

**Sag C-581/19****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for forelæggelse:**

30. juli 2019

**Forelæggende ret:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

**Afgørelse af:**

22. juli 2019

**Sagsøger:**FRENETIKEXITO — UNIPessoal L.<sup>da</sup>**Sagsøgt:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldforvaltningen)

**Hovedsagens genstand**

Sagen har til formål at afgøre, om den af sagsøgeren leverede ernæringsydelse er sekundær i forhold til fitness-ydelsen, således at disse ydelser udgør én enkelt ydelse, eller om der derimod er tale om særskilte og uafhængige ydelser. Hvis det fastslås, at den af sagsøgeren leverede ernæringsydelse er sekundær i forhold til fitness-ydelsen, underkastes denne ernæringsydelse den samme afgiftsmæssige behandling som fitness-ydelsen og er dermed momspligtig. Hvis det derimod fastslås, at denne ydelse faktisk er en særskilt og uafhængig ydelse, underkastes ydelsen den afgiftsmæssige behandling, som finder anvendelse på behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, og vil dermed være momsfritaget.

I sidstnævnte tilfælde (ved en uafhængig ernæringsydelse) må det undersøges, om det med henblik på anvendelsen af den mulige momsfritagelse i artikel 9, nr. 1, i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) er nødvendigt, at ydelsen faktisk leveres, eller om det er tilstrækkeligt, at den blot stilles til rådighed.

## Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og af artikel 267 TEUF.

## Præjudicielle spørgsmål

- 1) Når et selskab, således som det er tilfældet i den foreliggende sag,
  - a) hovedsageligt udøver virksomhed relateret til fysisk form og velvære og subsidiært sundhedsrelateret virksomhed, som omfatter ernæringsydelse, ernæringsrådgivning, vurdering af fysisk kondition og massage,
  - b) for sine kunder stiller programmer, der udelukkende omfatter fitness-ydelse, og programmer, der ud over fitness-ydelse omfatter ernæringsydelse, til rådighed,

skal det da med henblik på artikel 2, stk. 1, [litra] c), i direktiv 2006/112/EF af 28. [november 2006] fastslås, at den sundhedsrelaterede virksomhed, navnlig ernæringsydelsen, er sekundær i forhold til den virksomhed, der er relateret til fysisk form og velvære, samt at den sekundære ydelse dermed skal underkastes den samme afgiftsmæssige behandling som hovedydelsen, eller skal det derimod fastslås, at den sundhedsrelaterede virksomhed, navnlig ernæringsydelsen, og den virksomhed, der er relateret til fysisk form og velvære, er særskilte og uafhængige, således at de skal underkastes hver deres afgiftsmæssige behandling, som er fastlagt for de respektive former for virksomhed?

- 2) Er det med henblik på anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, [litra] c), i direktiv 2006/112/EF af 28. [november 2006] nødvendigt, at de i denne bestemmelse omhandlede ydelse faktisk leveres, eller er det, for at denne fritagelse kan finde anvendelse, tilstrækkeligt, at disse ydelse blot stilles til rådighed, således at anvendelsen af disse ydelse udelukkende afhænger, om kunden ønsker at benytte dem?

## Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

»Artikel 2

1. Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) [...]

- b) [...]
- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

»Artikel 132

- 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:
  - a) [...]
  - b) [...]
  - c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

**Anførte nationale bestemmelser**

Lov om merværdiafgift (CIVA)

»Artikel 9

Fritagelse for interne transaktioner

Følgende er fritaget for afgift:

- 1) levering af tjenesteydelser i forbindelse med udøvelsen af erhvervet som læge, tandlæge, jordemoder, sygeplejerske eller andre sundhedsfaglige erhverv.«

**Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne**

- 1 A FRENETIKEXITO – UNIPessoal, L.<sup>da</sup>, som er et selskab, der har hjemsted i Espinho, Portugal (herefter »sagsøgeren«), indgav en anmodning om nedsættelse af en afgiftsretlig voldgiftsret og om indledning af en voldgiftsprocedure i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 10, stk. 1, litra a), i Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) (lovdekret nr. 10/2011 af 20.1.2011 om den retlige ordning for skatteretlig voldgift) med henblik på, at det skulle fastslås, at ex officio-opkrævningerne af moms i perioden juni 2014 til december 2015 samt opkrævningen af morarenter på i alt 13 253,05 EUR var ulovlige og dermed skulle annulleres, samt at Autoridade Tributária (afgiftsmyndigheden, sagsøgte) skulle tilbagebetale de indbetalte beløb samt morarenter.
- 2 Sagsøgeren forvalter og driver sportsinstitutioner, udøver virksomhed relateret til fysisk form og velvære, sælger skønhedsprodukter, levnedsmidler og diætiske produkter, navnlig ernæringsprodukter, kosttilskud og drikke, beklædningsgenstande, dekorationsartikler og bijouterivarer og produkter til

salgsfremstød i detailsalg eller via internettet, leverer sundhedsydelser, som omfatter ernæringsydelser, ernæringsrådgivning, vurdering af fysisk kondition og massage.

- 3 I 2014 og 2015 leverede selskabet ernærings-/diætetiske ydelser i egne lokaler gennem en fagperson, der havde den fornødne tilladelse og certificering, uden at opkræve moms.
- 4 Den ernæringsekspert, som sagsøgeren havde ansat, stod til rådighed for kunderne én dag om ugen.
- 5 Sagsøgeren registrerede sig hos Entidade Reguladora da Saúde (sundhedsmyndigheden) i august 2014, og denne registrering blev som minimum opretholdt i hele 2015.
- 6 Sagsøgeren tilbød programmer, som udelukkende omfattede fitness-ydelser, og programmer, som derudover omfattede en ernæringsmæssig opfølgning, og kunden kunne vælge mellem programmerne og beslutte, om den pågældende ville benytte alle de ydelser, der var stillet til rådighed gennem det valgte program.
- 7 Når en kunde tilvalgte ernæringsydelsen, betalte kunden for denne, uanset om ydelsen blev anvendt af kunden og uafhængigt af antallet af konsultationer.
- 8 Det var muligt at tilkøbe ernæringsydelser særskilt og uafhængigt af andre ydelser ved at betale et bestemt beløb, hvis størrelse afhang af, om kunden havde et medlemskab hos sagsøgeren eller ej.
- 9 Prisen for fitness-ydelsen og prisen for ernæringsmæssig opfølgning fremgik af de af sagsøgeren udstedte fakturaer.
- 10 Der er ingen sammenhæng mellem de ernæringsydelser, der er opkrævet betaling for, og antallet af ernæringskonsultationer.
- 11 Ved e-mail af 24. juli 2017 anmodede afgiftsmyndigheden om at få forelagt sagsøgerens regnskabsdokumenter fra perioden før og efter reguleringerne i 2014 og 2015 samt afdragsplanen for disse år. Disse dokumenter blev fremsendt til afgiftsmyndigheden samme dag.
- 12 Afgiftsmyndigheden fik adgang til sagsøgerens standardiserede dokument til skatterevision (SAF-T) for 2014 og 2015.
- 13 Den 25. oktober 2017 blev sagsøgeren meddelt, at der var blevet iværksat en kontrolprocedure.
- 14 Sagsøgeren blev underrettet om, at der ville blive foretaget ex officio-opkrævninger af moms for regnskabsårene 2014 og 2015 samt af morarenter på i alt 13 253,05 EUR.

- 15 Sagsøgeren benyttede ikke fristen for frivillig betaling til at betale de i det foregående punkt omhandlede ex officio-opkrævninger, og derfor blev der med hensyn til disse opkrævninger indledt en tvangsfuldbyrdsprocedure, i hvilken forbindelse sagsøgeren accepterede en betaling i rater.
- 16 Den 9. oktober 2018 blev der indgivet en anmodning om nedsættelse af en afgiftsretlig voldgiftsret og om indledning af en voldgiftsprocedure.

### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 17 **Sagsøgeren** har sammenfattende fremført nedenstående argumenter.
- 18 Sagsøgeren driver virksomhed på området for fitness-/sundhedscentre og ernæring.
- 19 I 2014 og 2015 leverede selskabet ernærings-/diætetiske ydelser i egne lokaler gennem en fagperson, der havde den fornødne tilladelse og certificering, og gjorde brug af en momsfrigtagelse.
- 20 De af sagsøgeren leverede fitness- og ernæringsydelser er særskilte og uafhængige.
- 21 Sagsøgeren tilbød programmer, som udelukkende omfattede fitness-ydelser, og programmer, som derudover omfattede en ernæringsmæssig opfølgning.
- 22 Prisen for fitness-ydelsen og prisen for ernæringsmæssig opfølgning fremgik af de af sagsøgeren udstedte fakturaer.
- 23 Selv om afgiftsmyndigheden indledte sin kontrol i juli 2017, underrettede myndigheden først sagsøgeren om, at den havde indledt en kontrolprocedure, den 25. oktober 2017.
- 24 Den omstændighed, at kontrolproceduren ikke blev afsluttet inden for en frist på 6 måneder udgør en tilsidesættelse af en væsentlig formforskrift, hvilket medfører, at alle efterfølgende handlinger, herunder de anfægtede opkrævninger, er ugyldige.
- 25 Afgiftsmyndigheden har handlet i strid med bestemmelserne i Informação Vinculativa n.º 9215 (svar på bindene forespørgsel nr. 9215) af 19. august 2015, hvilket udgør en krænkelse af samarbejdsprincippet, princippet om materiel retfærdighed, retssikkerhedsprincippet, ligebehandlingsprincippet og retsstatsprincippet.
- 26 Afgiftsmyndighedens kontrolrapport, hvori de anfægtede opkrævninger foreslås, er behæftet med en mangel på begrundelse.
- 27 **Sagsøgte** har indgivet et svarskrift, hvori sagsøgte sammenfattende har fremført nedenstående argumenter.

- 28 Det fremgår af undersøgelsen af de af sagsøgeren forelagte beviser, at kunden betaler for ernæringsydelsen, selv om denne ikke benytter denne ydelse, således at den ernæringsmæssige opfølgning udgør en sekundær ydelse til udøvelsen af den fysiske aktivitet.
- 29 Deraf kan det konkluderes, at den ernæringsmæssige opfølgning har sekundær karakter i betragtning af det lave antal ernæringskonsultationer i forhold til den betaling, der er opkrævet for denne ydelse.
- 30 Sagsøgeren har ikke dokumenteret, at der faktisk er blevet leveret sundhedsydelser.
- 31 Eftersom leveringen af ernæringsydelsen er sekundær i forhold til leveringen af fitness-ydelsen, kan førstnævnte ydelse underkastes den samme afgiftsmæssige behandling som hovedydelsen.
- 32 Sagsøgeren har foretaget en kunstig opdeling af prisen, hvorved sagsøgeren har ladet en del af prisen være momspligtig og har fritaget den anden del for moms.
- 33 Hverken afgiftskontrollen eller de anfægtede afgiftsopkrævninger er behæftet med en mangel på begrundelse.
- 34 Sagsøgte har endelig anmodet om, at det fastslås, at anmodningen om indledning af en voldgiftsprocedure er ugrundet, eller, såfremt den tages til følge, at Domstolen forelægges de to præjudicielle spørgsmål, hvorved det ønskes oplyst: i) om sagsøgerens fakturering udgør en kunstig opdeling af leveringen af ydelser, og ii) om momsfritagelsen for udøvelse af lægegering kan anvendes på ernæringsrådgivning, som aldrig er blevet leveret.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

Hovedsagen drejer sig om anvendelsen af momsfritagelsen i CIVA's artikel 9, nr. 1, på den af sagsøgeren leverede ernæringsydelse.

For at afgøre, om denne fritagelse kan finde anvendelse på de omtvistede ernæringsydelser, må det:

- i) afgøres, om den af sagsøgeren leverede ernæringsydelse er sekundær i forhold til fitness-ydelsen, således at disse ydelser udgør én enkelt ydelse, eller om der derimod er tale om særskilte og uafhængige ydelser, og
  - ii) afgøres, om det med henblik på anvendelsen af momsfritagelsen i CIVA's artikel 9, nr. 1, er nødvendigt, at ydelsen faktisk leveres, eller om det er tilstrækkeligt, at den blot stilles til rådighed.
- 35 I denne forbindelse må bestemmelserne i direktiv 2006/112, navnlig dets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra c), tages i betragtning.

- 36 Hvis det fastslås, at den af sagsøgeren leverede ernæringsydelse er sekundær i forhold til fitness-ydelsen, underkastes denne ernæringsydelse den samme afgiftsmæssige behandling som fitness-ydelsen og er dermed momspligtig.
- 37 Hvis det derimod fastslås, at denne ydelse faktisk er en særskilt og uafhængig ydelse, underkastes ydelsen den afgiftsmæssige behandling, som finder anvendelse på behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, og vil dermed være momsfritaget.
- 38 Som sagsøgte har anført, fremgår det i denne forbindelse af Domstolens faste praksis, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse (dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).
- 39 For så vidt angår den faktiske sekundære eller uafhængige karakter af ernæringsydelsen i forhold til fitness-ydelsen, når førstnævnte ydelse leveres i et træningscenter, er den forelæggende ret på trods af sagsøgerens og sagsøgtes standpunkter af den opfattelse, at der ikke foreligger praksis fra Domstolen, som kan anses for ensartet, eftersom der foreligger retspraksis i begge retninger, hvilket desuden fremgår af parternes anbringender.
- 40 Såfremt det fastslås, at ernæringsydelsen er uafhængig, og at den dermed ikke bør underkastes den samme afgiftsmæssige behandling som fitness-ydelsen, må det med henblik på en eventuel anvendelse af momsfritagelsen i CIVA's artikel 9, nr. 1, desuden undersøges, om det er nødvendigt, at ydelsen faktisk leveres, eller om det er tilstrækkeligt, at den blot stilles til rådighed.
- 41 Den forelæggende ret har atter anført, at Domstolens praksis ikke er ensartet for så vidt angår valget mellem de to fortolkninger.