

Udostępnianie kortu do gry w tenisa ziemnego a stawka VAT

Provision of a tennis court and the rate of VAT

Wojciech Michałowski

ORCID: 0000-0003-3950-3759

Streszczenie

W artykule poruszono tematykę opodatkowania VAT¹ udostępniania kortów tenisowych, z uwzględnieniem dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² oraz Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (dalej: PKWiU)³. Skupiono się na różnicach między najmem nieruchomości a udostępnieniem infrastruktury sportowej, oparto się przy tym na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) i polskich sądów administracyjnych. Wykazano, że usługi te powinny być opodatkowane jednolitą stawką VAT wynoszącą 8%, niezależnie od statusu prawnego użytkowników, ponieważ charakter usługi pozostaje niezmienny bez względu na cel jej wykorzystania. Udostępnienie kortów tenisowych traktowane jest jako usługa związana z działalnością obiektów sportowych, niezależnie od tego, kto z nich korzysta.

Słowa kluczowe: VAT, tenis, usługi, podatek, sport.

Abstract

The article addresses the taxation of tennis court rentals in the context of VAT, considering the EU Directive 2006/112/EC and the Polish Classification of Goods and Services (PKWiU). It focuses on the differences between property leasing and providing access to sports infrastructure, based on the case law of the Court of Justice of the European Union and Polish administrative courts. It has been demonstrated that these services should be taxed at a uniform VAT rate of 8%, regardless of the legal status of the users, as the nature of the service remains unchanged regardless of its intended use. Providing access to tennis courts is considered a service related to the operation of sports facilities, regardless of who uses them.

Keywords: VAT, tennis, services, tax, sports.

1. UWAGI WSTĘPNE

W niniejszym artykule przeprowadzono analizę problematyki opodatkowania VAT udostępniania kortów tenisowych. Przedstawione zostały kluczowe regulacje prawne na poziomie zarówno unijnym, jak i krajowym, dotyczące zastosowania obniżonej stawki VAT do usług związanych z działalnością obiektów sportowych. Szczególna uwaga została poświęcona interpretacji przepisów dyrektywy 2006/112/WE oraz ich implementacji w polskim systemie prawnym, w szczególności w odniesieniu do PKWiU.

Zasadniczym celem artykułu jest zatem zbadanie, czy stawka VAT na usługi udostępniania kortu tenisowego powinna być zróżnicowana w zależności od statusu prawnego użytkownika kortu.

2. RAMY PRAWNE

Zgodnie z art. 98 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą stosować stawki obniżone do dostaw towarów lub świadczenia usług, ujętych w maksymalnie 24 punktach w załączniku III.

W ww. załączniku III, zawierającym „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których zastosować można stawki obniżone i zwolnienie z prawem do odliczenia VAT, o

którym mowa w art. 98”, w pkt 13 ujęto „wstęp na imprezy sportowe lub dostęp do transmisji strumieniowej na żywo z tych imprez lub obie te usługi; korzystanie z obiektów sportowych oraz oferowanie zajęć sportowych lub fizycznych również w przypadku transmisji strumieniowej na żywo”.

Ustawodawca krajowy, implementując ustalenia przywołanej dyrektywy, w załączniku nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, określającym „Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%”, w poz. 55 wskazał grupowanie PKWiU 93.11.10.0 „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych”.

Do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług w zakresie świadczonych usług należy stosować PKWiU wprowadzoną rozporządzeniem z dnia 4 września 2015 r.

3. DZIAŁ 68 PKWiU „USŁUGI ZWIĄZANE Z OBSŁUGĄ RYNKU NIERUCHOMOŚCI”

Sekcja L PKWiU obejmuje „Usługi związane z obsługą rynku nieruchomości”. W ramach tej sekcji mieszczą się:

- 1) kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek,
- 2) wynajem i obsługa nieruchomości własnych lub dzierżawionych,
- 3) usługi agencji nieruchomości,

4) usługi zarządzania nieruchomościami świadczone na zlecenie (włączając usługi w zakresie wyceny).

Sekcja ta zawiera m.in. dział 68 „Usługi związane z obsługą rynku nieruchomości”.

Zgodnie z wyjaśnieniami do PKWiU⁵ dział ten obejmuje:

- 1) usługi wynajmujących, agentów i/lub maklerów w zakresie: kupna lub sprzedaży nieruchomości, wynajmowania nieruchomości oraz pozostałe usługi związane z nieruchomościami, takie jak: wycena nieruchomości; usługi te mogą być prowadzone na własnej lub dzierżawionej nieruchomości lub na zlecenie;
- 2) realizację projektów budowlanych, na użytek własny lub na wynajem;
- 3) zarządzanie nieruchomościami⁶.

Zgodnie z zasadami metodycznymi PKWiU, zamieszczonymi w załączniku do rozporządzenia z dnia 4 września 2015 r., wynajem na podstawie umowy najmu całości lub części obiektu sportowego (kortów do gry w tenisa, torów basenu sportowego i niecki rekreacyjnej) na określony czas, np. klubom sportowym, podmiotom gospodarczym lub innym jednostkom organizacyjnym oraz osobom fizycznym na cele ich działalności, mieści się w grupowaniu PKWiU 68.20.12.0 „Wynajem i obsługa nieruchomości niemieszkalnych własnych lub dzierżawionych”.

4. DZIAŁ 93 PKWiU „USŁUGI ZWIĄZANE ZE SPORTEM, ROZRYWKĄ I REKREACJĄ”

Sekcja R PKWiU „Usługi kulturalne, rozrywkowe, sportowe i rekreacyjne” obejmuje szeroki zakres usług kulturalnych, rozrywkowych i rekreacyjnych, włączając usługi świadczone przez artystów wykonawców, muzea, biblioteki i archiwa, usługi związane z grami losowymi i zakładami wzajemnymi, usługi związane ze sportem, rozrywką i rekreacją.

Sekcja ta zawiera dział 93 „Usługi związane ze sportem, rozrywką i rekreacją”. Zgodnie z wyjaśnieniami do PKWiU dział ten obejmuje usługi w zakresie rekreacji, rozrywki i sportu, z wyłączeniem działalności muzeów, ochrony miejsc historycznych, działalności ogrodów botanicznych i zoologicznych oraz rezerwatów przyrody, działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych.

Dział ten nie obejmuje natomiast usług związanych z wystawianiem sztuk dramatycznych, musicali oraz pozostałej działalności artystycznej, takiej jak: produkcja przedstawień teatralnych na żywo, koncertów, przedstawień operowych, baletowych i pozostałych produkcji scenicznych, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach działu 90⁷.

Klasa PKWiU 93.11 „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych” zawiera grupowanie 93.11.10.0 „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych”, które obejmuje:

- 1) usługi związane z działalnością obiektów sportowych na otwartym powietrzu lub halowych obiektów sportowych, takich jak: stadiony i areny sportowe, lodowiska, baseny, boiska sportowe, pola golfowe, tory do gry w kręgle, korty tenisowe, ujeżdżalnie itp.;
- 2) usługi związane z działalnością torów wyścigowych dla samochodów, psów i koni;
- 3) usługi związane z organizowaniem i przeprowadzaniem imprez sportowych dla sportowców zawodowych lub

amatorów z wykorzystaniem własnych, otwartych lub zamkniętych obiektów sportowych.

Grupowanie to nie obejmuje:

- 1) usług związanych z działalnością wyciągów narciarskich, sklasyfikowanych w 49.39.20.0;
- 2) usług zarządzania nieruchomościami niemieszkalnymi świadczonych na zlecenie, sklasyfikowanych w 68.32.13.0;
- 3) wypożyczenia i dzierżawy sprzętu rekreacyjnego i sportowego, sklasyfikowanych w 77.21.10.0;
- 4) usług świadczonych w centrach fitness, sklasyfikowanych w 93.13.10.0;
- 5) usług związanych z działalnością parków rekreacyjnych i plaż, sklasyfikowanych w 93.29.11.0.

Analiza grupowania PKWiU 93.11.10.0 „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych” wskazuje, że obejmuje ono czynności mające związek z działalnością obiektów sportowych. Jednocześnie trudno jednoznacznie stwierdzić, które usługi takim związkiem się charakteryzują, a które odbiegają od istoty i celu funkcjonowania obiektów sportowych.

Zgodnie ze wspomnianymi zasadami metodycznymi PKWiU usługi udostępniania kortów do gry w tenisa, torów basenu sportowego i niecki rekreacyjnej osobom fizycznym na zasadzie wykupienia przez nie np. karnetu, biletu wstępu czy też usługi udostępniania tych obiektów podmiotom gospodarczym lub innym jednostkom organizacyjnym, które wykupują wstęp dla swoich pracowników lub członków w celu korzystania zgodnie z charakterem obiektu – niezależnie od tego, czy celem wstępu jest rekreacja, czy uprawianie sportu – mieszczą się w grupowaniu PKWiU 93.11.10.0 „Usługi związane z działalnością obiektów sportowych”.

5. REGULACJE KRAJOWE

Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 5 maja 2022 r. stwierdził, że: „[...] grupowanie PKWiU 93.11.10.0 «Usługi związane z działalnością obiektów sportowych» obejmuje usługi polegające na udostępnianiu obiektu sportowego lub jego części (np. całości lub części hali sportowej) – nie tylko osobom fizycznym lub podmiotom gospodarczym, na zasadzie wykupienia biletu wstępu (np. karnetów, biletów wstępu zakupionych przez pracodawców dla swoich pracowników) uprawniającego do korzystania z obiektu zgodnie z jego charakterem, niezależnie czy celem wstępu jest uprawianie sportu czy rekreacja, ale również innym podmiotom [...] na podstawie zawartej umowy cywilnoprawnej (rezerwacyjnej)”⁸.

„W przypadku, gdy właściciel udostępnia nieruchomość lub jej część, ale jednocześnie kontroluje dostęp do obiektu, zapewnia zarząd, nadzór, konserwację, utrzymanie, sprzątnięcie, takie udostępnienie ma charakter ograniczony w czasie, a umowa przyznaje właścicielowi określone prawa, wówczas można mówić, co do zasady, o usłudze obejmującej udzielenie dostępu do nieruchomości, a nie o najmie nieruchomości. Podstawowym kryterium rozróżnienia pomiędzy tymi dwoma rodzajami usług będzie zatem rola, jaką pełni właściciel nieruchomości oraz zastrzeżenie w umowie przysługujących mu określonych uprawnień. Bardziej aktywna rola właściciela nieruchomości oraz przysługujące mu prawa pozwalają na uznanie, że wykonywane przez niego świadczenie stanowi

usługę inną niż najem nieruchomości. Co się natomiast tyczy długości okresu korzystania z przedmiotowych obiektów, która stanowi istotny element umowy najmu, to w przypadku umów udostępniania, jest ona ograniczona, a samo korzystanie ma charakter czasowy i sezonowy⁹.

Pojęcie umowy najmu zostało zdefiniowane w art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁰. Przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

6. REGULACJE UNIJNE

TSUE w wyroku z dnia 22 stycznia 2015 r. w sprawie C-55/14 *Régie communale autonome du stade Luc Varenne v. État belge*¹¹ wyraźnie przedstawił różnicę między najmem nieruchomości a jej udostępnieniem. Podkreślił, że kluczową cechą „najmu nieruchomości” w rozumieniu art. 13 część B lit. b szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG)¹² jest przyznanie jednej ze stron prawa do zajmowania nieruchomości przez określony czas i za wynagrodzeniem, z wyłączeniem korzystania z tej nieruchomości przez inne osoby¹³. Aby transakcja była uznana za najem nieruchomości, muszą być spełnione wszystkie warunki, w tym przyznanie najemcy prawa do zajmowania nieruchomości przez określony czas w zamian za czynsz.

TSUE w wyroku z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 *Svenska staten v. Stockholm Lindöpark AB i Stockholm Lindöpark AB v. Svenska staten*¹⁴ stwierdził, że prowadzenie pola golfowego wiąże się nie tylko z biernym udostępnieniem terenu, ale również z wieloma działaniami handlowymi, takimi jak nadzór, zarządzanie, konserwacja i udostępnianie udogodnień. W związku z tym najem pola golfowego rzadko stanowi przeważającą część świadczenia¹⁵. W rozpatrywanej sprawie natomiast chodzi o „zbiorowe” korzystanie z infrastruktury stadionu piłkarskiego przez klub, co ma charakter powtarzalny i często wyłączny w ustalone dni. Ponadto obowiązki wynajmującego wynikają z konieczności zarządzania infrastrukturą sportową przeznaczoną do organizacji dużych wydarzeń¹⁶.

TSUE doszedł do wniosku, że w niniejszej sprawie brak wyjątkowych okoliczności pozwalających uznać korzystanie z boiska piłkarskiego za najem nieruchomości¹⁷. Zamiast tego podmiot świadczy bardziej złożoną usługę, obejmującą nadzór nad obiektami sportowymi, zarządzanie nimi, ich utrzymanie i sprzątnięcie¹⁸. Stała obecność personelu recepcyjnego w obiektach sportowych sugeruje, że rola tego podmiotu jest bardziej aktywna niż w przypadku zwykłego najmu¹⁹. Usługi zarządzania, konserwacji i sprzątnięcia są niezbędne do utrzymania obiektów w stanie zdatnym do użytkowania zgodnie z ich przeznaczeniem, co jest wymagane przez przepisy sportowe²⁰.

TSUE zaznaczył również, że okres korzystania z obiektu, choć może być ograniczony, nie powinien być wyłącznie sporadyczny i czasowy²¹.

7. WNIOSKI

W interpretacji indywidualnej z dnia 3 czerwca 2024 r.²² Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej błędnie zastosował przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Usługa udostępnienia kortów tenisowych zarówno osobom fizycznym, jak i przedsiębiorcom polega na zapewnieniu dostępu do infrastruktury sportowej, która jest przeznaczona do uprawiania tenisa. Użytkownicy korzystają z tej samej infrastruktury sportowej bez względu na swój status prawny czy cel użytkowania. Charakter usługi nie zmienia się w zależności od tego, czy korzysta z niej osoba fizyczna, czy przedsiębiorca. Wszystkie podmioty korzystają z kortów w celu gry w tenisa, co obejmuje rezerwację kortu, korzystanie z szatni, łazienek i sprzętu sportowego. To, czy gra jest rekreacyjna, czy też służy do celów szkoleniowych w ramach działalności gospodarczej, nie wpływa na rodzaj świadczonej usługi. Orzecznictwo sądowe i interpretacje podatkowe wskazują, że klasyfikacja usługi powinna być oparta na jej charakterze, a nie na celu jej wykorzystania przez użytkownika. Jak wskazał WSA w Gliwicach w cytowanym wyroku z dnia 5 maja 2022 r.²³, udostępnienie obiektów sportowych nie jest tożsame z najmem nieruchomości i powinno być traktowane jako usługa związana z działalnością obiektów sportowych bez względu na to, kto jest odbiorcą tej usługi (podobnie wypowiedział się TSUE w przywołanym wyroku w sprawie *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*).

Usługi związane z działalnością obiektów sportowych, takie jak udostępnienie kortów tenisowych, są opodatkowane stawką VAT 8%. Ta stawka ma zastosowanie wtedy, gdy usługobiorcami są zarówno osoby fizyczne, jak i przedsiębiorcy, ponieważ kluczowe jest tu świadczenie usługi sportowej, a nie ma znaczenia cel jej wykorzystania. Usługa powinna być klasyfikowana w sposób jednolity dla wszystkich użytkowników.

Charakter usługi udostępnienia kortów tenisowych pozostaje zatem niezmienny, niezależnie od tego, czy korzystają z niej osoby fizyczne, czy przedsiębiorcy. Klasyfikacja usługi powinna się opierać na jej istotnych cechach i charakterystyce, a nie na celu użytkowania przez poszczególne grupy odbiorców.

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ³ Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), (Dz.U. poz. 1676 ze zm., dalej: rozporządzenie z dnia 4 września 2015 r.).
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁵ Główny Urząd Statystyczny, *Wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)*, Warszawa 2016, https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/pdf/wyjasnieniaPKWiU2015_10maj_int.pdf, dostęp: 5.07.2024.
- ⁶ Tamże, s. 467.
- ⁷ Tamże, s. 551.
- ⁸ I SA/GI 137/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/751D9ECC85>, dostęp: 9.07.2024.
- ⁹ Tamże.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.

- ¹¹ ECLI:EU:C:2015:29, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0055>, dostęp: 9.07.2024, dalej: wyrok w sprawie Régie communale autonome du stade Luc Varenne.
- ¹² Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- ¹³ Wyrok w sprawie Régie communale autonome du stade Luc Varenne, dok. cyt., pkt 21.
- ¹⁴ ECLI:EU:C:2001:34, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0150> (ang.), dostęp: 9.07.2024.
- ¹⁵ Wyrok w sprawie Régie communale autonome du stade Luc Varenne, dok. cyt., pkt 26.
- ¹⁶ Tamże, pkt 27.
- ¹⁷ Tamże, pkt 28.
- ¹⁸ Tamże, pkt 29.
- ¹⁹ Tamże, pkt 31.
- ²⁰ Tamże, pkt 32.
- ²¹ Tamże, pkt 36-37.
- ²² 0110-KSI2-2.441.75.2023.6.DK, niepubl.
- ²³ I SA/GI 137/22, dok. cyt.

Bibliografia

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. poz. 1676 ze zm.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków

obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Svenska staten v. Stockholm Lindöpark AB i Stockholm Lindöpark AB v. Svenska staten ECLI:EU:C:2001:34, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61999CJ0150> (ang.), dostęp: 9.07.2024.

Wyrok TSUE z dnia 22 stycznia 2015 r. w sprawie C-55/14 Régie Communale Autonome Du Stade Luc Varenne v. État Belge, ECLI:EU:C:2015:29, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0055>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 maja 2022 r., I SA/GI 137/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/751D9ECC85>, dostęp: 9.07.2024.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 czerwca 2024 r., 0110-KSI2-2.441.75.2023.6.DK, niepubl.

Inne źródła

Główny Urząd Statystyczny, *Wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)*, Warszawa 2016, https://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/pdf/wyjasnieniaPKWiU2015_10maj_int.pdf, dostęp: 5.07.2024.