



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

22. rujna 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. – Mogućnost država članica da primijene sniženu stopu PDV-a na određene isporuke robe i usluga – Prilog III. točka 14. – pojam ‚korištenje sportskih objekata‘ – Sportske dvorane – Pojedinačne ili grupne upute”

U predmetu C-330/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Istočnu Flandriju, Odjel u Gentu, Belgija), odlukom od 20. svibnja 2021., koju je Sud zaprimio 27. svibnja 2021., u postupku

The Escape Center BVBA

protiv

Belgische Staat,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Jääskinen, predsjednik vijeća, M. Safjan i M. Gavalec (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za The Escape Center BVBA, H. Vandeborgh, *advocaat*,
- za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, K. Bulterman i A. Hanje, u svojstvu agenata,
- za finsku vladu, M. Pere, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, P. Carlin i W. Roels, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: nizozemski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2., u vezi s točkom 14. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između The Escape Center BVBA, voditelja sportske dvorane i Belgische Staat (Belgijska Država) u vezi s primjenom snižene stope poreza na dodanu vrijednost (PDV) na djelatnosti tog društva.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a koju utvrđuje svaka država članica i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.
- 4 Članak 97. te direktive propisuje da standardna stopa ne može iznositi manje od 15 %.
- 5 Članak 98. stavci 1. i 2. navedene direktive predviđa:
„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.
2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.
[...]"
- 6 U Prilogu III. Direktivi o PDV-u, koji sadržava popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a navedene u njezinu članku 98. u točki 14. navodi se:
„korištenje sportskih objekata”.

Belgijsko pravo

- 7 U skladu s člankom 37. stavkom 1. Zakona od 3. srpnja 1969. o uvođenju Zakonika o porezu na dodanu vrijednost, kralj određuje stope tog poreza te razvrstava robu i usluge na temelju tih poreznih stopa, pri čemu u obzir uzima relevantne odredbe Europske unije.
- 8 Člankom 1. Kraljevske uredbe br. 20 od 20. srpnja 1970. o utvrđivanju stope poreza na dodanu vrijednost i utvrđivanju raspodjele robe i usluga prema tim stopama određuje se da se standardna stopa PDV-a koja se primjenjuje na robu i usluge iz navedenog zakonika utvrđuje u visini od 21 % i da se, odstupajući od tog načela, porez ubire po sniženoj stopi od 6 % za robu i usluge navedene u

tablici A Priloga toj Kraljevskoj uredbi. Međutim tim člankom se predviđa da se ta snižena porezna stopa ne smije primjenjivati ako su usluge navedene u tablici A pomoćna usluga u okviru složenog ugovora čiji su glavni objekt druge usluge.

- 9 U skladu s tablicom A odjeljkom XXVIII. Priloga navedenoj kraljevskoj uredbi porezna stopa od 6 % primjenjuje se na: „[o]dobrenje prava pristupa objektima za kulturu, sport i rekreaciju te odobrenje prava korištenja tim objektima”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 The Escape Center – društvo s ciljem ostvarivanja dobiti, kao i obveznik PDV-a za djelatnost „sportskih dvorana” – osobama odobrava pravo pristupa svojim prostorijama u kojima one mogu koristiti opremu za poboljšanje svoje tjelesne spreme i jačanje mišića. Sprave za tjelovježbu koriste se pojedinačno ili u grupama, bez davanja uputa ili davanjem ograničenih uputa. Tužitelj nudi i trening s osobnim trenerom te grupne treninge.
- 11 U okviru svoje djelatnosti to je društvo uvijek prijavljivalo PDV u visini od 21 %. Međutim, uzimajući u obzir nacionalnu sudsku praksu u području PDV-a, koja je nastala u predmetu u kojem tužitelj nije bio stranka, on je smatrao da se snižena stopa PDV-a od 6 % primjenjuje na njegovu cjelokupnu djelatnost umjesto standardne stope PDV-a od 21 %.
- 12 The Escape Center je stoga zahtijevao povrat razlike od 15 % PDV-a za razdoblje od 2015. do uključujući prvog tromjesečja 2018., odnosno 48 622,64 eura. Porezna uprava, ne dijeleći to stajalište, uputila je 25. ožujka 2019. rješenje o ispravku koje je to društvo osporilo pred sudom koji je uputio zahtjev, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Istočnu Flandriju, Odjel za Gent, Belgija).
- 13 Taj sud ističe da praksa belgijske porezne uprave nije ujednačena u pogledu stope PDV-a koju treba primijeniti na djelatnost subjekata koji vode sportske dvorane. Naime, određeni inspektori smatrali su da uobičajenu stopu od 21 % treba primijeniti na sve te djelatnosti, dok su drugi inspektori prihvaćali primjenu snižene stope od 6 % ili ponderirane stope PDV-a, pri čemu su se oslanjali na raspodjelu različitih djelatnosti koje podliježu tim dvjema stopama.
- 14 Osim toga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nizozemska porezna uprava priznala je da su usluge poput organiziranja treninga, davanja instrukcija ili osiguravanja davanja uputa obuhvaćene pojmom „pružanja mogućnosti za bavljenje sportom” na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a. Isto tako, taj sud navodi da je sklon presuditi, tumačenjem sudske prakse koju je Sud razvio u presudi od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), da je korištenje sportskih objekata obuhvaćeno sniženom stopom PDV-a, čak i ako je usluga nadopunjena davanjem pojedinačnih ili grupnih uputa.
- 15 U tim je okolnostima Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Istočnu Flandriju, Odjel za Gent), smatrajući da rješenje spora koji se pred njim vodi zahtijeva tumačenje odredbi Direktive o PDV-u, odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li članak 98. stavak 2. Direktive [o PDV-u] u vezi s točkom 14. Priloga III. toj direktivi tumačiti na način da je korištenje sportskih objekata obuhvaćeno područjem primjene snižene stope PDV-a samo ako se pritom ne daju pojedinačne ili grupne upute?”

O prethodnom pitanju

- 16 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 14. Priloga III. tog direktivi tumačiti na način da se na pružanje usluge koja se sastoji od odobrenja prava na korištenje sportskih objekata sportske dvorane te pružanja individualnih ili grupnih uputa može primijeniti snižena stopa PDV-a.
- 17 U skladu s člankom 96. Direktive o PDV-u, svaka država članica primjenjuje istu standardnu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga.
- 18 Odstupajući od tog načela, u članku 98. stavku 1. te direktive državama članicama je dana mogućnost da primijene jednu ili dvije snižene stope PDV-a. Na temelju članka 98. stavka 2. prvog podstavka navedene direktive, snižene stope PDV-a mogu se primijeniti samo na isporuke robe i usluga iz kategorija navedenih u Prilogu III. tog direktivi.
- 19 Točkom 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u državama članicama dopušta se da primijene sniženu stopu PDV-a na „korištenje sportskih objekata”.
- 20 Direktiva o PDV-u ne sadržava definiciju pojma „korištenje sportskih objekata” dok se Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera Direktive 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.) ne predviđa definicija tog pojma. Osim toga, Direktiva o PDV-u ni Provedbena uredba br. 282/2011 ne upućuju u tom pogledu na pravo država članica, tako da naveden pojam treba samostalno i ujednačeno tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2015., Saudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 53. i 54.).
- 21 Sud je pojam „korištenje sportskih objekata” iz točke 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u već tumačio tako da se odnosi na pravo korištenja objektima koji su namijenjeni bavljenju sportom i tjelesnom odgoju kao i na njihovo korištenje u te svrhe (presuda od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 65.).
- 22 Stoga točkom 14. Priloga III. tog direktivi mogu biti obuhvaćene isporuke usluga koje su vezane uz korištenje tih objekata i koje su potrebne za bavljenje sportom i tjelesni odgoj (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 66.).
- 23 Kao što to ističe Komisija, ta je tvrdnja u skladu s izborom zakonodavca Unije da ohrabri stvarno bavljenje sportom i tjelesni odgoj umjesto da stavlja naglasak na ostvarivanje prava na pristup sportskim objektima. Naime, svrha je tog Priloga III. učiniti manje skupima i stoga dostupnijima krajnjem potrošaču, koji u konačnici snosi PDV, određene usluge koje se smatraju osobito potrebnima (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, t. 37. i navedenu sudsku praksu) i, u tom kontekstu, njegova točka 14. ima za cilj promicanje bavljenja sportskim aktivnostima i da ih se učini dostupnima pojedincima (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 64.).
- 24 Iako je nedvojbeno da je pristup sportskoj dvorani kojim se daje pravo na korištenje sportskih objekata, kao i davanje uputa novim klijentima koje se odnose na odgovorno korištenje opreme te sportske dvorane, obuhvaćen točkom 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u, ipak je važno istaknuti

da The Escape Center, osim tog pristupa i tog korištenja, nudi pojedinačne upute i grupni trening. Stoga valja provjeriti mogu li sve usluge koje nudi to društvo biti obuhvaćene točkom 14. Priloga III. toj direktivi u smislu da čine jedinstvenu uslugu.

- 25 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da se radi o „jedinstvenoj usluzi” kada su dva elementa ili radnje ili više njih – koje potrošaču koji se smatra prosječnim izvrši porezni obveznik – toliko usko povezani da objektivno čine jednu gospodarski nerazdvojivu uslugu, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno (presude od 27. listopada 2005., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 22. i od 17. prosinca 2020., *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, t. 25.).
- 26 Tomu je također tako kada jedna ili više usluga čine glavnu uslugu, a jedna ili više usluga čine jednu ili više pomoćnih usluga koje dijele porezni tretman glavne usluge. Osobito, usluga se smatra pomoćnom glavnoj usluzi osobito kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, već sredstvo za korištenje najboljih uvjeta pružateljeve glavne usluge (presude od 21. veljače 2008., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 52. i od 19. prosinca 2018., *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 34.).
- 27 U tom pogledu, nije važna činjenica da, u drugim okolnostima, elementi od kojih se sastoji takva transakcija mogu biti zasebno pruženi i koji se na temelju članka 1. stavka 2. druge alineje Direktive o PDV-u mogu smatrati zasebnima i neovisnima (vidjeti u tom smislu rješenje od 19. siječnja 2012., *Purple Parking i Airparks Services*, C-117/11, neobjavljeno, EU:C:2012:29, t. 31.).
- 28 Kako bi ocijenio čine li pojedinačne upute i grupni treninzi, na koje pristup sportskoj dvorani također daje pravo, usluge koje su pomoćne dodjeli takvog pristupa ili korištenju sportskih objekata takve dvorane, sud koji je uputio zahtjev mora ispitati karakteristične elemente predmetne transakcije, uzimajući u obzir sve okolnosti u kojima se ona odvija (rješenje od 19. siječnja 2012., *Purple Parking i Airparks Services*, C-117/11, neobjavljeno, EU:C:2012:29, t. 30. i navedena sudska praksa).
- 29 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši takvu ocjenu, na Sudu je ipak da mu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2013., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 31. i navedenu sudsku praksu te presudu od 8. prosinca 2016., *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, t. 30.).
- 30 U ovom slučaju valja istaknuti da je Sud već presudio da usluge povezane sa sportom i tjelesnim odgojem valja, koliko je to moguće, razmatrati kao cjelinu (vidjeti po analogiji presudu od 22. siječnja 2015., *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 31 U tom pogledu, poput nizozemske vlade, valja navesti da određene fizičke djelatnosti koje se obavljaju u sportskim dvoranama nužno zahtijevaju okvir koji omogućuje njihovo obavljanje ili se mogu obavljati samo u okviru grupnog treninga. Prema tome, pristup sportskoj dvorani u kojoj se nudi obavljanje takvih fizičkih aktivnosti, individualnu poduku i grupne tečajeve na koje taj pristup daje pravo, čine se povezanim elementima koji načelno čine jedinstvenu uslugu. S druge strane, kao što to ističe finska vlada, to neće biti slučaj ako se pojedinačne upute ili grupni trening, koji se pružaju u sportskoj dvorani, ne odnose na uobičajene upute ili treniranje određenih fizičkih aktivnosti, nego u biti na podučavanje ili treniranje sportske discipline.

- 32 Osim toga, s obzirom na to da paketi ponuđeni klijentima daju pristup prostorijama sportske dvorane u kojima se može baviti sportom i tjelesnim odgojem kao i grupnim treninzima, bez razlikovanja u pogledu vrste objekata koji se stvarno koristi i mogućeg sudjelovanja u grupnim treninzima, ta je okolnost važan pokazatelj postojanja jedinstvene usluge. U tom kontekstu, uzimanje u obzir namjere svakog posjetitelja u vezi s korištenjem infrastrukture koja je stavljena na raspolaganje ili sudjelovanje u grupnim treninzima koje nudi pružatelj usluge protivno je ciljevima sustava PDV-a da se osigura pravna sigurnost kao i pravilna i jednostavna primjena snižene stope PDV-a u pogledu korištenja sportskih objekata. U tom pogledu valja podsjetiti na to da, kako bi se olakšale mjere u vezi s primjenom PDV-a, treba uzeti u obzir, osim u iznimnim slučajevima, objektivnu narav transakcije o kojoj je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 32. i 36. i navedenu sudsku praksu).
- 33 Stoga, ne dovodeći u pitanje ocjenu koju je u konačnici proveo sud koji je uputio zahtjev, iz elemenata kojima raspolaže Sud, kako su oni navedeni u zahtjevu za prethodnu odluku, proizlazi da su pojedinačne upute i grupni treninzi, na koje se pristupom sportskoj dvorani kojom upravlja The Escape Center daje pravo, pomoćni pravu korištenja objekata te dvorane ili njihovu stvarnom korištenju.
- 34 Osim toga, valja dodati da, kada država članica odluči iskoristiti mogućnost iz članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive o PDV-u da primijeni sniženu stopu PDV-a na određenu kategoriju usluga iz Priloga III. toj direktivi, ona ima mogućnost, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, ograničiti primjenu te snižene stope PDV-a na konkretne i posebne aspekte te kategorije (vidjeti u tom smislu presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 28. i od 9. rujna 2021., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 35 Belgijska vlada navodi da je člankom 1. Kraljevske uredbe br. 20 od 20. srpnja 1970. i rubrikom XXVIII. tablice A Priloga toj kraljevskoj uredbi belgijski zakonodavac uveo takvo ograničenje kako bi predvidio primjenu snižene stope PDV-a samo za dodjelu prava na pristup sportskim objektima i njihovo korištenje, uz isključenje svakog davanja uputa, bilo osobnog ili ne, i svakog davanja uputa u obliku treninga. Stoga, kao što je to pojašnjeno posebnim upravnim komentarom koji se odnosi na vođenje „Fitnesscentera”, donesenim 24. srpnja 1984., u slučaju da voditelj sportske dvorane podučava osobe koje ondje obavljaju različite aktivnosti, usluge tog voditelja mogle bi podlijegati standardnoj stopi PDV-a.
- 36 Prema mišljenju te vlade, takva selektivna primjena snižene stope PDV-a ispunjava dvostruki uvjet utvrđen sudskom praksom Suda, navedenom u točki 34. ove presude, prema kojem se nacionalnim propisom, s jedne strane, za potrebe primjene snižene stope treba izdvojiti samo konkretne i posebne aspekte predmetne kategorije usluga i, s druge strane, poštovati načelo porezne neutralnosti (presude od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 30. i od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 45.).
- 37 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri radi li se u ovom slučaju o selektivnoj primjeni snižene stope PDV-a, iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da to nije slučaj.

- 38 Naime, s jedne strane, odredbe navedene kraljevske uredbe, na koje se poziva belgijska vlada, pobliže ne određuju, među isporukama usluga uključenih u kategoriju iz točke 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u, one na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a. Budući da te odredbe u biti preuzimaju sadržaj navedene točke 14. Priloga III., ne može se smatrati da se njima primjena snižene stope PDV-a ograničava na konkretne i posebne aspekte predmetne kategorije usluga.
- 39 S druge strane, kad je riječ o posebnom upravnom komentaru koji se odnosi na vođenje „Fitnesscentera”, donesenom 24. srpnja 1984., valja istaknuti da on odražava samo upravnu praksu, s obzirom na to da belgijska vlada ne tvrdi da je njime provela selektivnu primjenu snižene stope PDV-a. Nadalje, u svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev ne spominje taj upravni komentar i navodi različitu poreznu praksu u pogledu stope PDV-a koju treba primijeniti na djelatnost subjekata koji vode sportske dvorane.
- 40 U konačnici je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri narav i doseg navedene kraljevske uredbe i navedenog komentara u nacionalnom pravu.
- 41 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 14. Priloga III. toj direktivi, treba tumačiti na način da pružanje usluga koje se sastoji od dodjele prava na korištenje sportskim objektima sportske dvorane i davanja pojedinačnih ili grupnih uputa može podlijevati sniženoj stopi poreza na dodanu vrijednost kada je to davanje uputa povezano s korištenjem tih objekata i potrebno je za bavljenje sportom i tjelesni odgoj ili kada je to davanje uputa pomoćno pravu na korištenje navedenih objekata ili njihovu stvarnom korištenju.

Troškovi

- 42 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 98. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s točkom 14. Priloga III. toj direktivi,

treba tumačiti na način da:

pružanje usluga koje se sastoji od dodjele prava na korištenje sportskim objektima sportske dvorane i davanja pojedinačnih ili grupnih uputa može podlijevati sniženoj stopi poreza na dodanu vrijednost kada je to davanje uputa povezano s korištenjem tih objekata i potrebno je za bavljenje sportom i tjelesni odgoj ili kada je to davanje uputa pomoćno pravu na korištenje navedenih objekata ili njihovu stvarnom korištenju.

Potpisi