

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 22. septembra 2022(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 98 – Možnost držav ?lanic, da uporabijo nižjo stopnjo DDV za nekatere dobave blaga in opravljanje storitev – Priloga III, to?ka 14 – Pojem ‚[pravica do] uporab[e] športnih objektov‘ – Telovadnice – Individualno ali skupinsko vodenje“

V zadevi C?330/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (sodiš?e prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu, Belgija) z odlo?bo z dne 20. maja 2021, ki je na Sodiš?e prispela 27. maja 2021, v postopku

The Escape Center BVBA

proti

Belgische Staat,

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi N. Jääskinen, predsednik senata, M. Safjan in M. Gavalec (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za The Escape Center BVBA H. Vandebergh, advocaat,
- za belgijsko vlado P. Cottin, J.-C. Halleux in C. Pochet, agenti,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in A. Hanje, agentki,
- za finsko vlado M. Pere, agentka,
- za Evropsko komisijo P. Carlin in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v povezavi s točko 14 Priloge III k tej direktivi.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo The Escape Center BVBA, upravljavko telovadnice, in Belgische Staat (Belgijska država) v zvezi z uporabo nižje stopnje davka na dodano vrednost (DDV) za dejavnosti te družbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 96 Direktive o DDV države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določa vsaka država članica ter ki je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.

4 Člen 97 te direktive določa, da splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %.

5 Člen 98(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

6 V točki 14 Priloge III k Direktivi o DDV, ki vsebuje seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV iz člena 98 te direktive, je navedeno:

„[pravica do] uporab[e] športnih objektov“.

Belgijsko pravo

7 V skladu s členom 37(1) zakona z dne 3. julija 1969 o sprejetju zakonika o davku na dodano vrednost kralj določa stopnje tega davka ter porazdelitev blaga in storitev med temi stopnjami ob upoštevanju ureditve, ki jo na tem področju sprejme Evropska unija.

8 Člen 1 kraljevega odloka št. 20 z dne 20. julija 1970 o določitvi stopenj davka na dodano vrednost ter porazdelitve blaga in storitev v skladu s temi stopnjami določa, da je splošna stopnja DDV, ki se uporablja za blago in storitve iz navedenega zakonika, določena pri 21 % in da se z odstopanjem od tega načela davek obračuna po nižji stopnji 6 % za blago in storitve, naštet v preglednici A iz priloge k temu kraljevemu odloku. Vendar ta člen določa, da te nižje stopnje ni mogoče uporabiti, če so storitve iz preglednice A pomožni del kompleksne pogodbe, katere glavni predmet so druge storitve.

9 Na podlagi razdelka XXVIII preglednice A iz priloge k navedenemu kraljevemu odloku se stopnja 6 % uporablja za „[p]odelitev pravice do dostopa do kulturnih in športnih objektov ter objektov za razvedrilo in podelitev pravice do njihove uporabe“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 The Escape Center, družba s pridobitnim namenom in zavezanica za DDV za dejavnost

„telovadnice“, osebam podeljuje pravico do dostopa do svojih prostorov, v katerih lahko te osebe uporabljajo opremo za izboljšanje svoje fizične kondicije in razvoj mišičja. Športna oprema se uporablja individualno ali v skupini, z omejenim vodenjem ali brez njega. Navedena družba ponuja tudi vadbo z osebnim trenerjem in skupinske vadbe.

11 Ta družba je v okviru svoje dejavnosti vedno obračunavala 21-odstotni DDV. Vendar je ob upoštevanju nacionalne sodne prakse na področju DDV, ki izhaja iz zadeve, v kateri ni bila stranka, menila, da se za njeno celotno dejavnost namesto splošne stopnje DDV v višini 21 % uporablja nižja stopnja DDV v višini 6 %.

12 Družba The Escape Center je zato za obdobje od leta 2015 do vključno prvega četrtletja leta 2018 zahtevala povračilo razlike DDV v višini 15 odstotnih točk, to je 48.622,64 EUR. Ker se davčna uprava s tem stališčem ni strinjala, je 25. marca 2019 tej družbi poslala odlobo o popravku, ki jo je ta družba izpodbijala pred predložitvenim sodiščem, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu, Belgija).

13 To sodišče poudarja, da praksa belgijske davčne uprave glede stopnje DDV, ki jo je treba uporabiti za dejavnost subjektov, ki upravljajo telovadnice, ni enotna. Nekateri nadzorniki naj bi namreč menili, da je treba splošno stopnjo v višini 21 % uporabiti za vse te dejavnosti, medtem ko naj bi drugi nadzorniki sprejeli uporabo nižje stopnje v višini 6 % ali ponderirane stopnje DDV na podlagi porazdelitve različnih dejavnosti, za katere ti stopnji veljata.

14 Poleg tega nizozemska davčna uprava po navedbah predložitvenega sodišča priznava, da storitve, kot so organizacija vadb, dajanje navodil ali zagotavljanje vodenja, spadajo pod pojem „omogočanje priložnosti za športno aktivnost“, za kar velja nižja stopnja DDV. To sodišče navaja tudi, da se nagiba k temu, da ob razlagi sodne prakse, ki jo je Sodišče razvilo v sodbi z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), razsodi, da se za pravico do uporabe športnih objektov uporablja nižja stopnja DDV, tudi če je storitev dopolnjena z individualnim ali skupinskim vodenjem.

15 V teh okoliščinah je Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu) – ker je menilo, da je za rešitev spora, o katerem odloča, potrebna razlaga določb Direktive o DDV – prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 98(2) Direktive [o DDV] v povezavi s točko 14 Priloge III k tej direktivi razlagati tako, da se za pravico do uporabe športnih objektov nižja stopnja DDV uporablja le, če storitev ni dopolnjena z individualnim ali skupinskim vodenjem?“

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 98(2) Direktive o DDV v povezavi s točko 14 Priloge III k tej direktivi razlagati tako, da se za opravljanje storitev, ki vključujejo podelitev pravice do uporabe športnih objektov v telovadnici in zagotavljanje individualnega ali skupinskega vodenja, lahko uporabi nižja stopnja DDV.

17 V skladu s členom 96 Direktive o DDV vsaka država članica za dobavo blaga in opravljanje storitev uporablja isto splošno stopnjo DDV.

18 Z odstopanjem od tega načela člen 98(1) te direktive državam članicam priznava možnost uporabe ene ali dveh nižjih stopenj DDV. V skladu s členom 98(2), prvi pododstavek, navedene direktive se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz

kategorij, določenih v Prilogi III k isti direktivi.

19 Točka 14 Priloge III k Direktivi o DDV državam članicam dovoljuje uporabo nižje stopnje DDV za „[pravico do] uporab[e] športnih objektov“.

20 Direktiva o DDV ne vsebuje opredelitve pojma „[pravica do] uporab[e] športnih objektov“, Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1) pa ne določa opredelitve tega pojma. Poleg tega niti Direktiva o DDV niti Izvedbena uredba št. 282/2011 ne vsebujeta napotitve na pravo držav članic v zvezi s tem, tako da je navedeni pojem treba razlagati avtonomno in enotno (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2015, Sudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, točki 53 in 54).

21 Sodišče pa je pojem „[pravica do] uporab[e] športnih objektov“ iz točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV že razlagalo v smislu, da ga je treba razumeti tako, da se nanaša na pravico do uporabe objektov, namenjenih izvajanju športa in telesne vzgoje, ter njihovo uporabo v ta namen (sodba z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 65).

22 Tako je s točko 14 Priloge III k tej direktivi lahko zajeto opravljanje storitev, povezanih z uporabo teh objektov ter potrebnih za izvajanje športa in telesne vzgoje (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 66).

23 Kot poudarja Komisija, je ta ugotovitev v skladu z odločitvijo zakonodajalca Unije, da spodbuja dejansko izvajanje športa in telesne vzgoje, namesto da bi se osredotočil na izvrševanje pravice do dostopa do športnih objektov. Namen te priloge III je namreč, da se za končnega potrošnika, ki v končni fazi nosi strošek DDV, pocenijo nekatere storitve, ki se štejejo za posebej potrebne, in da se mu tako olajša dostop do teh storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, točka 37 in navedena sodna praksa), v tem okviru pa je namen točke 14 te priloge spodbujati izvajanje športnih dejavnosti in omogočiti, da so dostopne posameznikom (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 64).

24 Čeprav ni dvoma, da dostop do telovadnice, ki daje pravico do uporabe športnih objektov, in vodenje novih strank zaradi odgovorne uporabe opreme te telovadnice spadata v okvir točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV, je vseeno treba poudariti, da družba The Escape Center poleg tega dostopa in te pravice do uporabe ponuja osebno vodenje in skupinske vadbe. Zato je treba preveriti, ali lahko vse storitve, ki jih ponuja ta družba, spadajo v okvir točke 14 Priloge III k tej direktivi, saj naj bi sestavljale enotno storitev.

25 V zvezi s tem je treba spomniti, da gre za „enotno storitev“, kadar sta dva ali je več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je običajni potrošnik, tako tesno povezanih, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (sodbi z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, točka 22, in z dne 17. decembra 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, točka 25).

26 Tako je tudi, kadar je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Med drugim je treba storitev šteti za pomožno storitev glavne, če sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, ki omogoča najboljšo uporabo glavne storitve ponudnika (sodbi z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 52, in z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 34).

27 V zvezi s tem dejstvo, da je mogoče v drugih okoliščinah elemente, ki sestavljajo tako

transakcijo, zagotoviti ločeno ter da se ti v skladu s členom 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV štejejo za ločene in neodvisne, ni pomembno (glej v tem smislu sklep z dne 19. januarja 2012, *Purple Parking in Airparks Services*, C-117/11, neobjavljen, EU:C:2012:29, točka 31).

28 Predložitveno sodišče mora – da bi presodilo, ali so osebno vodenje in skupinske vadbe, do katerih je z dostopom do telovadnice prav tako podeljena pravica, pomožne storitve glede na zagotovitev takega dostopa oziroma glede na uporabo športnih objektov take telovadnice – preučiti značilnosti zadevne transakcije ob upoštevanju vseh okoliščin, v katerih se ta opravi (sklep z dne 19. januarja 2012, *Purple Parking in Airparks Services*, C-117/11, neobjavljen, EU:C:2012:29, točka 30 in navedena sodna praksa).

29 Čeprav je taka presoja naloga predložitvenega sodišča, mora temu sodišču Sodišče vseeno dati vse elemente razlage prava Unije, ki mu lahko koristijo (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, točka 31 in navedena sodna praksa, ter z dne 8. decembra 2016, *Stock'94*, C-208/15, EU:C:2016:936, točka 30).

30 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da je Sodišče že razsodilo, da je treba storitve, povezane s športom in telesno vzgojo, kolikor je mogoče, obravnavati kot celoto (glej po analogiji sodbo z dne 22. januarja 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, točka 25 in navedena sodna praksa).

31 V zvezi s tem je treba, kot je to storila nizozemska vlada, navesti, da je za nekatere fizične dejavnosti, ki se izvajajo v telovadnicah, nujno potrebno vodstvo, ki omogoča njihovo izvajanje, oziroma da se nekatere od njih lahko izvajajo le v okviru skupinske vadbe. Zato se zdi, da so dostop do telovadnice, ki ponuja take fizične dejavnosti, ter individualno vodstvo in skupinske vadbe, do katerih je s tem dostopom podeljena pravica, povezani elementi, ki na celoma sestavljajo eno samo storitev. Nasprotno pa, kot poudarja finska vlada, to ne velja, kadar namen osebnega vodenja oziroma skupinske vadbe, ki se izvajata v okviru telovadnice, ni običajno vodstvo oziroma vodenje pri nekaterih fizičnih dejavnostih, temveč predvsem poučevanje ali trening športne discipline.

32 Poleg tega, če paketi, ki so ponujeni strankam, omogočajo dostop tako do prostorov telovadnice, v katerih je mogoče izvajati šport in telesno vzgojo, kot do skupinskih vadb, brez kakršnega koli razlikovanja glede na vrsto objekta, ki se dejansko uporablja, in glede na morebitno sodelovanje pri skupinskih vadbah, ta okoliščina pomeni pomemben indic za obstoj enotne storitve. V tem okviru bi bilo upoštevanje namena vsakega obiskovalca glede uporabe infrastrukture, ki je dana na voljo, ali glede sodelovanja pri skupinskih vadbah, ki jih ponuja izvajalec, v nasprotju s cilji, ki jim sledi sistem DDV, in sicer da se zagotovi pravna varnost ter pravilna in enostavna uporaba nižje stopnje DDV v zvezi z uporabo športnih objektov. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba za olajšanje ukrepov, povezanih z uporabo DDV, upoštevati, razen izjemoma, objektivno naravo zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, točki 32 in 36 ter navedena sodna praksa).

33 Tako se zdi, da je – s pridržkom presoje, ki jo na koncu opravi predložitveno sodišče – iz elementov, ki jih ima Sodišče na voljo in kot so bili predstavljeni v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, razvidno, da so osebno vodenje in skupinske vadbe, do katerih je podeljena pravica z dostopom do telovadnice, ki jo upravlja družba *The Escape Center*, pomožni glede na pravico do uporabe objektov te telovadnice ali dejansko uporabo teh objektov.

34 Poleg tega je treba dodati, da ima država članica, če se odloži, da bo uporabila možnost, ki jo daje člen 98(1) in (2) Direktive o DDV, in sicer uporabiti nižjo stopnjo DDV za kategorijo storitev iz Priloge III k tej direktivi, možnost, da pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, omeji uporabo te nižje stopnje DDV na konkretne in posebne

vidike te kategorije (glej v tem smislu sodbi z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C?94/09, EU:C:2010:253, to?ka 28, in z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C?406/20, EU:C:2021:720, to?ka 25 in navedena sodna praksa).

35 Belgijska vlada pa navaja, da je belgijski zakonodajalec s ?lenom 1 kraljevega odloka št. 20 z dne 20. julija 1970 in razdelkom XXVIII preglednice A iz priloge k temu kraljevemu odloku tako omejitev uvedel, da bi dolo?il uporabo nižje stopnje DDV le za podelitev pravice do dostopa do športnih objektov in njihove uporabe, brez kakršnega koli vodenja, osebnega ali ne, in kakršnega koli vodstva v obliki vadb. Zato – kot naj bi bilo pojasnjeno v posebnem upravnem komentarju v zvezi z upravljanjem „Fitnesscenter“, ki je bil sprejet 24. julija 1984 – ?e upravljavec telovadnice osebam, ki tam izvajajo razli?ne dejavnosti, zagotavlja pou?evanje, naj bi bile storitve tega upravljavca obdav?ene po splošni stopnji DDV.

36 Po mnenju te vlade taka selektivna uporaba nižje stopnje DDV izpolnjuje dvojni pogoj iz sodne prakse Sodiš?a, na katero je bilo opozorjeno v to?ki 34 te sodbe, v skladu s katerim mora nacionalna ureditev na eni strani za uporabo nižje stopnje izlo?iti le konkretne in posebne vidike zadevne kategorije storitev, na drugi strani pa mora spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti (sodbi z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija, C?94/09, EU:C:2010:253, to?ka 30, in z dne 27. februarja 2014, Pro Med Logistik in Pongratz, C?454/12 in C?455/12, EU:C:2014:111, to?ka 45).

37 ?eprav mora predložitveno sodiš?e preveriti, ali gre v obravnavanem primeru za selektivno uporabo nižje stopnje DDV, se zdi, da iz spisa, predloženega Sodiš?u, izhaja, da ni tako.

38 Na eni strani se namre? zdi, da z dolo?bami navedenega kraljevega odloka, na katere se sklicuje belgijska vlada, med storitvami, ki so vklju?ene v kategorijo iz to?ke 14 Priloge III k Direktivi o DDV, niso natan?neje dolo?ene tiste, za katere se uporablja nižja stopnja DDV. Ker te dolo?be v bistvu povzemajo vsebino navedene to?ke 14 Priloge III, zanje ni mogo?e šteti, da omejujejo uporabo nižje stopnje DDV na konkretne in posebne vidike zadevne kategorije storitev.

39 Na drugi strani je treba glede posebnega upravnega komentarja v zvezi z upravljanjem „Fitnesscenter“, sprejetega 24. julija 1984, opozoriti, da se zdi, da ta odra?a zgolj upravno prakso, saj belgijska vlada ne trdi, da je z njim uveljavila selektivno uporabo nižje stopnje DDV. Poleg tega se predložitveno sodiš?e v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be ne sklicuje na ta upravni komentar in navaja razli?no dav?no upravno prakso glede stopnje DDV, ki jo je treba uporabiti za dejavnost upravljavcev telovadnic.

40 Predložitveno sodiš?e mora nazadnje preveriti naravo in obseg navedenega kraljevega odloka in navedenega komentarja v nacionalnem pravu.

41 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 98(2) Direktive o DDV v povezavi s to?ko 14 Priloge III k tej direktivi razlagati tako, da se za opravljanje storitev, ki vklju?ujejo podelitev pravice do uporabe športnih objektov v telovadnici in zagotavljanje individualnega ali skupinskega vodenja, lahko uporabi nižja stopnja DDV, ?e je to vodenje povezano z uporabo teh objektov ter je potrebno za izvajanje športa in telesne vzgoje ali ?e je to vodenje pomožno glede na pravico do uporabe navedenih objektov oziroma glede na njihovo dejansko uporabo.

Stroški

42 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 98(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s točko 14 Priloge III k tej direktivi

je treba razlagati tako:

za opravljanje storitev, ki vključujejo podelitev pravice do uporabe športnih objektov v telovadnici in zagotavljanje individualnega ali skupinskega vodenja, se lahko uporabi nižja stopnja davka na dodano vrednost, če je to vodenje povezano z uporabo teh objektov ter je potrebno za izvajanje športa in telesne vzgoje ali če je to vodenje pomožno glede na pravico do uporabe navedenih objektov oziroma glede na njihovo dejansko uporabo.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.