



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

22. září 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 98 – Možnost členských států uplatňovat sníženou sazbu DPH v některých případech dodání zboží a poskytnutí služeb – Příloha III bod 14 – Pojem ‚oprávnění k využívání sportovních zařízení‘ – Fitness centra – Individuální nebo skupinová instruktáž“

Ve věci C-330/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie) ze dne 20. května 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 27. května 2021, v řízení

The Escape Center BVBA

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení N. Jääskinen, předseda senátu, M. Safjan a M. Gavalec (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za The Escape Center BVBA H. Vandenberghe, advocaat,
- za belgickou vládu P. Cottinem, J.-C. Halleuxem a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a A. Hanje, jako zmocněnkyněmi,
- za finskou vládu M. Pere, jako zmocněnkyní,

* Jednací jazyk: nizozemština.

– za Evropskou komisi P. Carlin a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 ve spojení s bodem 14 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností The Escape Center BVBA, která je provozovatelem fitness centra, a Belgische Staat (Belgickým státem) ve věci uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty (DPH) na činnosti této společnosti.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle článku 96 směrnice o DPH uplatňují členské státy základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.
- 4 Článek 97 této směrnice stanoví, že základní sazba nesmí být nižší než 15 %.
- 5 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:
„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.
2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.
[...]"
- 6 Příloha III směrnice o DPH, v níž je obsažen seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby DPH uvedené v článku 98, uvádí v bodě 14:
„oprávnění k využívání sportovních zařízení“.

Belgické právo

- 7 Podle čl. 37 odst. 1 loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákon ze dne 3. července 1969 o dani z přidané hodnoty) stanoví král sazby této daně a určí zařazení zboží a služeb do těchto sazeb s přihlédnutím k příslušným právním předpisům Evropské unie.

- 8 Článek 1 arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (královské nařízení č. 20 ze dne 20. července 1970, kterým se stanoví sazby daně z přidané hodnoty a určuje zařazení zboží a služeb do těchto sazeb), stanoví, že základní sazba DPH použitelná na zboží a služby uvedené v zákoně činí 21 % a odchylně od této zásady se stanoví snížená sazba daně ve výši 6 % pro zboží a služby uvedené v tabulce A přílohy tohoto královského nařízení. Tento článek nicméně stanoví, že tato snížená sazba daně nesmí být uplatňována, jsou-li služby uvedené v tabulce A poskytovány jako vedlejší služby v rámci komplexního ujednání, jehož předmětem jsou převážně jiné služby.
- 9 Podle oddílu XXVIII tabulky A přílohy uvedeného královského nařízení podléhá sazbě ve výši 6 % „poskytnutí oprávnění k přístupu ke kulturním, sportovním a volnočasovým zařízením a poskytnutí oprávnění k využívání těchto zařízení“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 10 Společnost The Escape Center, která má za cíl dosahování zisku a je osobou povinnou k DPH v souvislosti s činností „fitness centra“, poskytuje osobám oprávnění ke vstupu do svých prostor, kde mohou využívat zařízení pro zlepšení fyzické kondice a pro posilování svalů. K využívání sportovních zařízení dochází individuálně nebo skupinově bez instruktáže nebo s omezenou instruktáží. Společnost rovněž nabízí individuální trénink a skupinové kurzy.
- 11 V rámci své činnosti tato společnost vždy vykazovala DPH ve výši 21 %. S ohledem na vnitrostátní judikaturu v oblasti DPH vydanou ve věci, v níž sama nebyla účastníkem řízení, však dospěla k názoru, že se snížená sazba DPH ve výši 6 % uplatní na celou její činnost namísto základní sazby DPH ve výši 21 %.
- 12 Společnost The Escape Center proto požádala o vrácení rozdílu na DPH ve výši 15 % za období od roku 2015 do prvního čtvrtletí roku 2018 včetně, tj. částky 48 622,64 eura. Vzhledem k tomu, že daňová správa tento názor nesdílela, zaslala dne 25. března 2019 opravené vyúčtování, které tato společnost napadla před předkládajícím soudem, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie).
- 13 Tento soud uvádí, že praxe belgické daňové správy není jednotná, pokud jde o sazbu DPH uplatňovanou na činnost hospodářských subjektů provozujících fitness centra. Někteří správci daně se totiž domnívají, že je třeba uplatnit základní sazbu ve výši 21 % na všechny tyto činnosti, zatímco jiní by souhlasili s uplatněním snížené sazby ve výši 6 % nebo sazby DPH odpovídající váženému průměru dle zařazení jednotlivých činností pod tu či onu sazbu.
- 14 Podle předkládajícího soudu navíc nizozemská daňová správa uznává, že takové služby, jako je poskytování kurzů, poradenství nebo instruktáží, spadají pod pojem „poskytnutí příležitosti k provozování sportu“ a vztahuje se na ně snížená sazba DPH. Předkládající soud rovněž tak uvádí, že se na základě judikatury Soudního dvora obsažené v rozsudku ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), přiklání k názoru, že se na oprávnění k využívání sportovních zařízení uplatní snížená sazba DPH i v případě, je-li služba doplněna o individuální nebo skupinovou instruktáž.

- 15 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent), podle něhož je k řešení jemu předloženého sporu nezbytný výklad ustanovení směrnice o DPH, se za těchto podmínek rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 98 odst. 2 směrnice [o DPH] ve spojení s bodem 14 její přílohy III vykládán v tom smyslu, že oprávnění k využívání sportovních zařízení spadá pod sníženou sazbu DPH pouze tehdy, pokud u něj není poskytována individuální nebo skupinová instruktáž?“

K předběžné otázce

- 16 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH, ve spojení s bodem 14 její přílohy III, vykládán v tom smyslu, že poskytování služeb spočívajících v poskytnutí oprávnění k využívání sportovních zařízení fitness centra a v poskytnutí individuální nebo skupinové instruktáže může podléhat snížené sazbě DPH.
- 17 Podle článku 96 směrnice o DPH uplatňuje každý členský stát na dodání zboží a na poskytnutí služeb stejnou základní sazbu DPH.
- 18 Jako výjimku z této zásady přiznává čl. 98 odst. 1 této směrnice členským státům možnost uplatňovat jednu či dvě snížené sazby DPH. Podle čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce této směrnice mohou být snížené sazby DPH uplatňovány pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III této směrnice.
- 19 Bod 14 přílohy III směrnice o DPH umožňuje členským státům uplatňovat sníženou sazbu DPH na „oprávnění k využívání sportovních zařízení“.
- 20 Směrnice o DPH neobsahuje definici pojmu „oprávnění k využívání sportovních zařízení“ a tento pojem není definován ani v prováděcím nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1). Mimoto ani směrnice o DPH, ani prováděcí nařízení č. 282/2011 neobsahují v tomto ohledu odkaz na právo členských států, takže uvedený pojem musí být předmětem autonomního a jednotného výkladu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, body 53 a 54).
- 21 Soudní dvůr již přitom vyložil pojem „oprávnění k využívání sportovních zařízení“ uvedený v bodě 14 přílohy III směrnice o DPH v tom smyslu, že musí být chápán tak, že míří na oprávnění využívat zařízení určená k provozování sportu a tělesné výchovy a rovněž jejich využívání za tímto účelem (rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 65).
- 22 Pod bod 14 přílohy III této směrnice tedy může spadat poskytování služeb, které souvisejí s využíváním těchto zařízení a jsou nezbytné k provozování sportu a tělesné výchovy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 66).
- 23 Jak zdůrazňuje Komise, toto konstatování je v souladu s rozhodnutím unijního normotvůrce podporovat skutečné provozování sportu a tělesné výchovy spíše než klást důraz na výkon práva na přístup ke sportovním zařízením. Cílem této přílohy III totiž je snížit náklady určitých služeb, považovaných za obzvláště nezbytné, a usnadnit tím konečnému spotřebiteli, který je v konečném důsledku zatížen DPH, přístup k těmto službám (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne

22. dubna 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, bod 37 a citovaná judikatura) a v tomto kontextu má její bod 14 za cíl podpořit provozování sportovních aktivit a zlepšit jejich přístupnost pro jednotlivce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 64).
- 24 Je sice nepochybné, že přístup do fitness centra opravňující k využívání sportovních zařízení, jakož i instruktáž pro nové zákazníky k odpovědnému využívání zařízení tohoto fitness centra spadá pod bod 14 přílohy III směrnice o DPH, nicméně je třeba uvést, že společnost The Escape Center nabízí vedle tohoto přístupu a oprávnění k využívání také individuální instruktáž a skupinové kurzy. Je tedy třeba ověřit, zda plnění nabízená touto společností mohou v souhrnu spadat pod bod 14 přílohy III této směrnice, jelikož představují jediné plnění.
- 25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že o „jediné plnění“ se jedná tehdy, pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudky ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 22, a ze dne 17. prosince 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, bod 25).
- 26 O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu zejména tehdy, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudky ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52, a ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 34).
- 27 V tomto ohledu je nerozhodné, že za jiných okolností mohou být dílčí prvky takového plnění poskytnuty zvláště a podle čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH jsou považovány za oddělené a samostatné (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services, C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, bod 31).
- 28 Za účelem posouzení, zda individuální instruktáž a skupinové kurzy, ke kterým rovněž opravňuje přístup do fitness centra, představují vedlejší plnění ve vztahu k poskytnutí takového přístupu nebo k využívání sportovních zařízení takového fitness centra, musí předkládající soud vyhledat charakteristické prvky daného plnění s přihlédnutím ke všem okolnostem, za kterých probíhá (usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services, C-117/11, nezveřejněné, EU:C:2012:29, bod 30 a citovaná judikatura).
- 29 Předkládajícímu soudu sice přísluší, aby provedl takové posouzení, nicméně je na Soudním dvoru, aby mu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mu mohou být užitečné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 31 a citovaná judikatura, a ze dne 8. prosince 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, bod 30).
- 30 V projednávaném případě je třeba uvést, že Soudní dvůr již rozhodl, že na služby související s provozováním sportu a tělesné výchovy musí být v co největší míře pohlíženo jako na celek (obdobně viz rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, bod 25 a citovaná judikatura).

- 31 V tomto ohledu je třeba shodně s nizozemskou vládou uvést, že určité fyzické činnosti provozované ve fitness centrech nutně vyžadují zaškolení, které umožní jejich provozování, nebo je lze provádět pouze v rámci skupinového kurzu. Přístup do fitness centra nabízejícího provozování takových fyzických činností, individuální zaškolení a skupinové kurzy, k nimž tento přístup poskytuje oprávnění, se jeví jako navzájem související prvky, které v zásadě tvoří jediné plnění. To však neplatí v případě, jak zdůrazňuje finská vláda, kdy individuální instruktáž nebo skupinový kurz, prováděné v rámci fitness centra, nesměřují k obvyklému zaškolení nebo instruktáži pro určité fyzické činnosti, nýbrž především k výuce nebo tréninku určité sportovní disciplíny.
- 32 Dále vzhledem k tomu, že různé tarify nabízené zákazníkům poskytují přístup jak do prostor fitness centra, v nichž lze provozovat sport a tělesnou výchovu, tak ke skupinovým kurzům, a to bez jakéhokoli rozlišení podle druhu skutečně využitého zařízení a případné účasti ve skupinovém kurzu, je tato okolnost významnou indicií existence jediného plnění. V tomto kontextu by zohlednění úmyslu každého návštěvníka ohledně využití poskytované infrastruktury nebo účasti na skupinovém kurzu nabízeném hospodářským subjektem bylo v rozporu s cíli systému DPH zajistit právní jistotu a správné a jednoduché uplatňování snížené sazby DPH v případě využívání sportovních zařízení. V tomto ohledu je třeba připomenout, že k usnadnění úkonů spojených s uplatňováním této daně je třeba, aby byla zohledněna – kromě výjimečných případů – objektivní povaha dotčeného plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, body 32 a 36 a citovaná judikatura).
- 33 S výhradou posouzení, které v konečném důsledku provede předkládající soud, je tedy patrné, že z poznatků, které má Soudní dvůr k dispozici, tak jak byly uvedeny v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, vyplývá, že individuální instruktáž a skupinové kurzy, k nimž opravňuje přístup do fitness centra provozovaného společností The Escape Center jsou vedlejší ve vztahu k oprávnění k využívání zařízení tohoto fitness centra nebo k jejich skutečnému využívání.
- 34 Dále je třeba ještě dodat, že pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 28, a ze dne 9. září 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, bod 25 a citovaná judikatura).
- 35 Belgická vláda přitom uvádí, že v článku 1 královského nařízení č. 20 ze dne 20. července 1970 a v oddíle XXVIII tabulky A přílohy k tomuto královskému nařízení belgický zákonodárce takové omezení zavedl, aby stanovil uplatnění snížené sazby DPH pouze pro poskytnutí oprávnění k přístupu ke sportovním zařízením a k jejich využívání, a to bez jakékoli instruktáže, ať už individuální či nikoli, a bez jakéhokoli zaškolení formou kurzů. Jak je podle belgické vlády uvedeno ve zvláštním správním komentáři týkajícím se provozování „Fitness centra“, přijatém dne 24. července 1984, v případě, že provozovatel fitness centra poskytuje výuku osobám, které tam provozují různé činnosti, podléhají tedy služby tohoto provozovatele základní sazbě DPH.
- 36 Podle belgické vlády takové selektivní uplatnění snížené sazby DPH splňuje dvojí podmínku stanovenou judikaturou Soudního dvora, připomenutou v bodě 34 tohoto rozsudku, podle níž musí vnitrostátní právní úprava za účelem uplatnění snížené sazby vydělit pouze konkrétní

a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb a musí dodržovat zásadu daňové neutrality (rozsudky ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 30, a ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 45).

- 37 Ověření, zda se v projednávaném případě jedná o selektivní uplatňování snížené sazby DPH, sice přísluší předkládajícímu soudu, avšak ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že tomu tak patrně není.
- 38 Zprvce totiž nic nenasvědčuje tomu, že by ustanovení uvedeného královského nařízení, na které odkazuje belgická vláda, přesněji určovala, na které ze služeb zahrnutých do kategorie uvedené v bodě 14 přílohy III směrnice o DPH se uplatní snížená sazba DPH. Vzhledem k tomu, že tato ustanovení v podstatě přebírají obsah uvedeného bodu 14 přílohy III, nelze je považovat za ustanovení omezující uplatňování snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb.
- 39 Zadržet, pokud jde o zvláštní správní komentář týkající se provozování „Fitness centra“, přijatý dne 24. července 1984, je třeba uvést, že tento komentář patrně odráží pouze správní praxi, jelikož belgická vláda netvrdí, že by jeho prostřednictvím zavedla selektivní uplatňování snížené sazby DPH. Předkládající soud se navíc ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce o tomto správním komentáři nezmiňuje a poukazuje na nejednotnou daňově-správní praxi týkající se sazby DPH uplatňované na činnost hospodářských subjektů provozujících fitness centra.
- 40 V konečném důsledku přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil povahu a dosah uvedeného královského nařízení a komentáře ve vnitrostátním právu.
- 41 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH, ve spojení s bodem 14 její přílohy III, musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování služeb spočívajících v poskytnutí oprávnění k využívání sportovních zařízení fitness centra a v poskytnutí individuální nebo skupinové instruktáže může podléhat snížené sazbě DPH, je-li tato instruktáž spojena s využíváním těchto zařízení a je nezbytná k provozování sportu a tělesné výchovy nebo je-li tato instruktáž vedlejší ve vztahu k oprávnění využívat tato zařízení nebo k jejich skutečnému využívání.

K nákladům řízení

- 42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s bodem 14 její přílohy III,

musí být vykládán v tom smyslu, že

poskytování služeb spočívajících v poskytnutí oprávnění k využívání sportovních zařízení fitness centra a v poskytnutí individuální nebo skupinové instruktáže může podléhat

snížené sazbě daně z přidané hodnoty, je-li tato instruktáž spojena s využíváním těchto zařízení a je nezbytná k provozování sportu a tělesné výchovy nebo je-li tato instruktáž vedlejší ve vztahu k oprávnění využívat tato zařízení nebo k jejich skutečnému využívání.

Podpisy.