

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

22 päivänä syyskuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – Liitteessä III oleva 14 kohta – Käsite ”urheilulaitosten käyttöoikeus” – Kuntokeskukset – Yksilöllinen ohjaus tai ryhmäohjaus

Asiassa C-330/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Itä-Flanderin alioikeus, Gentin osasto, Belgia) on esittänyt 20.5.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.5.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The Escape Center BVBA

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Jääskinen sekä tuomarit M. Safjan ja M. Gavalec (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- The Escape Center BVBA, edustajanaan H. Vandebergh, advocaat,
- Belgian hallitus, asiamiehinnään P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. K. Bulterman ja A. Hanje,
- Suomen hallitus, asiamiehenään M. Pere,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään P. Carlin ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat kuntokeskuksen toiminnanharjoittaja The Escape Center BVBA ja Belgian valtio ja joka koskee alennetun arvonlisäverokannan soveltamista kyseisen yhtiön toimintaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, jonka on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.

4 Kyseisen direktiivin 97 artiklassa säädetään, että yleisen verokannan on oltava vähintään 15 prosenttia.

5 Mainitun direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —”

6 Arvonlisäverodirektiivin liitteen III, joka sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja arvonlisäverokantoja, 14 kohdassa mainitaan seuraavaa:

”Urheilulaitosten käyttöoikeus”.

Belgian oikeus

7 Arvonlisäverolain (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde), joka annettiin 3.7.1969, 37 §:n 1 momentin mukaan kuningas vahvistaa kyseisen veron verokannat ja päättää tavaroiden ja palvelujen jakamisesta näihin verokantoihin ottaen huomioon Euroopan unionin asiaa koskevat säännökset.

8 Arvonlisäverokantojen vahvistamisesta ja tavaroiden ja palvelujen jakamisesta näihin verokantoihin 20.7.1970 annetun kuninkaan asetuksen nro 20 (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) 1 §:ssä säädetään, että kyseisessä laissa tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin sovellettava yleinen arvonlisäverokanta on 21 prosenttia ja että tästä periaatteesta poiketen veroa kannetaan 6 prosentin alennetulla verokannalla kyseisen kuninkaan asetuksen liitteessä olevassa taulukossa A lueteltujen tavaroiden ja palvelujen osalta. Tässä pykälässä säädetään kuitenkin, ettei tätä alennettua verokantaa saa soveltaa, jos liitteessä A tarkoitettut palvelut ovat epäolennainen osa monitahoista sopimusta, jonka kohteena ovat pääasiallisesti muut palvelut.

9 Mainitun kuninkaan asetuksen liitteessä olevan taulukon A XXVIII otsakkeen mukaan 6 prosentin verokantaa sovelletaan ”pääsyn myöntämiseen kulttuuri?, urheilu? tai viihdelaitoksiin sekä oikeuden myöntämiseen niiden käyttöön – –”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 The Escape Center, joka on voittoa tavoitteleva yhtiö, joka on arvonlisäverovelvollinen kuntokeskustoiminnasta, tarjoaa henkilöille oikeuden päästä tiloihinsa, joissa nämä voivat parantaa kuntoa ja kehittää lihaksiaan laitteiden avulla. Kuntolaitteiden käyttö tapahtuu yksilöllisesti tai ryhmässä, myös (vähäisessä määrin) ohjattuna. Se tarjoaa myös yksilöllistä valmennusta ja ryhmätunteja.

11 Kyseinen yhtiö on jatkuvasti ilmoittanut 21 prosentin arvonlisäverokannan toiminnalleen. Se otti kuitenkin huomioon arvonlisäveroa koskevan kansallisen oikeuskäytännön, joka oli syntynyt asiassa, jossa se ei ollut asianosaisena, ja katsoi, että sen koko toimintaan oli sovellettava alennettua 6 prosentin arvonlisäverokantaa yleisen 21 prosentin arvonlisäverokannan sijasta.

12 The Escape Center vaati näin ollen ajanjaksolta, joka ulottuu vuodesta 2015 vuoden 2018 ensimmäisen neljänneksen loppuun, arvonlisäverokantojen erotuksen eli 15 prosentin perusteella 48 622,64 euron palautusta. Verohallinto ei hyväksynyt vaatimusta ja lähetti 25.3.2019 oikaisuilmoituksen, jonka kyseinen yhtiö riitautti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gentissä (Itä-Flanderin alioikeus, Gentin osasto, Belgia).

13 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että Belgian verohallinnon käytäntö ei ole yhdenmukainen kuntokeskustoimintaan sovellettavan arvonlisäverokannan osalta. Tietyt tarkastajat nimittäin katsovat, että 21 prosentin yleistä verokantaa on sovellettava kaikkeen tähän toimintaan, kun taas toiset tarkastajat suostuvat soveltamaan 6 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa taikka painotettua arvonlisäverokantaa, joka perustuu erittelyyn eri toiminnoista, joihin sovelletaan näitä kahta verokantaa.

14 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Alankomaiden veroviranomaiset puolestaan myöntävät, että palvelut, kuten kurssien, neuvonnan tai ohjauksen tarjoaminen, sisältyvät käsitteeseen ”tilaisuuden antaminen urheiluun”, johon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa. Kyseinen tuomioistuin toteaa myös olevansa taipuvainen katsomaan unionin tuomioistuimen 10.11.2016 antamassa tuomiossa Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) vahvistetun oikeuskäytännön perusteella, että urheilulaitosten käyttöoikeus kuuluu alennetun arvonlisäverokannan piiriin silloinkin, kun palvelua täydentää yksilöllinen ohjaus tai ryhmäohjaus.

15 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent katsoi tässä tilanteessa, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin säännösten

tulkintaa, ja päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, tulkittava siten, että urheilulaitosten käyttöoikeus kuuluu alennetun arvonlisäverokannan piiriin vain, jos sen yhteydessä ei tarjota yksilöllistä ohjausta tai ryhmäohjausta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, tulkittava siten, että palvelujen suoritukseen, joka muodostuu kuntokeskuksen urheilulaitosten käyttöoikeuden tarjoamisesta ja yksilöllisen ohjauksen tai ryhmäohjauksen tarjoamisesta, voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

17 Arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan kunkin jäsenvaltion on sovellettava samaa yleistä arvonlisäverokantaa tavaroiden luovutuksille ja palvelujen suorituksille.

18 Poikkeuksena tästä pääsäännöstä jäsenvaltioille annetaan kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 kohdassa mahdollisuus soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa. Saman direktiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja arvonlisäverokantoja saa soveltaa ainoastaan saman direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

19 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”urheilulaitosten käyttöoikeuteen”.

20 Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä urheilulaitosten käyttöoikeuden käsitteen määritelmää, eikä direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetussa neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) säädetä tämän käsitteen määritelmästä. Lisäksi arvonlisäverodirektiivi tai täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011 ei sisällä viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen tältä osin, joten mainittua käsitettä on tulkittava itsenäisesti ja yhtenäisesti (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 53 ja 54 kohta).

21 Unionin tuomioistuin on jo tulkinnut arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan 14 kohtaan sisältyvää urheilulaitosten käyttöoikeuden käsitettä siten, että se on ymmärrettävä niin, että se koskee oikeutta käyttää urheilemiseen ja liikuntakasvatukseen tarkoitettuja laitoksia sekä niiden käyttöä mainittuun tarkoitukseen (tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 65 kohta).

22 Näin ollen urheilun ja liikuntakasvatuksen harjoittamiseen tarvittavat näiden laitosten käyttöön liittyvät palvelut voivat kuulua tämän direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 66 kohta).

23 Kuten komissio korostaa, tämä toteamus on sopusoinnussa sen kanssa, että unionin lainsäätäjä on valinnut urheilun ja liikuntakasvatuksen tosiasialliseen harjoittamiseen kannustamisen sen sijaan, että painotettaisiin urheilulaitoksia koskevaa käyttöoikeutta. Tämän liitteen III tarkoitus on nimittäin, että tietyt erityisen tarpeelliset palvelut tulisivat halvemmiksi ja olisivat siten helpommin arvonlisäveron lopulta maksavan loppukuluttajan saatavilla (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19,

EU:C:2021:314, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tässä yhteydessä sen 14 kohdalla pyritään edistämään urheilun harrastamista ja saattamaan harrastusmahdollisuudet paremmin yksityishenkilöiden ulottuville (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, 64 kohta).

24 Vaikka on kiistatonta, että kuntokeskukseen pääsy, joka antaa oikeuden käyttää urheilulaitoksia, samoin kuin uusien asiakkaiden ohjaaminen käyttämään kyseisen kuntokeskuksen laitteita vastuullisesti, kuuluu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan soveltamisalaan, on todettava, että The Escape Center tarjoaa tämän pääsyn ja käyttöoikeuden lisäksi yksilöllistä ohjausta ja ryhmätunteja. Näin ollen on tutkittava, voivatko kaikki kyseisen yhtiön tarjoamat palvelut kuulua tämän direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan soveltamisalaan sikäli kuin ne muodostavat yhden ainoan suorituksen.

25 Tässä yhteydessä on muistutettava, että suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, 22 kohta ja tuomio 17.12.2020, Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049, 25 kohta).

26 Tästä on lisäksi kyse silloin, kun yksi tai useampi suoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen ja kun muut suoritukset muodostavat yhden tai useamman liitännäisen suorituksen, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 21.2.2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, 52 kohta ja tuomio 19.12.2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, 34 kohta).

27 Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, että muissa olosuhteissa tällaisen toimen osatekijät voidaan suorittaa erikseen ja niitä pidetään arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla erillisinä ja itsenäisinä (ks. vastaavasti määräys 19.1.2012, Purple Parking ja Airparks Services, C?117/11, ei julkaistu, EU:C:2012:29, 31 kohta).

28 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioidakseen, ovatko yksilöllinen ohjaus ja ryhmätunnit, joihin kuntokeskukseen pääsy antaa myös oikeuden, liitännäispalveluja tällaisen pääsyn tai keskuksen urheilulaitosten käytön myöntämiselle, tutkittava kyseisen toimen ominaispiirteitä ja otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa se toteutetaan (määräys 19.1.2012, Purple Parking ja Airparks Services, C?117/11, ei julkaistu, EU:C:2012:29, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä tällaiset arvioinnit, unionin tuomioistuimen tulee kuitenkin esittää sille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 8.12.2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, 30 kohta).

30 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on tärkeää huomata, että urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja on mahdollisuuksien mukaan tarkasteltava kokonaisuutena (ks. analogisesti tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C?55/14, EU:C:2015:29, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tältä osin on todettava Alankomaiden hallituksen tavoin, että tietyt kuntokeskuksissa harjoitettavat fyysiset toiminnot edellyttävät välttämättä opastusta, joka mahdollistaa niiden

harjoittamisen, tai niitä voidaan harjoittaa vain ryhmätunnilla. Näin ollen pääsy kuntokeskukseen, joka tarjoaa tällaista fyysistä toimintaa, ja yksilöllinen opastus ja ryhmätunnit, joihin tämä pääsy oikeuttaa, vaikuttavat toisiinsa liittyviltä osatekijöiltä, jotka muodostavat lähtökohtaisesti yhden ainoan suorituksen. Kuten Suomen hallitus korostaa, näin ei sitä vastoin ole silloin, kun kuntokeskuksessa suoritettavalla yksilöllisellä ohjauksella tai ryhmätunnilla ei tavoitella tietyn fyysisen toiminnan tavanomaisia opastusta tai ohjausta vaan lähinnä jonkin urheilulajin opetusta tai harjoittelua.

32 Lisäksi se seikka, että asiakkaille tarjotut pääsyliput mahdollistavat pääsyn myös kuntokeskuksen tiloihin, joissa urheilua ja liikuntakasvatusta voidaan harjoittaa vain ryhmätunneilla, riippumatta todella käytetyn laitoksen tyypistä ja mahdollisesta osallistumisesta ryhmätunneille, on tärkeä osoitus yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta. Tässä yhteydessä tarkoituksen, johon kukin vierailijoista käyttää käyttöön annettuja tiloja, tai toimijan tarjoamille ryhmätunneille osallistumisen huomioon ottaminen olisi vastoin arvonlisäverojärjestelmän tavoitetta taata oikeusvarmuus ja tavoitetta turvata arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa säädettyjen vapautusten oikea ja yksinkertainen soveltaminen. Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäveron soveltamiseen liittyvien toimien helpottamiseksi kyseessä olevan liiketoimen objektiivinen luonne jätetään ottamatta huomioon vain poikkeustilanteissa (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 32 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta lopullisesta arvioinnista muuta johdu, unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista, sellaisina kuin ne on esitetty ennakkoratkaisupyyntöissä, näyttää ilmenevän, että yksilöllinen ohjaus ja ryhmätunnit, joihin The Escape Centerin ylläpitämään kuntokeskukseen pääsy antaa oikeuden, ovat liitännäisiä kyseisen kuntokeskuksen laitosten käyttöoikeuteen tai niiden tosiasialliseen käyttöön nähden.

34 On lisättävä, että kun jäsenvaltio päättää käyttää arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tämän direktiivin liitteessä III tarkoitettuun palvelujen ryhmään, sillä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – mahdollisuus rajoittaa tämän alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tähän ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin (ks. vastaavasti tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 28 kohta ja tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Belgian hallitus toteaa, että Belgian lainsäätäjä on 20.7.1970 annetun kuninkaan asetuksen nro 20 1 §:llä ja kyseisen kuninkaan asetuksen liitteessä olevan taulukon A XXVIII otsakkeella ottanut käyttöön tällaisen rajoituksen säätääkseen alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta ainoastaan oikeuden myöntämiseen pääsille urheilulaitoksiin ja niiden käyttöön mutta ei ohjaukseen, olipa se yksilöllistä tai ei, eikä minkäänlaiseen kurssimuotoiseen opastukseen. Näin ollen – kuten kuntokeskuksia koskevassa 24.7.1984 annetussa erityisessä hallinnollisessa soveltamisohjeessa täsmennetään – siinä tapauksessa, että kuntokeskuksen ylläpitäjä tarjoaa opetusta henkilöille, jotka harjoittavat siellä eri toimintoja, sen palveluihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa.

36 Belgian hallituksen mukaan tällainen alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen täyttää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetut kaksi edellytystä, jotka on palautettu mieleen edellä 34 kohdassa ja joiden mukaan kansallisessa lainsäädännössä on yhtäältä säädettävä alennetun verokannan soveltamista varten vain kyseessä olevaan palvelujen ryhmään liittyvistä konkreettisista ja erityisistä osatekijöistä ja toisaalta siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 30

kohta ja tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 45 kohta).

37 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, onko nyt käsiteltävässä asiassa kyse alennetun arvonlisäverokannan valikoivasta soveltamisesta, unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirjasta aineistosta ilmenee, ettei näin näytä olevan.

38 Yhtäältä näet kyseisen kuninkaan asetuksen säännöksissä, joihin Belgian hallitus on vedonnut, ei vaikuta tarkemmin määriteltävän arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan 14 kohtaan sisältyvään ryhmään kuuluvien palvelujen joukosta niitä palveluja, joihin alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan. Koska näissä säännöksissä toistetaan olennaisilta osin liitteessä III olevan 14 kohdan sisältö, niiden ei voida katsoa rajoittavan alennetun arvonlisäverokannan soveltamista kyseessä olevan palvelujen ryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin.

39 Toisaalta 24.7.1984 annetusta kuntokeskuksia koskevasta erityisestä hallinnollisesta soveltamisohjeesta on todettava, että se näyttää vain heijastavan hallintokäytäntöä, koska Belgian hallitus ei osoita, että se olisi toteuttanut järjestelmän, jossa sovelletaan valikoivasti alennettua arvonlisäverokantaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään mainitse ennakkoratkaisupyyntönsä tältä hallinnolliselta soveltamisohjelta ja esittää erilaisia verokäytäntöjä, jotka koskevat kuntokeskuksia harjoittavien toimijoiden toimintaan sovellettavaa arvonlisäverokantaa.

40 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä tarkastettava kyseisen kuninkaan asetuksen ja kyseisen soveltamisohjeen luonne ja ulottuvuus kansallisessa oikeudessa.

41 Edellä esitetyillä perusteilla esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että palvelujen suoritukseen, joka muodostuu kuntokeskuksen urheilulaitosten käyttöoikeuden myöntämisestä ja yksilöllisen ohjauksen tai ryhmäohjauksen tarjoamisesta, voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, kun kyseinen ohjaus liittyy näiden laitosten käyttöön ja on tarpeellista urheilun ja liikuntakasvatuksen harjoittamiseksi tai kun tämä ohjaus on liitännäistä mainittujen laitosten käyttöoikeuteen tai niiden tosiasialliseen käyttöön nähden.

Oikeudenkäyntikulut

42 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa,

on tulkittava siten, että

palvelujen suoritukseen, joka muodostuu kuntokeskuksen urheilulaitosten käyttöoikeuden myöntämisestä ja yksilöllisen ohjauksen tai ryhmäohjauksen tarjoamisesta, voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, kun kyseinen ohjaus liittyy näiden laitosten käyttöön ja on tarpeellista urheilun ja liikuntakasvatuksen harjoittamiseksi tai kun tämä ohjaus on liitännäistä mainittujen laitosten käyttöoikeuteen tai niiden tosiasialliseen

käyttöön nähden.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.