



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

22. september 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en nedsat momssats på visse leveringer af varer og tjenesteydelser – bilag III, nr. 14) – begrebet »adgang til brug af sportsfaciliteter« – fitnesscentre – personlig instruktion eller holdinstruktion«

I sag C-330/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent, Belgien) ved afgørelse af 20. maj 2021, indgået til Domstolen den 27. maj 2021, i sagen

The Escape Center BVBA

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Jääskinen, og dommerne M. Safjan og M. Gavalec (refererende dommer),

generaladvokat: A.M. Collins,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- The Escape Center BVBA ved advocaat H. Vandebergh,
- den belgiske regering ved P. Cottin, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og A. Hanje, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

- den finske regering ved M. Pere, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved P. Carlin og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med nr. 14) i bilag III hertil.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem The Escape Center BVBA, der driver et fitnesscenter, og Belgische Staat (den belgiske stat) vedrørende anvendelsen af den nedsatte sats for merværdiafgift (moms) på dette selskabs virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I henhold til momsdirektivets artikel 96 anvender medlemsstaterne en normalsats for momsen, der fastsættes af hver enkelt medlemsstat, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.
 - 4 Direktivets artikel 97 bestemmer, at normalsatsen ikke må være mindre end 15%.
 - 5 Det nævnte direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, fastsætter:
 - »1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.
 - 2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.
- [...]«
- 6 Bilag III til momsdirektivet, der indeholder listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i direktivets artikel 98 omhandlede nedsatte satser, angiver følgende i nr. 14):
 - »[a]dgang til brug af sportsfaciliteter«.

Belgisk ret

- 7 I henhold til artikel 37, stk. 1, i wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lov af 3.7.1969 om indførelse af lov om merværdiafgift) fastsætter kongen satserne for denne afgift og inddelingen af varer og tjenesteydelser under disse satser under hensyntagen til de af Den Europæiske Union udstedte bestemmelser på området.
- 8 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 (kongelig anordning nr. 20 af 20.7.1970 om fastsættelse af afgiftssatser for merværdiafgift og inddelingen af goder og tjenesteydelser ifølge disse afgiftssatser) bestemmer, at normalsatsen for moms på de varer og tjenesteydelser, der er omfattet af nævnte lov, er fastsat til 21%, og at afgiften som en undtagelse fra dette princip opkræves med en nedsat sats på 6% for så vidt angår de varer og tjenesteydelser, der er opregnet i tabel A i bilaget til denne kongelige anordning. Den nævnte artikel bestemmer imidlertid, at denne nedsatte sats ikke kan anvendes, når tjenesteydelserne vedrørende tabel A er biydelse i en kompleks aftale, der hovedsagelig vedrører andre tjenesteydelser.
- 9 I henhold til rubrik XXVIII i tabel A i bilaget til nævnte kongelige anordning gælder satsen på 6% for »[i]ndrømmelse af retten til adgang til kultur-, sports- og underholdningsfaciliteter og indrømmelse af retten til brug heraf«.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 10 The Escape Center, som er et selskab, der drives med gevinst for øje, og som er momsregistreret som »fitnesscenter«, giver personer ret til at få adgang til dets lokaler, hvor disse personer kan anvende udstyr til at forbedre deres fysiske form og opbygge deres muskulatur. Anvendelsen af sportsudstyret sker individuelt eller i hold og uden eller med begrænset instruktion. Selskabet tilbyder ligeledes personlig rådgivning og holdundervisning.
- 11 I forbindelse med sin virksomhed angav det nævnte selskab altid en momssats på 21%. Henset til en national retspraksis på momsområdet, der kan udledes af en sag, som selskabet ikke var part i, var selskabet imidlertid af den opfattelse, at den nedsatte momssats på 6% fandt anvendelse på hele selskabets virksomhed i stedet for den normale momssats på 21%.
- 12 The Escape Center anmodede derfor om tilbagebetaling af momsforskellen på 15% for perioden fra 2015 til og med første kvartal af 2018, dvs. 48 622,64 EUR. Da skatte- og afgiftsmyndigheden ikke delte dette synspunkt, fremsendte denne den 25. marts 2019 en reguleringsopgørelse, som det nævnte selskab har anfægtet ved den forelæggende ret, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent, Belgien).
- 13 Den forelæggende ret har anført, at de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheders praksis ikke er ensartet med hensyn til den momssats, der skal anvendes på aktiviteter udøvet af erhvervsdrivende, der driver fitnesscentre. Visse kontrollører er nemlig af den opfattelse, at den normale sats på 21% skal anvendes på samtlige disse aktiviteter, mens andre kontrollører accepterer anvendelsen af den nedsatte sats på 6% eller af en vægtet momssats, idet de støtter sig på en opdeling af de forskellige former for aktiviteter, der er underlagt disse to satser.

- 14 Ifølge den forelæggende ret har de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder desuden anerkendt, at tjenesteydelser såsom at give undervisning, vejledning eller instruktioner er omfattet af begrebet »at give mulighed for at dyrke sport«, der er underlagt en nedsat momssats. Den forelæggende ret har ligeledes anført, at den i lyset af den praksis fra Domstolen, der kan udledes af dom af 10. november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), er tilbøjelig til at fastslå, at adgangen til brug af sportsfaciliteter er omfattet af den nedsatte momssats, selv når tjenesteydelsen suppleres med personlig instruktion eller holdinstruktion.
- 15 På denne baggrund har Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent), idet den finder, at afgørelsen af den tvist, der er indbragt for den, nødvendiggør en fortolkning af momsdirektivets bestemmelser, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »Skal [momsdirektivets] artikel 98, stk. 2, [...] i forbindelse med bilag III, nr. 14), til dette direktiv fortolkes således, at adgang til brug af sportsfaciliteter kun er omfattet af den [nedsatte] momssats, såfremt der herved ikke finder nogen individuel vejledning eller gruppevejledning sted?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 16 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 14) i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at en levering af tjenesteydelser, der består i indrømmelse af en adgang til brug af et fitnesscenters sportsfaciliteter og i levering af personlig instruktion eller holdinstruktion, kan pålægges en nedsat momssats.
- 17 I henhold til momsdirektivets artikel 96 anvender hver medlemsstat samme normalsats for momsen på levering af varer og levering af ydelser.
- 18 Som undtagelse til dette princip indrømmer momsdirektivets artikel 98, stk. 1, medlemsstaterne mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser. I henhold til direktivets artikel 98, stk. 2, første afsnit, må de nedsatte momssatser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til direktivet.
- 19 Nr. 14) i bilag III til momsdirektivet giver medlemsstaterne tilladelse til at anvende en nedsat momssats på »adgang til brug af sportsfaciliteter«.
- 20 Momsdirektivet indeholder ikke nogen definition af begrebet »adgang til brug af sportsfaciliteter«, og Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1) fastsætter ikke en definition af dette begreb. Desuden indeholder hverken momsdirektivet eller gennemførelsesforordning nr. 282/2011 nogen henvisning til medlemsstaternes ret på dette område, hvorfor det nævnte begreb skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 53 og 54).
- 21 Domstolen har allerede fortolket det i nr. 14) i bilag III til momsdirektivet indeholdte begreb »adgang til brug af sportsfaciliteter« således, at det skal forstås således, at det tager sigte på adgangen til at bruge faciliteter bestemt til udøvelse af sport og fysisk træning og disse faciliteters anvendelse hertil (dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 65).

- 22 Nr. 14) i bilag III til det nævnte direktiv omfatter derfor de ydelser, der har tilknytning til brugen af disse faciliteter, og som er nødvendige for udøvelsen af sport og fysisk træning (jf. i denne retning dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 66).
- 23 Således som Kommissionen har anført, er denne konstatering i overensstemmelse med EU-lovgivers valg om at fremme den faktiske udøvelse af sport og fysisk træning snarere end at lægge vægt på udøvelsen af en ret til adgang til sportsfaciliteterne. Formålet med nævnte bilag III er nemlig at sætte prisen ned for visse tjenesteydelser, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse tjenesteydelser mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen (jf. i denne retning dom af 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis), og i denne sammenhæng har bilagets nr. 14) til formål at fremme udøvelsen af sportsaktiviteter og gøre disse tilgængelige for borgerne (jf. i denne retning dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 64).
- 24 Selv om det er utvivlsomt, at den adgang til et fitnesscenter, der giver ret til brug af sportsfaciliteterne, ligesom den vejledning af nye kunder, med hvilken der tilsigtes en ansvarlig brug af dette fitnesscenters udstyr, henhører under nr. 14) i bilag III til momsdirektivet, skal det imidlertid bemærkes, at The Escape Center ud over denne adgang og denne brugsret tilbyder personlig instruktion og holdundervisning. Det skal derfor undersøges, om de ydelser, som dette selskab tilbyder, samlet set kan henhøre under nr. 14) i bilag III til dette direktiv, for så vidt som de udgør en enkelt ydelse.
- 25 I denne henseende skal det bemærkes, at der foreligger »en enkelt ydelse«, når to eller flere elementer eller handlinger, som den afgiftspligtige person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 22, og af 17.12.2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049 præmis 25).
- 26 Dette er ligeledes tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 52, og af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 34).
- 27 I denne henseende er det uden betydning, at de elementer, der udgør en sådan transaktion, under andre omstændigheder kan leveres isoleret, og at de i medfør af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, kan anses for at være særskilte og uafhængige (jf. i denne retning kendelse af 19.1.2012, Purple Parking og Airparks Services, C-117/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:29, præmis 31).
- 28 Med henblik på at vurdere, om den personlige instruktion og den holdundervisning, som adgangen til fitnesscentret ligeledes giver ret til, udgør biydelser til indrømmelsen af en sådan adgang til eller brug af sportsfaciliteterne i et sådant center, skal den forelæggende ret undersøge, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, under hensyntagen til samtlige de omstændigheder, hvorunder den finder sted (kendelse af 19.1.2012, Purple Parking og Airparks Services, C-117/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:29, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

- 29 Selv om det tilkommer den forelæggende ret at foretage sådanne vurderinger, påhviler det imidlertid Domstolen at oplyse denne om alle de EU-retlige fortolkningselementer, der kan være nyttige for den (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 8.12.2016, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, præmis 30).
- 30 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at ydelser i tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning så vidt muligt skal betragtes samlet (jf. analogt dom af 22.1.2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 I denne forbindelse skal det i lighed med det af den nederlandske regering anførte bemærkes, at visse fysiske aktiviteter, der udøves i fitnesscentre, nødvendigvis kræver rådgivning, som gør det muligt at udøve disse aktiviteter, eller kun kan udøves inden for rammerne af holdundervisning. Den adgang til et fitnesscenter, der tilbyder udøvelsen af sådanne fysiske aktiviteter, den individuelle rådgivning og den holdundervisning, som denne adgang giver ret til, fremstår derfor som forbundne elementer, der principielt udgør en enkelt ydelse. Således som den finske regering har anført, er dette derimod ikke tilfældet, når den personlige instruktion eller den holdundervisning, der udføres i forbindelse med et fitnesscenter, ikke tager sigte på den sædvanlige rådgivning eller instruktion i visse former for fysisk aktivitet, men hovedsageligt på undervisning eller træning af en sportsdisciplin.
- 32 For så vidt som de pakkeløsninger, der tilbydes kunderne, giver adgang såvel til de lokaler i fitnesscentret, hvor sport og fysisk træning kan udøves, som til holdundervisning uden hensyntagen til, hvilken slags faciliteter der rent faktisk bruges, eller til en eventuel deltagelse i holdundervisning, er denne omstændighed i øvrigt et vigtigt indicium for, at der er tale om en enkelt ydelse. I denne sammenhæng ville en hensyntagen til hver enkelt besøgendes hensigt med brugen af de faciliteter, der stilles til rådighed, eller til deltagelsen i den holdundervisning, der tilbydes af den erhvervsdrivende, stride mod de med momssystemet forfulgte formål om at sikre retssikkerheden og den korrekte og enkle anvendelse af den nedsatte momssats for så vidt angår brugen af sportsfaciliteterne. Det bemærkes i denne forbindelse, at der for at lette de handlinger, som er forbundet med momsens anvendelse – bortset fra undtagelsestilfælde – skal lægges vægt på den pågældende transaktions objektive karakter (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 32 og 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Med forbehold af den bedømmelse, der i sidste ende skal foretages af den forelæggende ret, synes det således at fremgå af de oplysninger, som Domstolen råder over, således som de er blevet fremlagt i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den personlige instruktion og den holdundervisning, hvortil adgangen til det fitnesscenter, der drives af The Escape Center, giver ret, er en biydelse til adgangen til at bruge dette centers faciliteter og til den faktiske brug af disse faciliteter.
- 34 Det skal desuden bemærkes, at når en medlemsstat har besluttet at gøre brug af den ved momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, indrømmede mulighed for at anvende en nedsat momssats på en af de kategorier af ydelser, der fremgår af bilag III til dette direktiv, kan medlemsstaten begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af denne kategori, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet, som er uløseligt forbundet med det fælles momssystem, overholdes (jf. i denne retning dom af 6.5.2010, *Kommissionen mod Frankrig*, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 28, og af 9.9.2021, *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

- 35 Den belgiske regering har anført, at den belgiske lovgiver ved artikel 1 i kongelig anordning nr. 20 af 20. juli 1970 og rubrik XXVIII i tabel A i bilaget til denne kongelige anordning har indført en sådan begrænsning med henblik på at fastsætte, at den nedsatte momssats alene skal anvendes på indrømmelse af retten til adgang til sportsfaciliteter og retten til at bruge disse faciliteter, hvorved enhver instruktion, personlig eller ej, og enhver rådgivning i form af undervisning er udelukket. Som det nærmere bestemt fremgår af den særlige administrative kommentar vedrørende drift af fitnesscentre, der blev vedtaget den 24. juli 1984, vil en fitnesscenteroperatørs tjenesteydelser være underlagt den normale momssats, såfremt den pågældende operatør yder undervisning til de personer, som udøver forskellige former for aktiviteter i centret.
- 36 Ifølge den nævnte regering opfylder en sådan selektiv anvendelse af den nedsatte momssats den dobbelte betingelse, der kan udledes af den i denne doms præmis 34 nævnte praksis fra Domstolen, og hvorefter den nationale lovgivning for det første kun må adskille konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, og princippet om afgiftsneutralitet for det andet skal overholdes (dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 45).
- 37 Selv om det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om der i det foreliggende tilfælde er tale om en selektiv anvendelse af den nedsatte momssats, fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at dette ikke synes at være tilfældet.
- 38 For det første synes de bestemmelser i nævnte kongelige anordning, hvortil den belgiske regering har henvist, blandt de tjenesteydelser, der er omfattet af kategorien i nr. 14) i bilag III til momsdirektivet, nemlig ikke at fastsætte mere præcist, hvilke tjenesteydelser den nedsatte momssats finder anvendelse på. Da disse bestemmelser i det væsentlige gengiver indholdet af nævnte nr. 14) i bilag III, kan de ikke anses for at begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af den pågældende kategori af tjenesteydelser.
- 39 Hvad for det andet angår den særlige administrative kommentar vedrørende drift af fitnesscentre, der blev vedtaget den 24. juli 1984, skal det bemærkes, at denne kun synes at afspejle en administrativ praksis, idet den belgiske regering ikke har gjort gældende, at den herved har gennemført en selektiv anvendelse af den nedsatte momssats. Endvidere har den forelæggende ret i sin anmodning om præjudiciel afgørelse ikke henvist til denne administrative kommentar og redegjort for en divergerende administrativ afgiftspraksis vedrørende den momssats, som skal anvendes på virksomhed udøvet af erhvervsdrivende, der driver fitnesscentre.
- 40 Det påhviler i sidste ende den forelæggende ret at undersøge arten og rækkevidden af den nævnte kongelige anordning og af den nævnte kommentar i national ret.
- 41 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 14) i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at en levering af tjenesteydelser, der består i indrømmelse af en adgang til brug af et fitnesscenters sportsfaciliteter og i levering af personlig instruktion eller holdinstruktion, kan pålægges en nedsat momssats, når denne instruktion er knyttet til brugen af disse faciliteter og er nødvendig for udøvelsen af sporten og den fysiske træning, eller når denne instruktion er en biydelse til brugen af de nævnte faciliteter eller til en effektiv brug heraf.

Sagsomkostninger

- 42 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med nr. 14) i bilag III til dette direktiv,

skal fortolkes således, at

en levering af tjenesteydelser, der består i indrømmelse af en adgang til brug af et fitnesscenters sportsfaciliteter og i levering af personlig instruktion eller holdinstruktion, kan pålægges en nedsat merværdiafgiftssats, når denne instruktion er knyttet til brugen af disse faciliteter og er nødvendig for udøvelsen af sporten og den fysiske træning, eller når denne instruktion er en biydelse til brugen af de nævnte faciliteter eller til en effektiv brug heraf.

Underskrifter