

## **DAVČNA OBRAVNAVA UPORABE FITNES OBJEKTOV IN OBJEKTOV AEROBIKE**

### **Pojasnilo št. 4230-738521/2013-4 z dne 19. 3. 2014**

Davčnega zavezanca zanima, kakšna stopnja DDV se uporabi v naslednjih primerih:

- uporaba fitnes studia, stranke uporabljajo fitnes naprave brez trenerja,
- uporaba fitnes studia, stranke vadijo na fitnes opremi pod vodstvom trenerja,
- vodena vadba aerobike, stranke plačajo ure aerobike.

Na vprašanje odgovarjamo:

*Pri določitvi, ali gre v konkretnem primeru za uporabo športnega objekta, za katero se uporabi nižja stopnja DDV, je pomembno:*

- *ali gre za športni objekt, tj. za športno dejavnost opremljeno in urejeno površino in prostor,*
- *ali se daje v uporabo končnim potrošnikom, tj. osebam, ki objekt uporabljajo za ukvarjanje s športom ali drugim osebam, ki športni objekt dajejo na razpolago osebam za ukvarjanje s športom, ali za nadaljnje trženje ter*
- *ali se uporablja za športno dejavnost.*

*Dajanje v uporabo fitnes studia končnim potrošnikom, pri čemer le ti uporabljajo fitnes naprave brez trenerja, ter dajanje v uporabo športnega objekta za vodeno vadbo aerobike, je obdavčeno po nižji stopnji DDV.*

*Za določitev stopnje DDV za dajanje v uporabo fitnes studia končnim potrošnikom, pri čemer le ti uporabljajo fitnes naprave pod vodstvom trenerja, je v vsakem posameznem primeru treba ugotoviti, kaj je glavni namen transakcije (uporaba športnega objekta ali vodena vadba na fitnes napravah).*

*Storitev vodenja vadbe aerobike je obdavčena po splošni stopnji.*

*Davčnim zavezancem priporočamo, da v primerih dvoma glede uvrstitve posameznih storitev v SKD, za pojasnilo oziroma razlago zaprosijo Statistični urad Republike Slovenije.*

Na podlagi 41. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A in 101/13-ZIPRS1415) se DDV obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 % od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in storitev, razen za dobave blaga in storitev, za katere zakon določa, da so obdavčene po nižji, 9,5 % stopnji. Seznam dobav blaga in storitev, od katerih se obračunava in plačuje DDV po nižji stopnji, je določen v Prilogi I k ZDDV-1, ki je sestavni del zakona. Če določenega prometa blaga ali storitev ni mogoče uvrstiti med dobave iz Priloge I k ZDDV-1, podlage za uporabo nižje davčne stopnje ni.

V skladu s 14. točko Priloge I k ZDDV-1 se nižja stopnja DDV uporablja za uporabo športnih objektov. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12 in 54/13) v 57. členu določa, da so športni objekti iz 14. točke Priloge I k ZDDV-1 za športno dejavnost opremljene in urejene površine in prostori. Nižja stopnja DDV se obračunava od uporabe športnih objektov, ki jih upravljavec športnega objekta (lastnega ali najetega) za plačilo oddaja v uporabo končnim potrošnikom – osebam, ki objekt uporabljajo za ukvarjanje s športom ali drugim osebam, ki športni objekt dajejo na razpolago osebam za ukvarjanje s športom (na primer svojim članom, zaposlenim, učencem), ne pa davčnim zavezancem, ki športni objekt uporabljajo za nadaljnje trženje. Če torej upravljavec športnega objekta le tega za

plačilo oddaja v uporabo davčnemu zavezancu, ki športni objekt uporablja za nadaljnje trženje, se uporabi splošna, 22 % davčna stopnja.

Po določbah 146. člena ZDDV-1 se za razvrstitev dejavnosti uporablja standardna klasifikacija dejavnosti (v nadaljevanju: SKD). Po pojasnilu Statističnega urada Republike Slovenije (v nadaljevanju: SURS), ki je pristojno za razlago SKD, se uporaba fitnes studia, ne glede na to, ali stranke vadijo pod vodstvom trenerja ali ne, ter vodena vadba aerobike (pa tudi npr. pilatesa, TNZ, tečaj zumba,...) uvrščata med športne dejavnosti, in sicer v šifro 93.130 Obratovanje fitnes objektov, zato se v tem primeru, če so izpolnjeni zgoraj navedeni pogoji (gre za športni objekt in za dajanje v uporabo končnim potrošnikom), uporabi nižja stopnja DDV.

Primeroma navajamo še, da pa se med športne dejavnosti ne uvrščajo npr. poučevanje borilnih športov, veščin (npr. tai chi), trening gimnastike in joge (te dejavnosti se uvrščajo v šifro 85.510 Izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje na področju športa in rekreacije) ter plesni tečaji (le ti se uvrščajo v šifro 58.520 Izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje na področju kulture in umetnosti), zato se nižja stopnja DDV v teh primerih ne uporabi.

V zvezi s športno vadbo pa je treba za uvrstitev v SKD natančneje opisati, za kakšno vrsto športne vadbe gre. Kot že navedeno, je za razlago SKD pristojen SURS, zato predlagamo, da davčni zavezanec tako v tem primeru kot v primeru dvoma glede uvrstitve posameznih storitev v SKD za pojasnilo oziroma razlago zaprosi SURS.

Če torej davčni zavezanec za plačilo daje v uporabo končnim potrošnikom športni objekt za ukvarjanje s športom (za dejavnosti, ki se v SKD uvrščajo pod športne dejavnosti), se uporabi nižja davčna stopnja. Kot končni potrošniki se štejejo osebe, ki objekt uporabljajo za ukvarjanje s športom ali druge osebe, ki športni objekt dajejo na razpolago osebam za ukvarjanje s športom (ga ne uporabljajo za nadaljnje trženje). Če pa davčni zavezanec končnim potrošnikom opravi na primer storitev vodene vadbe, pa ne gre za storitev uporabe športnega objekta, zato je ta storitev obdavčena po splošni stopnji DDV. Če davčni zavezanec uporabo športnega objekta opravi v okviru storitve vodene vadbe, gre za enotno storitev vodene vadbe, obdavčeno po splošni stopnji DDV.

V praksi so v primeru uporabe fitnes studia, pri čemer končni uporabnik uporablja fitnes naprave pod vodstvom trenerja, možne različne situacije, zato konkretnega odgovora glede stopnje DDV ne moremo dati, pojasnjujemo pa naslednje:

Če je glavni namen vodena vadba na fitnes napravah, ne gre za storitev uporabe športnega objekta, zato je ta storitev obdavčena po splošni stopnji DDV.

Če pa storitev trenerja šteje za pomožno transakcijo, ki za stranko ni cilj, ampak sredstvo, s katerim lahko pod najboljšimi mogočimi pogoji uporablja glavno transakcijo izvajalca storitev, gre za enotno storitev dajanja športnega objekta v uporabo, ki je obdavčena po nižji stopnji DDV.

Dodajamo še, da so v skladu z 12. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 storitve, neposredno povezane s športom ali športno vzgojo, ki jih nepridobitne organizacije nudijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali se udeležujejo športne vzgoje, oproščene plačila DDV. Več v zvezi z izpolnjevanjem pogojev za oprostitev plačila DDV po navedeni določbi zakona je predstavljeno v [pojasnilu DURS, št. 4230-22/2009-2 z dne 10. 4. 2009 \(spodaj\)](#).

Če izvajalci storitev iz 12. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 niso osebe javnega prava, morajo za oprostitev plačila DDV izpolnjevati tudi pogoje, določene v 43. členu ZDDV-1. Osebe, ki izpolnjujejo navedene pogoje, lahko uveljavljajo oprostitev plačila DDV na podlagi predhodne priglasitve, ki jo predložijo davčnemu organu v elektronski obliki.

## **OPROSTITEV PLAČILA DDV ZA TRANSAKCIJE, POVEZANE S ŠPORTOM**

### **Pojasnilo DURS, št. 4230-22/2009-2, 10. 4. 2009**

Davčni zavezanec sprašuje, ali so dejavnosti v okviru aktivnih tednov mladih, ki jih organizira športno društvo, oproščeni plačila DDV. V okviru programa se izvajajo tako športne aktivnosti kot tudi druge aktivnosti, ki niso neposredno povezane s športom (risanje, ogledi, družabne igre, zaključno druženje). Kot izhaja iz programa, se v okviru ponudbe zagotavljajo predvsem športne vsebine, s katerimi se otroci redko srečujejo pri urah športne vzgoje in nudijo predvsem zabavo in rekreacijo.

V zvezi z navedenim odgovarjamo:

*Oprostitev plačila DDV je mogoče uporabiti le za transakcije, ki so povezane izključno s športom oziroma telesno vzgojo.*

Na podlagi določbe 12. točke prvega odstavka 42. člena Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) so plačila DDV oproščene storitve, neposredno povezane s športom ali športno vzgojo, ki jih nepridobitne organizacije nudijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali se udeležujejo športne vzgoje.

Storitve, neposredno povezane s športom ali športno vzgojo, ki jih nepridobitne organizacije ponujajo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali se udeležujejo športne vzgoje, so na podlagi 68. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08 in 123/08) in v skladu z 12. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, storitve, ki se opravljajo na področjih športne vzgoje in/ali športne rekreacije. Športna vzgoja in športna rekreacija vključujeta športno dejavnost otrok, mladine ter odraslih vseh starosti in družin, ki se prostovoljno ukvarjajo s športom, ne glede na njegovo pojavno obliko.

Navedena določba je povzeta po (m) točki prvega odstavka 13. člena Šeste direktive Sveta 77/388/EGS, z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL št. L 145, 13.6.1977, str. 1), ki jo je nadomestila (m) točka prvega odstavka 132. člena Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11. 12. 2006, str. 1). Ta določba se glasi: »določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo«.

Razvrstitev storitev v navedene določbe in uporabo oprostitov plačila DDV na podlagi teh določb je v konkretnih postopkih presojalo tudi Sodišče Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče ES). V zadevi C-253/07\* je Sodišče ES podrobneje razložilo oprostitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih opravijo nepridobitne organizacije. V odstavkih 15 do 23 navedene sodbe je Sodišče ES tako zapisalo, da so oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV v državah članicah. Izrazi, kot so šport, telesna vzgoja, nepridobitna organizacija, uporabljeni v teh členih, se torej ne smejo interpretirati glede na zakonodajo držav članic, ampak v skladu z zakonodajo Evropskih skupnosti in sodno prakso Sodišča ES.

Izrazi, uporabljeni za opis oprostitov iz člena 13 Šeste direktive, se razlagajo ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitov, razlagati tako, da bi slednjim oduzel njihove učinke. Razlagati jih je treba glede na njihovo sobesedilo ter cilje in zgradbo Šeste direktive, upoštevajoč zlasti ratio legis zadevne oprostitve.

Namen člena 13(A) Šeste direktive je, da se določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostitjo DDV. Vendar ta določba ne določa oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so v njej našteje in podrobno opisane. Pri ukvarjanju s športom in telesno vzgojo, ki sta dejavnosti v javnem interesu, je namen oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive spodbujanje teh dejavnosti, ta določba pa ne določa splošne oprostitve za vse storitve, ki so s temi dejavnostmi povezane. Za priznanje oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive morajo biti izpolnjeni v tej določbi navedeni pogoji.

Prvič, storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, mora zagotavljati organizacija, navedena v členu 13(A)(1)(m) Šeste direktive. Da bi bile torej zadevne storitve lahko oproščene na podlagi te določbe, jih mora nujno opraviti nepridobitna organizacija.

Drugič, storitve, ki jih opravljajo take organizacije, so kot transakcije v javnem interesu lahko oproščene, če so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in če se opravijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo. Poleg tega iz člena 13(A)(2)(b), prva alineja, Šeste direktive izhaja, da so storitve, navedene v njenem členu 13(A)(1)(m)\*\* oproščene samo, če so nujne za oproščene transakcije, to je za šport ali telesno vzgojo. **Oprostitev transakcije se torej določi zlasti glede na vrsto opravljene storitve in njenega razmerja do športa ali telesne vzgoje.**

Tretjič, v odstavku 33 Sodišča ES poudari, da na podlagi člena 13(A)(2)(b), druga alineja, Šeste direktive za storitve ne velja oprostitve iz navedenega člena 13(A)(1)(m), če je njihov glavni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

***V 34 odstavku Sodišča ES zaključuje, da je treba v konkretni zadevi ugotoviti, ali so storitve tesno povezane s športom in zanj nujne, ali so dejanski prejemniki teh storitev osebe, ki se ukvarjajo s športom, in ali je glavni namen teh storitev, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.***

V konkretnem primeru glavni namen organizacije aktivnih tednov mladih ni ukvarjanje s športom ali telesna vzgoja, temveč druženje in zapolnitev prostega časa med šolskimi počitnicami. Športne dejavnosti zapolnjujejo namreč le del dnevnih aktivnosti celotnega programa, ki vsebuje tudi ogleda, risanje, družabne igre, prevoz, druge zabavne aktivnosti in druženje.

Navedeno potrjuje program izvedbe (seznam aktivnosti), časovna umestitev (šolske počitnice) ter dnevni urnik programa (od 9 do 15 ure).

Menimo, da aktivnosti v okviru aktivnih tednov mladih ne predstavljajo storitev, ki so oproščene plačila DDV na podlagi 12. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, saj ne gre za storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo (drugi poudarek Sodišča ES v navedeni sodbi), in ki jih je v skladu s pojasnilom Sodišča ES treba razlagati ozko.

\* Sodba Sodišča ES (četrti senat) z dne 16. oktobra 2008, v zadevi C-253/07, Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

\*\* 12. točka prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.