verrichten van een dienst zou in dat geval kunstmatig zijn. De modale restaurantbezoeker gaat het juist om de verbinding van de afzonderlijke elementen die het „restaurantbezoek” tot een belevenis maken, het gaat bijgevolg om het

<sup>13</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23); 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 33); 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22); 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 70), en 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 23).

<sup>14</sup> Arresten van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 22), en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20).

<sup>15</sup> Arresten van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 30); 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 18), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29). In de Nederlandse en de Franse taalversie van deze arresten is evenwel steeds sprake van hetzelfde begrip „kenmerkende elementen”.

<sup>16</sup> Arresten van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 21); 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 26), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29).

<sup>17</sup> Zie op het gebied van het merkenrecht het arrest van 23 april 2020, Gömböc (C-237/19, EU:C:2020:296, punt 44); op het gebied van het levensmiddelenrecht het arrest van 30 januari 2020, Dr. Willmar Schwabe (C-524/18, EU:C:2020:60, punt 40), en op het gebied van de bescherming van de consument het arrest van 20 september 2018, OTP Bank en OTP Faktoring (C-51/17, EU:C:2018:750, punt 78).

<sup>18</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23); 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 38); 28 februari 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 30), waarin sprake is van „één niet te splitsen economische prestatie”, en 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 39).

<sup>19</sup> Arresten van 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 64), en 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punten 13 en 14).

verrichten van een dienst.<sup>20</sup> Het is anders wanneer de klant de spijzen in een snackbar alleen in ontvangst neemt. De typische klant van een snackbar beschouwt dat als één enkele levering van levensmiddelen<sup>21</sup>, hoewel het toebereiden en „serveren” in de snackbar een dienstverrichting is.

27. Vanuit het oogpunt van de modale consument verliezen bij één enkele samengestelde prestatie de afzonderlijke elementen hun zelfstandigheid en verdwijnen achter een nieuwe prestatie *sui generis*. Voorwerp van onderzoek is dan alleen deze enkele prestatie in haar geheel. Een waardering van de afzonderlijke elementen van de prestatie is terecht niet van belang. Of het bij de enkele samengestelde prestatie gaat om een levering in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn of om een dienstverrichting in de zin van artikel 24, lid 1, ervan, hangt eveneens enkel af van de opvattingen in het maatschappelijk verkeer.

28. Het is derhalve enigszins onduidelijk dat het Hof soms betoogt dat het voor de beoordeling van één enkele prestatie van belang zou zijn of de aspecten van de levering of van de dienstverrichting „overheersen”.<sup>22</sup> Deze formulering wekt de indruk dat de prestatie moet worden ontleed in de afzonderlijke bestanddelen ervan, welke vervolgens tegen elkaar worden afgewogen. Daarmee wordt evenwel alleen bedoeld of de samengestelde prestatie (*sui generis*) volgens de opvattingen in het maatschappelijk verkeer als een levering of als een dienstverrichting moet worden beschouwd.

## 2) Afzonderlijke toegankelijkheid van de prestaties

29. Een aanwijzing dat er geen sprake is van één enkele samengestelde prestatie, is de afzonderlijke toegankelijkheid van de prestaties. De omstandigheid dat prestaties los van elkaar beschikbaar zijn, wijst er volgens de rechtspraak van het Hof op dat er in btw-rechtelijke zin sprake is van meerdere zelfstandige prestaties.<sup>23</sup> Wanneer daarentegen de ontvanger van de prestatie een component daarvan niet kan afnemen zonder een andere component, wijst dit erop dat er sprake is van één enkele samengestelde prestatie.<sup>24</sup> Aldus is sprake van één enkele samengestelde prestatie wanneer bezoekers van een aquapark met hun toegangskaart toegang verkrijgen tot alle installaties, ongeacht het infrastructuuronderdeel waarvan daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt.<sup>25</sup>

## 3) Onmisbaarheid van de componenten van de prestatie voor het doel daarvan

30. Een aanwijzing dat er sprake is van één enkele samengestelde prestatie vormt ook het enkele economische doel van de handeling.<sup>26</sup> Wanneer juist de samenhang van meerdere prestaties voor de modale ontvanger van de prestatie belangrijk is, dan wijst dit erop dat er sprake is van één

<sup>20</sup> Arresten van 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 64), en 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punt 15).

<sup>21</sup> Arrest van 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punten 67 e.v.).

<sup>22</sup> Arresten van 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punten 74, 76 en 81), en 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punt 14).

<sup>23</sup> Arresten van 16 juli 2015, Mapfre asistencia en Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, punt 56), en 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punt 43).

<sup>24</sup> Arresten van 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punt 33), en 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 32).

<sup>25</sup> Arrest van 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 32).

<sup>26</sup> Zie arrest van 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 40).

enkele samengestelde prestatie. Volgens de rechtspraak van het Hof is er sprake van één enkele samengestelde prestatie wanneer alle elementen van de prestatie onmisbaar zijn voor het bereiken van het doel van de prestatie.<sup>27</sup>

31. Zo verricht een bank bijvoorbeeld bij het beheer van een portefeuille typisch twee diensten: aan- en verkoop van waardepapieren en het beheer daarvan. Wanneer in dat geval de elementen van de prestatie noodzakelijkerwijs onderling afhankelijk zijn van elkaar omdat de bezitter van het vermogen de bank juist met het beheer van de waardepapieren heeft belast opdat deze beslist over het gunstigste tijdstip voor de koop en de verkoop daarvan, is sprake van één enkele dienstverrichting.<sup>28</sup> Deze heeft de vermeerdering van het in beheer gegeven vermogen tot voorwerp en is, anders dan de enkele verkoop van waardepapieren, niet van btw vrijgesteld.<sup>29</sup>

#### *4) Afzonderlijke afrekening als aanwijzing voor de splitsbaarheid van de prestaties*

32. Wanneer voor een prestatie bestaande uit een serie elementen en handelingen één prijs wordt overeengekomen, is dat volgens de rechtspraak van het Hof eveneens te beschouwen als aanwijzing dat er sprake is van één enkele samengestelde prestatie.<sup>30</sup> Andersom is het overeenkomen van een prijs van elk onderscheiden element van de prestatie echter eveneens alleen een aanwijzing dat er sprake is van verschillende zelfstandige prestaties.<sup>31</sup> De prijsstelling per element kan immers in een concreet geval ook louter zijn gebaseerd op de interne berekening van de verrichter van de prestatie.

33. Indien de aan de afzonderlijke elementen van de prestatie toe te rekenen vergoeding niet zonder meer kan worden berekend, pleit dat echter voor één enkele samengestelde prestatie. Een opsplitsing lijkt dan immers gekunsteld. Dat is bijvoorbeeld het geval bij zogenaamde off-airport park and ride services, waarbij de klanten hun voertuig parkeren op een parkeerplaats buiten het luchthaventerrein en de exploitant van de parkeerplaats het transport naar de luchthaven verzorgt.<sup>32</sup> Indien de vergoeding alleen afhankelijk is van de parkeerduur, zonder dat het transport afzonderlijk wordt afgerekend, pleit deze wijze van prijsbepaling voor één enkele samengestelde prestatie.<sup>33</sup>

#### ***b) Tweede uitzondering: onzelfstandige nevenprestatie***

34. Van het beginsel van de zelfstandigheid van elke prestatie moet ook worden afgeweken wanneer een prestatie een puur onzelfstandige nevenprestatie bij de hoofdprestatie vormt.<sup>34</sup> Een prestatie moet als nevenprestatie bij de hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de

<sup>27</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 34), en 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 27).

<sup>28</sup> Zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 29).

<sup>29</sup> Zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 46).

<sup>30</sup> Beschikking van 19 januari 2012, Purple Parking en Airparks Services (C-117/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:29, punt 35), en arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 31),

<sup>31</sup> Arresten van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 27); 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punt 44), en 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 29).

<sup>32</sup> Beschikking van 19 januari 2012, Purple Parking en Airparks Services (C-117/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:29).

<sup>33</sup> Beschikking van 19 januari 2012, Purple Parking en Airparks Services (C-117/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:29, punten 35 en 41).

<sup>34</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 34); 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 23); 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 71); 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, EU:C:2011:135, punt 54); 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52); 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 21); 15 mei 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punt 45), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30).



klanten geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie van de dienstverrichter optimaal te kunnen gebruikmaken.<sup>35</sup> De nevenprestatie is vergeleken met de hoofdprestatie slechts van ondergeschikt belang, en daarom „[deelt zij] het fiscale lot van de hoofdprestatie”.<sup>36</sup> Dat betekent dat de nevenprestatie voor de btw exact hetzelfde moet worden behandeld als de hoofdprestatie.

35. Anders dan bij één enkele samengestelde prestatie leidt de opdeling van een prestatie bestaande uit een serie elementen en handelingen in een hoofd- en een nevenprestatie niet tot een kunstmatige opsplitsing. Hoofd- en nevenprestatie zijn duidelijk van elkaar te scheiden. Onzelfstandige nevenprestaties hebben echter ten opzichte van de bijbehorende hoofdprestaties enkel een ondergeschikt karakter.<sup>37</sup> De nevenprestatie heeft geen zelfstandige, maar alleen een „dienende” functie.

36. Typische nevenprestaties bij de levering van goederen zijn bijvoorbeeld de verpakking of de verzending ervan. Die diensten zijn van minder belang dan een zelfstandige hoofdprestatie, aangezien zij alleen dienen ter verwezenlijking van het eigenlijke doel van de overeenkomst. Datzelfde geldt bijvoorbeeld eveneens wanneer de dienstverrichter tegen vergoeding verschillende betalingsmogelijkheden ter beschikking stelt.<sup>38</sup>

37. Bij dergelijke onbeduidende nevenprestaties kan het afzien van een zelfstandige btw-beoordeling het gedifferentieerde stelsel van de btw-richtlijn niet in gevaar brengen. Ten behoeve van de doelmatigheid moet derhalve worden uitgegaan van één enkele handeling. Ook het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke prestaties, die met elkaar in concurrentie staan, voor de btw verschillend worden behandeld, vereist bij deze groep gevallen geen opsplitsing van de handelingen.<sup>39</sup> Er is immers geen sprake van concurrentie wanneer de dienstverrichter de ondergeschikte nevenprestatie alleen afhankelijk van de hoofdprestatie kan verrichten.

38. Ook aangaande deze groep gevallen zijn in de rechtspraak van het Hof aanwijzingen te vinden – zoals de respectieve waarde van de afzonderlijke prestaties (zie de punten 39 en 40) of het ontbreken van een zelfstandig economisch belang van de ontvanger van de prestatie (zie de punten 41 en volgende).

#### *1) Geringe waarde in verhouding tot de andere (hoofd-)prestatie*

39. De gelijke behandeling van neven- en hoofdprestatie is niet problematisch zolang de omvang van de nevenprestatie daadwerkelijk te verwaarlozen is.<sup>40</sup> Daarom trekt het Hof de grens met de zelfstandige prestatie daar waar het verrichten van de prestatie een merkbare invloed op de totaalprijs heeft en de kosten zich niet beperken tot een louter marginaal aandeel.<sup>41</sup>

<sup>35</sup> Arresten van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 23); 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 71); 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52); 15 mei 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punt 45), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30).

<sup>36</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 29); 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 19); 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 21); 15 mei 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punt 45), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 32).

<sup>37</sup> Arresten van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 22), en 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 30).

<sup>38</sup> Arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 27).

<sup>39</sup> Arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 31).

<sup>40</sup> Arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 29): „gering of van ondergeschikte aard”.

<sup>41</sup> Zie in verband met reisprestaties, arrest van 13 oktober 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punt 28).

40. Wanneer bijvoorbeeld een hotelhouder zijn gasten een afhaaldienst van de plaatselijke luchthaven biedt en de kosten hiervan in vergelijking tot het logies slechts een onbeduidend deel uitmaken, dan vormt dat doorgaans een zuivere nevenprestatie. Uiteindelijk betreft het afhalen een traditionele taak van de hotelhouder, die een middel vormt om de hoofdprestatie aantrekkelijker te maken.<sup>42</sup> Het is mogelijk dat de feiten daarentegen anders moeten worden beoordeeld wanneer het gaat om een verafgelegen opstapplaats of het vervoer naar de locatie van een excursie, en de vervoersdienst derhalve een merkbare invloed op de totaalprijs heeft.<sup>43</sup>

## 2) *Geen zelfstandig economisch belang van de ontvanger van de prestatie*

41. Kenmerkend voor onzelfstandige nevenprestaties is bovendien dat de ontvanger van de prestatie er geen zelfstandig economisch belang bij heeft.<sup>44</sup> Zij dienen economisch beschouwd alleen ter completering en aanvulling van de hoofdprestatie en worden derhalve gewoonlijk naar aanleiding daarvan verricht.<sup>45</sup> Het economische doel ervan kan vanuit de modale consument bezien alleen in combinatie met de hoofdprestatie worden verwezenlijkt.

42. Teneinde de onderlinge verhouding van verschillende prestaties te doorgronden, kunnen de desbetreffende contractuele bepalingen een belangrijke aanwijzing vormen.<sup>46</sup> De leveringen van water, verwarming en elektriciteit zouden bijvoorbeeld moeten kunnen worden gekwalificeerd als onzelfstandige nevenprestaties bij de hoofdprestatie „verhuur”. Voor de ontvanger van de prestatie zijn deze gewoonlijk voorkomende prestaties immers alleen van belang in verband met de terbeschikkingstelling van de ruimten. Of deze nevenprestaties – zoals gebruikelijk is bij de levering van water en verwarming – worden afgerekend naargelang het verbruik is daarbij niet van belang.<sup>47</sup> Voor verhuur niet kenmerkende nevenprestaties zouden daarentegen alleen in uitzonderingsgevallen een onzelfstandige nevenprestatie kunnen vormen.<sup>48</sup>

43. Dat de onzelfstandige nevenprestatie in theorie eveneens door een derde zou kunnen worden verricht – doordat de huurder bijvoorbeeld zijn elektriciteit rechtstreeks van de elektriciteitsleverancier betreft – staat een onzelfstandige nevenprestatie niet in de weg.<sup>49</sup> De omstandigheid dat een derde in theorie de prestatie kan verrichten, behoort veeleer tot het begrip van de uit een nevenprestatie en een hoofdprestatie bestaande handeling.<sup>50</sup>

<sup>42</sup> Aldus uitdrukkelijk arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punt 24).

<sup>43</sup> Aldus bijvoorbeeld conclusie van advocaat-generaal Léger in de gevoegde zaken Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:182, punt 39).

<sup>44</sup> Arresten van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punt 33) en 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punt 29), met verwijzing naar arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 35).

<sup>45</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van het Bundesfinanzhof van 15 januari 2009, V R 91/07, DStRE 2009, 615: elektriciteitslevering samen met verhuur op lange termijn van kampeertrein is belastingvrij.

<sup>46</sup> Arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23).

<sup>47</sup> Zie daarentegen in andere zin: arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 39), waarbij dat oordeel wellicht terug te voeren is op de bijzonderheden van het concrete geval.

<sup>48</sup> Zie arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 28), aangaande voor bedrijfsdoeleinden gebruikte ruimten.

<sup>49</sup> Arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 26); in het arrest van 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, punt 22), onderzocht het Hof kennelijk alleen of er sprake was van een „ondeelbare economische prestatie” en dientengevolge van één enkele samengestelde prestatie, hetgeen het Hof op grond van het in theorie verrichten van de prestatie door derden en de splitsbaarheid van de prestaties terecht ontkennend heeft beantwoord. Op de vraag of het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten een onzelfstandige nevenprestatie zou kunnen zijn in verhouding tot de verhuur van onroerend goed, is het Hof niet ingegaan.

<sup>50</sup> Arrest van 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 26), beschikking van 19 januari 2012, Purple Parking en Airparks Services (C-117/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:29, punt 31).

### *c) Derde uitzondering: nauw samenhangende handeling*

44. De laatste uitzondering op het beginsel van de zelfstandigheid van elke afzonderlijke prestatie blijkt uit de btw-richtlijn zelf. „[H]andelingen die [...] nauw samenhangen” met een vrijgestelde prestatie worden ook vrijgesteld, opdat de vrijstellingen hun volle werking kunnen hebben.

45. Een voorbeeld vormt de vrijstelling van ziekenhuisverpleging en medische verzorging op grond van artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Teneinde het therapeutische doel te bereiken, kunnen in een concreet geval verdere prestaties noodzakelijk zijn die verschillen van de zuivere ziekenhuisverpleging en medische verzorging – zoals bijvoorbeeld diensten van een extern laboratorium.<sup>51</sup> Wanneer dergelijke prestaties zouden worden onderworpen aan btw, dan zou dat indruisen tegen het doel de kosten van de gezondheidszorg omlaag te brengen.<sup>52</sup> De wetgever verklaart derhalve in artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn dat „handelingen die [...] nauw samenhangen” met de eigenlijke verpleging en verzorging op dezelfde wijze zijn vrijgesteld.

46. Soms gebruikt het Hof in de context van nauw samenhangende handelingen het begrip „hoofd- en nevenprestatie”.<sup>53</sup> Dat is dogmatisch niet geheel juist. Indien de nauw verbonden handelingen reeds een onzelfstandige nevenprestatie zouden vormen, zou de uitdrukkelijke vrijstelling van deze handelingen overbodig zijn. Zij zouden reeds zijn vrijgesteld op grond van hun aard als onzelfstandige nevenprestatie.

47. Met zijn terminologie beoogt het Hof volgens mij ook alleen te verduidelijken dat nauw verbonden handelingen, evenals nevenprestaties, in de hierboven genoemde zin van „dienende aard” zijn, hoewel het gaat om zelfstandige prestaties. Deze kunnen derhalve, anders dan onzelfstandige nevenprestaties, ook daadwerkelijk door een andere belastingplichtige worden verricht dan degene die de eigenlijk vrijgestelde prestatie verricht.<sup>54</sup> Evenmin vereist een nauw samenhangende handeling dat het bij de ontvanger van de prestatie gaat om dezelfde persoon.<sup>55</sup>

### *3. Beoordeling van de in casu verstrekte voedingsadviezen*

48. Wanneer, zoals in casu, door verzoekster behalve fitnessstrainingen ook voedingsadviezen worden aangeboden, dan dienen beide diensten een gemeenschappelijk economisch doel: zij kunnen beide in gelijke mate het fysieke welzijn en de sportieve conditie vergroten. Gebruikmaking van de ene dienst vergroot de doeltreffendheid van de andere.

49. Anders dan de Portugese Republiek stelt, volgt hieruit echter niet noodzakelijkerwijs dat de – tenminste hoofdzakelijk – op basis van één enkele overeenkomst verrichte fitnessdiensten en voedingsdiensten als één enkele handeling moeten worden beschouwd. De louter economische samenhang van twee prestaties volstaat niet om de principiële zelfstandigheid van elke afzonderlijke prestatie terzijde te schuiven (zie daartoe hierboven punt 18).

<sup>51</sup> Arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, EU:C:2001:12, punten 27 e.v.).

<sup>52</sup> Arresten van 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punt 30); 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a. (C-144/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punten 43 en 45), en 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, EU:C:2001:12, punt 23).

<sup>53</sup> Arresten van 4 mei 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, punt 25); 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punt 39); 25 maart 2010, Commissie/Nederland (C-79/09, niet gepubliceerd, EU:C:2010:171, punt 51), en 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, EU:C:2005:734, punt 18).

<sup>54</sup> Arrest van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 31).

<sup>55</sup> Arrest van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 32).

50. De omstandigheid dat het voedingsadvies wordt verstrekt in een fitnesscentrum leidt in casu niet tot een andere beoordeling. Bij de combinatie van fitnessstraining en voedingsadvies is er namelijk geen sprake van één enkele samengestelde prestatie (punten 51 e.v.) en evenmin van een onzelfstandige nevenprestatie (punten 55 e.v.).

**a) Er is geen sprake van één enkele samengestelde prestatie**

51. Er is sprake van één enkele samengestelde prestatie wanneer de prestatie van de belastingplichtige uit twee of meer elementen bestaat, die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij *objectief* één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvoor een gesplitste benadering kunstmatig zou zijn.<sup>56</sup> Aanwijzingen daarvoor vormen de ondeelbaarheid van de elementen van de prestatie (punten 25 e.v.), de afzonderlijke toegankelijkheid van de prestaties (punt 29), de onmisbaarheid van de componenten van de prestatie voor het doel daarvan (punten 30 en 31) en de gesplitste afrekening (punten 32 en 33). Van deze aanwijzingen is in casu geen sprake.

52. Zelfs wanneer klanten kiezen voor het totaalpakket bestaande uit fitnessstraining en voedingsadvies, zijn de afzonderlijke elementen van de prestatie (fitness en voeding) niet ondeelbaar met elkaar verbonden. Tenslotte worden de diensten op andere tijdstippen en in andere ruimten verricht door verschillend personeel. Een gescheiden beoordeling voor de btw lijkt derhalve niet kunstmatig. De modale klant van het fitnesscentrum zal immers waarschijnlijk van twee prestaties uitgaan.

53. De ontvanger van de dienst heeft ook los van elkaar toegang tot de fitnessdienst en de voedingsdienst. Het staat elke klant vrij of hij beide aanbiedingen gecombineerd boekt of elk afzonderlijk. Het volgen van een voedingsadvies is ook niet onmisbaar om zinvol aan fitness te doen. Dat blijkt reeds uit het feit dat verzoekster de keuze biedt uit fitnessprogramma's met of zonder voedingsadvies.

54. Ten slotte kan in de onderhavige zaak ook de gesplitste afrekening leiden tot de conclusie dat er sprake is van twee zelfstandige prestaties. Hoewel er bij de gemeenschappelijke boeking van fitnessstraining en voedingsadviezen maandelijks een totaalvergoeding moet worden betaald, vindt een gesplitste prijsstelling plaats, die verzoekster op de rekening specificeert.

**b) Er is geen sprake van een onzelfstandige nevenprestatie**

55. Evenmin is in casu voldaan aan de criteria voor een onzelfstandige nevenprestatie. Een prestatie moet als nevenprestatie bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie van de dienstverrichter optimaal te kunnen gebruikmaken.<sup>57</sup> Aanwijzingen voor deze dienende functie zijn de respectieve waarde van de afzonderlijke prestaties (punten 39 en 40) of het ontbreken van een zelfstandig economisch belang van de ontvanger van de prestatie (punten 41 e.v.). Ook van deze aanwijzingen is in casu geen sprake.

<sup>56</sup> Arresten van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23); 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 33); 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22); 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 70), en 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 23).

<sup>57</sup> Arresten van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 23); 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 71); 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30).

56. Dat het voedingsadvies geen te verwaarlozen onzelfstandige nevenprestatie vormt, blijkt reeds uit de respectieve waarde van de fitnessdienst en de voedingsdienst. Zoals de Portugese Republiek aanvoert, valt 40 % van de maandelijks te betalen totaalvergoeding toe aan de voedingsadviezen. Het voor de voedingsadviezen te betalen bedrag maakt derhalve geen marginaal deel uit van de totaalvergoeding.

57. De ontvanger van de prestatie heeft tevens een zelfstandig economisch belang bij het voedingsadvies. Zoals reeds is opgemerkt, kan het economisch doel van een onzelfstandige nevenprestatie alleen worden verwezenlijkt in samenhang met de erbij behorende hoofdprestatie. In het onderhavige geval is dat niet het geval. De door het voedingsadvies beoogde gezonde voeding is niet afhankelijk van de fitnessstraining. Gezonde voeding en voldoende fysieke activiteit maken in gelijke mate deel uit van een gezonde levenswijze, maar behoren volgens de opvattingen in het maatschappelijk verkeer tot verschillende levenssferen. Het voedingsadvies is derhalve niet alleen een aanvulling op de fitnessstraining.

#### 4. Conclusie

58. Mijn conclusie luidt dan ook dat het bij de door verzoekster in het onderhavige geval verrichte voedingsadviesdiensten gaat om zelfstandige diensten in de zin van de btw-richtlijn, welke losstaan van de btw-beoordeling van de fitnessstraining.

#### B. Tweede vraag

59. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn ook toepasselijk is wanneer wel voor het voedingsadvies wordt betaald, maar er geen gebruik van wordt gemaakt. De verwijzende rechter gaat er daarbij kennelijk van uit dat verzoeksters voedingsadviesdiensten onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn vallen.

60. Zoals ook de Commissie van mening is, is dat echter veeleer twijfelachtig. Voor een dergelijke vrijstelling moet er sprake zijn van medische verzorging.<sup>58</sup> Onder het begrip medische verzorging vallen alleen diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben.<sup>59</sup> Een therapeutische doelstelling is dus vereist.<sup>60</sup>

61. Daarvan zal bij een algemeen voedingsadvies geen sprake zijn. Het Hof legt de therapeutische doelstelling weliswaar ruim uit en acht ook preventieve maatregelen die de gezondheid beschermen en in stand houden, voldoende.<sup>61</sup> Deze moeten echter strekken tot het afwenden, tegengaan of voorkomen van ziekten, letsels of gezondheidsproblemen, dan wel tot het opsporen

<sup>58</sup> Arresten van 5 maart 2020, X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties) (C-48/19, EU:C:2020:169, punt 17); 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punt 19); 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 23), en 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 27).

<sup>59</sup> Arresten van 5 maart 2020, X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties) (C-48/19, EU:C:2020:169, punt 28); 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punt 20); 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 20); 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 29), en 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punt 48).

<sup>60</sup> Arresten van 5 maart 2020, X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties) (C-48/19, EU:C:2020:169, punt 28); 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 22); 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 en C-444/04, EU:C:2006:257, punt 24), en 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625, punt 40 en 42).

<sup>61</sup> Arresten van 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 21); 21 maart 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 28), en 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 43).

van latent of in de kiem aanwezige ziekten.<sup>62</sup> Een louter onzeker verband, zonder concreet risico van aantasting van de gezondheid, volstaat daarbij net zo min<sup>63</sup> als een zuiver esthetische doelstelling.<sup>64</sup> Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of het voedingsadvies beoogt bepaalde ziekten te voorkomen respectievelijk therapeutisch te behandelen of alleen het algemene welzijn of het uiterlijk te verbeteren.<sup>65</sup>

62. De vraag of de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn vereist dat daadwerkelijk van de prestatie gebruik wordt gemaakt, zal derhalve in casu waarschijnlijk alleen in uitzonderingsgevallen relevant zijn. Hierover heeft het Hof in een ander verband reeds geoordeeld dat het voor de beoordeling voor de btw van een dienst niet uitmaakt of de dienstverrichter deze alleen permanent ter beschikking stelt of daadwerkelijk verricht.<sup>66</sup>

63. Het is echter geenszins vanzelfsprekend dat deze rechtspraak ook toepasselijk is op de bijzondere vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Deze rechtspraak vereist immers dat de dienst een therapeutisch doel heeft, hetgeen bij een voedingsadvies dat weliswaar is betaald, maar waarvan geen gebruik is gemaakt, veeleer twijfelachtig is. Deze vraag behoeft in casu echter geen beantwoording. Hij rijst pas wanneer de verwijzende rechter ook terecht zou vaststellen dat en waarom het in casu aan de orde zijnde voedingsadvies eigenlijk medische verzorging inhoudt. Een dergelijke vaststelling ontbreekt echter.

## VI. Conclusie

64. Ik geef het Hof derhalve in overweging als volgt te oordelen:

- 1) Wanneer, zoals in casu, een belastingplichtige diensten op het gebied van voeding, fitness en lichamelijk welzijn aanbiedt, is er sprake van onderscheiden, zelfstandige prestaties in de zin van richtlijn 2006/112/EG.
- 2) Voedingsadvies als in casu kan slechts vrijgestelde medische verzorging in de zin van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG vormen wanneer het een therapeutisch doel dient. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is.

<sup>62</sup> Arrest van 10 juni 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 44).

<sup>63</sup> Arrest van 10 juni 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, punt 44).

<sup>64</sup> Arrest van 21 maart 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 29).

<sup>65</sup> Arrest van 5 maart 2020, *X* (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties) (C-48/19, EU:C:2020:169, punt 26).

<sup>66</sup> Arresten van 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 36), en 21 maart 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 40).