



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 22 september 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98 – Möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på leveranser av vissa varor och tjänster – Bilaga III, punkt 14 – Begreppet ’utnyttjande av sportanläggningar’ – Träningslokaler – Individuell handledning eller handledning i grupp”

I mål C-330/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Förstainstansdomstolen för Östflandern, avdelning Gent, Belgien) genom beslut av den 20 maj 2021, som inkom till domstolen den 27 maj 2021, i målet

The Escape Center BVBA

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Jääskinen samt domarna M. Safjan och M. Gavalec (referent),

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- The Escape Center BVBA, genom H. Vandebergh, advocaat,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom K. Bulterman och A. Hanje, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

- Finlands regering, genom M. Pere, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom P. Carlin och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan The Escape Center BVBA, som driver en träningslokal, och Belgische Staat (belgiska staten). Målet rör frågan huruvida en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på bolagets verksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som ska fastställas av varje medlemsstat, och som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.
- 4 I artikel 97 i detta direktiv föreskrivs att normalskattesatsen inte får vara lägre än 15 procent.
- 5 I artikel 98.1 och 98.2 i direktivet föreskrivs följande:
 - ”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.
 2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III....”
- 6 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller en förteckning över de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som kan vara föremål för de reducerade mervärdesskattesatser som avses i direktivet artikel 98. I punkt 14 i bilaga III anges:

”Utnyttjande av sportanläggningar”.

Belgisk rätt

- 7 I artikel 37.1 i wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lagen av den 3 juli 1969 om införande av lagen om mervärdesskatt) föreskrivs att Konungen ska fastställa skattesatser och föreskriva vilka varor och tjänster som omfattas av dessa skattesatser, med beaktande av gällande EU-lagstiftning på området.
- 8 I artikel 1 i koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven (kunglig kungörelse nr 20 av den 20 juli 1970 om fastställande av mervärdesskattesatser och fördelning av varor och tjänster enligt dessa skattesatser) föreskrivs att normalskattesatsen för mervärdesskatt på de varor och tjänster som avses i nämnda lag ska vara 21 procent och att skatten, med avvikelse från denna princip, ska tas ut med en reducerad skattesats på 6 procent för de varor och tjänster som räknas upp i tabell A i bilagan till denna kungliga kungörelse. I denna artikel anges dock att den reducerade skattesatsen inte får tillämpas om de tjänster som avses i tabell A utgör en underordnad del av ett sammansatt avtal som huvudsakligen avser andra tjänster.
- 9 Enligt rubrik XXVIII i tabell A i bilagan till den kungliga förordningen omfattar skattesatsen på 6 procent: "[b]eviljande av tillträde till kultur-, sport- och nöjesanläggningar och beviljande av rätt att nyttja sådana anläggningar".

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 10 The Escape Center är ett vinstdrivande bolag som är skattskyldigt för mervärdesskatt för verksamheten "drift av träningslokal". Bolaget beviljar fysiska personer tillträde till sina lokaler där de kan använda sig av träningsutrustning för att förbättra konditionen och bygga upp muskler. Användningen av träningsutrustningen sker antingen enskilt eller i grupp, med eller med begränsad handledning. Bolaget erbjuder även personlig uppföljning och gruppträningsspass.
- 11 Bolaget hade alltid redovisat mervärdesskatt med 21 procent inom ramen för sin verksamhet. En nationell dom som meddelades i ett mervärdesskattemål där bolaget inte självt var part föranledde emellertid bolaget att göra bedömningen att det var den reducerade mervärdesskattesatsen på 6 procent, och inte normalskattesatsen på 21 procent, som var tillämplig på bolagets hela verksamhet.
- 12 The Escape Center ansökte därför om återbetalning av skillnaden på 15 procent i mervärdesskatt för en period som sträckte sig från år 2015 till och med första kvartalet år 2018, vilket motsvarade 48 622,64 euro. Skattemyndigheten delade inte bolagets uppfattning och sände därför, den 25 mars 2019, en betalningsuppmaning till bolaget. The Escape Center överklagade betalningsuppmaningen vid den hänskjutande domstolen, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Förstainstansdomstolen för Östflandern, avdelning Gent, Belgien).
- 13 Den hänskjutande domstolen fann att den belgiska skattemyndighetens praxis inte var enhetlig när det gäller den mervärdesskattesats som ska tillämpas på verksamhet som bedrivs av aktörer som driver träningslokaler. Enligt domstolen finns det nämligen vissa skattehandläggare som anser att normalskattesatsen på 21 procent ska tillämpas på hela verksamheten, medan andra godtar en tillämpning av den reducerade skattesatsen på 6 procent eller av en viktad mervärdesskattesats, baserat på en uppdelning av verksamheten i olika verksamheter som omfattas av den ena eller den andra av dessa båda skattesatser.

- 14 Den hänskjutande domstolen konstaterade vidare att den nederländska skattemyndigheten som sådan anser att tjänster, såsom tillhandahållande av lektioner, instruktioner eller handledning omfattas av begreppet ”beredande av möjlighet att utöva idrott” som är föremål för en reducerad mervärdesskattesats. Dessutom har den hänskjutande domstolen angett att den, mot bakgrund av EU-domstolens prejudicerande dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), är benägen att göra bedömningen att utnyttjande av sportanläggningar omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, även när tjänsten kompletteras av individuell handledning eller handledning i grupp.
- 15 Mot denna bakgrund beslutade Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Förstainstansdomstolen för Östflandern, avdelning Gent), som bedömde att målets avgörande kräver en tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:
- ”Ska artikel 98.2 i [mervärdesskattedirektivet], jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv, tolkas så, att rätten att utnyttja sportanläggningar endast omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen för det fall den inte åtföljs av individuell handledning eller handledning i grupp?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 16 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas så, att en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas på ett tillhandahållande av tjänster som består i beviljande av en rätt att utnyttja en träningslokals sportanläggningar samt tillhandahållande av individuell handledning eller handledning i grupp.
- 17 Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska varje medlemsstat tillämpa samma normalskattesats för mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.
- 18 Enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet ges medlemsstaterna möjligheten att göra undantag från denna princip och tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket i direktivet får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som ingår i de kategorier som anges i bilaga III till samma direktiv.
- 19 Enligt punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på ”utnyttjande av sportanläggningar”.
- 20 Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon definition ”utnyttjande av sportanläggningar” och uttrycket definieras inte heller i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1). Dessutom innehåller varken mervärdesskattedirektivet eller genomförandeförordning nr 282/2011 någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar i detta avseende, vilket innebär att nämnda begrepp ska ges en självständig och enhetlig tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, punkterna 53 och 54).

- 21 Domstolen har redan tolkat begreppet ”utnyttjande av sportanläggningar” i punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet så, att det avser rätten att använda anläggningar avsedda för att bedriva idrottslig eller fysisk träning, och anläggningarnas användning i detta syfte (dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 65).
- 22 Det betyder att tjänster som är knutna till användningen av sådana anläggningar och som är nödvändiga för utövandet av idrott och fysisk träning kan omfattas av punkt 14 i bilaga III till detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 66).
- 23 Såsom kommissionen har understrukit är detta konstaterande förenligt med unionslagstiftarens val att uppmuntra det faktiska utövandet av idrott och fysisk träning, snarare än att lägga tonvikten vid *tillträdet* till sportanläggningar. Syftet med bilaga III är nämligen att göra vissa tjänster som anses vara särskilt behövliga mindre kostsamma och således mer överkomliga för slutkonsumenten, som i slutändan är den som bär mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punkt 37 och där angiven rättspraxis). I detta sammanhang är syftet med punkt 14 i bilagan att främja utövandet av sportaktiviteter och göra dessa mer överkomliga för enskilda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 64).
- 24 Det råder ingen tvekan om att tillträde till en träningslokal som ger rätt att utnyttja sportanläggningar, liksom handledning för nya kunder för att se till att utrustningen används på ett ansvarsfullt sätt, omfattas av punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Emellertid ska det påpekas att The Escape Center, utöver tillträde till lokalen och nyttjanderätten, erbjuder personlig handledning och gruppträningspass. Det behöver följaktligen prövas huruvida samtliga de tjänster som bolaget erbjuder kan omfattas av punkt 14 i bilaga III till direktivet på grund av att de kan betraktas som ett och samma tillhandahållande.
- 25 Det ska erinras om att det anses vara fråga om ”ett enda tillhandahållande” när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person utför åt en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649 punkt 22, och dom av den 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049 punkt 25).
- 26 Så är även fallet när det kan konstateras att en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och att den andra, eller de andra, tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Bland annat ska en tjänst betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52, och dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038 punkt 34).
- 27 Det saknar härvid betydelse att de komponenter som ingår i en sådan transaktion under andra omständigheter kan tillhandahållas separat och anses vara fristående och självständiga enligt artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services, C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 31).

- 28 För att kunna bedöma huruvida den personliga handledning och de gruppträningspass som den som getts tillträde till träningslokalen också har rätt till utgör tjänster som utgör "underordnade tjänster" i förhållande till beviljandet av tillträde till lokalen eller nyttjandet av sportanläggningarna i en sådan lokal ska den hänskjutande domstolen söka fastställa vad som är kännetecknande för den berörda transaktionen, med beaktande av samtliga omständigheter under vilka den äger rum (beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services, C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 29 Även om det är den hänskjutande domstolens uppgift att göra sådana bedömningar, ankommer det likväl på EU-domstolen att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 8 december 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 30).
- 30 Det är här viktigt att framhålla att domstolen redan har slagit fast att tjänster som har samband med idrott eller fysisk träning i görligaste mån ska kvalificeras utifrån en samlad bedömning (se, analogt, dom av den 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 31 Domstolen påpekar, precis som den nederländska regeringen har gjort, att vissa fysiska aktiviteter som sker i träningslokaler med nödvändighet kräver att ledsagning tillhandahålls för att träningen ska kunna äga rum. I andra fall kan det vara fråga om en fysisk aktivitet som endast kan ske i form av ett gruppträningspass. Det betyder att tillträdet till en träningslokal för sådan fysisk aktivitet, den individuella ledsagningen samt de gruppträningspass som ingår i inträdet utgör sammanhängande delar av en helhet som i princip utgör en och samma tjänst. Så är däremot inte fallet, såsom den finländska regeringen har understrukit, om personlig handledning eller gruppträning som äger rum i en träningslokal inte syftar till att tillhandahålla den vanliga ledsagningen eller handledningen för vissa fysiska aktiviteter, utan i grunden sker för att undervisa eller träna någon i en viss idrottsgren.
- 32 Dessutom gör domstolen följande bedömning. Om de erbjudanden som riktas till kunderna inbegriper såväl tillträde till de träningslokaler där idrotten och den fysiska träningen kan utövas som tillgång till gruppträningspassen, utan att någon åtskillnad görs beroende på vilken typ av anläggning som faktiskt används och huruvida kunden deltar i gruppträningspassen eller inte, så utgör den omständigheten en viktig indikation på att det föreligger ett enda tillhandahållande. Att i detta sammanhang ta hänsyn till den enskilda besökarens avsikter vad gäller användningen av de anläggningar som kunderna kan förfoga över eller deltagandet i de gruppträningspass som näringsidkaren erbjuder, skulle strida mot mervärdesskattesystemets mål att garantera rättssäkerhet och en korrekt och enkel tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen för utnyttjande av sportanläggningar. För att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten ska, utom i vissa undantagsfall, hänsyn tas till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkterna 32 och 36 och där angiven rättspraxis).
- 33 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens slutliga bedömning, framgår det således av de uppgifter som EU-domstolen förfogar över, såsom de har redovisats i begäran om förhandsavgörande, att den personliga handledning och de gruppträningspass som tillträdet till den träningslokal som drivs av The Escape Center ger rätt till är underordnade rätten att nyttja träningslokalens anläggning eller den faktiska användningen av dessa.

- 34 Det ska vidare tilläggas att när en medlemsstat har beslutat att använda sig av möjligheten enligt artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på en tjänstekategori i bilaga III till detta direktiv, får medlemsstaten begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till att endast gälla konkreta och specifika aspekter av den tjänstekategorin, detta under förutsättning att den iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 28 och dom av den 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 35 Den belgiska regeringen har anfört att den belgiska lagstiftaren, genom artikel 1 i kunglig kungörelse nr 20 av den 20 juli 1970 och rubrik XXVIII i tabell A i bilagan till denna kungliga kungörelse, har infört en sådan begränsning för att föreskriva att den reducerade mervärdesskattesatsen endast ska tillämpas för beviljande av tillträde till sportanläggningar och rätten att använda dem, och därmed inte för någon som helst typ av personlig eller icke-personlig handledning eller ledsagning i form av träningspass. Såsom preciserades i de särskilda föreskrifterna beträffande driften av ett "fitnesscenter", som antogs den 24 juli 1984, betyder detta att om en näringsidkare som driver en träningslokal tillhandahåller undervisning till de personer som utövar fysiska aktiviteter i dessa lokaler, så är det normalskattesatsen för mervärdesskatt som ska tillämpas på näringsidkarens tjänster.
- 36 Enligt regeringen uppfyller denna selektiva tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen båda de villkor som har uppställts i domstolens praxis, och som det erinras om ovan i punkt 34, nämligen att den nationella lagstiftningen, för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, ska avskilja endast konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin i fråga, och att nämnda lagstiftning ska iaktta principen om skatteneutralitet (dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 30 och dom av den 27 februari 2014, Pro Med Logistik och Pongratz, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 45).
- 37 Domstolen konstaterar att även om det är den hänskjutande domstolens uppgift att kontrollera huruvida det rör sig om en selektiv tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen i förevarande fall, framgår det av handlingarna i målet vid EU-domstolen att så inte torde vara fallet.
- 38 För det första finner domstolen nämligen att de bestämmelser i den kungliga förordning som den belgiska regeringen har hänvisat till inte närmare bestämmer vilka av de tjänster som ingår i den kategori som anges i punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet som omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen. Eftersom dessa bestämmelser i huvudsak återger innehållet i punkt 14 i bilaga III kan de inte anses begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin i fråga.
- 39 För det andra, när det gäller de särskilda föreskrifterna beträffande "Fitnesscenter", som antogs den 24 juli 1984, bör det framhållas att dessa endast återspeglar en administrativ praxis, eftersom den belgiska regeringen inte har hävdats att den skulle ha genomfört någon selektiv tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen genom dessa föreskrifter. Dessa föreskrifter nämndes dessutom inte av den hänskjutande domstolen i begäran om förhandsavgörande, där nämnda domstol redogjorde för olikheter i skattemyndigheternas praxis när det gäller vilken mervärdesskattesats som ska tillämpas på gymoperatörernas verksamhet.
- 40 Det ankommer i slutändan på den hänskjutande domstolen att göra en bedömning enligt nationell rätt av den kungliga kungörelsens och föreskrifternas art och räckvidd.

- 41 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas så, att en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas på ett tillhandahållande av tjänster som består i beviljande av en rätt att utnyttja en träningslokals sportanläggningar och tillhandahållande av individuell handledning eller handledning i grupp, när denna handledning är knuten till användningen av dessa anläggningar och är nödvändig för utövandet av idrotten eller den fysiska träningen, eller när handledningen är underordnad rätten att använda sportanläggningarna eller den faktiska användningen av dem.

Rättegångskostnader

- 42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv,

ska tolkas så,

att en reducerad mervärdesskattesats kan tillämpas på ett tillhandahållande av tjänster som består i beviljande av en rätt att utnyttja en träningslokals sportanläggningar och tillhandahållande av individuell handledning eller handledning i grupp, när denna handledning är knuten till användningen av dessa anläggningar och är nödvändig för utövandet av idrotten eller den fysiska träningen, eller när handledningen är underordnad rätten att använda sportanläggningarna eller den faktiska användningen av dem.

Underskrifter