Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

26. listopada 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeće pružanja usluga koje su usko povezane sa sportom – Pojam ‚sport' – Aktivnost koju obilježava fizički element – Dvostruki bridž"

U predmetu C-90/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 1. rujna 2015., koju je Sud zaprimio 15. veljače 2016., u postupku

The English Bridge Union Limited

protiv

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca četvrtog vijeća, E. Juhász, K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 2. ožujka 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za The English Bridge Union Limited, M. Lewis, *solicitor*, i D. Ewart, *QC*,

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,

– za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. Noort, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. lipnja 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: engleski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 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.).

2 Taj je zahtjev upućen u postupku između The English Bridge Union Limited (u daljnjem tekstu: EBU) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (porezno i carinsko tijelo Ujedinjene Kraljevine; u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s naplativošću poreza na dodanu vrijednost (PDV) na ulaznice koje EBU naplaćuje na turnirima dvostrukog bridža koje organizira.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva 2006/112, u skladu s člancima 411. i 413., stavila je izvan snage i zamijenila od 1. siječnja 2007. zakonodavstvo Unije u području PDV-a, osobito Šestu direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.).

4 Članak 132. stavak 1. Direktive 2006/112, koji se nalazi u poglavlju 2. njezine glave IX., naslovljenom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa", određuje da države članice izuzimaju:

„[…]

(m) isporuk[u] određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju;

(n) isporuk[u] određenih kulturnih usluga i usko povezanih roba koje provode tijela javnog prava ili ostala kulturna tijela koja dotična država članica priznaje;

[…]"

Pravo Ujedinjene Kraljevine

5 Prilog 9. skupina 10. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.) predviđa izuzeće od PDV-a za sljedeće isporuke:

„1. Dodjela prava na sudjelovanje u natjecanju u sportu ili tjelesnoj rekreaciji ako se naknada za dodjelu sastoji od novca koji će se u cijelosti pridodati iznosu za nagradu ili nagrade koje se dodjeljuju u tom natjecanju.

2. Dodjela prava na sudjelovanje u natjecanju u takvoj aktivnosti koju provodi tijelo koje ispunjava uvjete, osnovano u svrhu sporta ili tjelesne rekreacije.

3. Usluge koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem te su za njih ključne, a koje odgovarajuće tijelo isporučuje pojedincu koji sudjeluje u tim aktivnostima […]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

6 EBU je nacionalno tijelo bez namjere stjecanja dobiti zaduženo za uređenje i razvoj dvostrukog bridža u Engleskoj. Ta je igra oblik bridža koji se igra u natjecanjima na nacionalnoj i međunarodnoj razini, u kojoj svaki tim uzastopno odigrava iste karte kao timovi za drugim stolovima koji su u istom položaju. Rezultat se temelji na relativnom uspjehu.

7 EBU, čiji su članovi regionalne udruge i pojedinci, organizira turnire u dvostrukom bridžu, naplaćujući igračima kotizaciju da bi u njima sudjelovali. Na tu kotizaciju plaća PDV.

8 Smatrajući da bi navedene kotizacije trebale biti izuzete na temelju članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112, EBU je zatražio povrat tog poreza od porezne uprave. Zahtjev je bio odbijen.

9 EBU je podnio tužbu pred First-tier Tribunalom (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), koji je potvrdio odbijanje njegova zahtjeva, ali dopuštajući mu da podnese žalbu na tu odluku.

10 Pred Upper Tribunalom (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina) EBU navodi da „sport” u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 ne mora nužno imati značajan element fizičke aktivnosti jer je cilj te odredbe promicanje aktivnosti koje su korisne za fizičko ili mentalno zdravlje onih koji se njima redovito bave i da je intelektualna aktivnost jednako važna kao i fizička. Aktivnost koju obilježava značajan natjecateljski mentalni element, kao što je dvostruki bridž, stoga bi bila „sport” u smislu navedene odredbe.

11 Porezna uprava protivi se toj argumentaciji zato što sadržaj navedenog članka 132. stavka 1. točke (m) – prema kojem je izuzeta isporuka određenih usluga koje su „usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem” – podrazumijeva da „sport” u smislu te odredbe mora sadržavati značajan fizički element. Osim toga, tumačenje koje iznosi EBU bilo bi suprotno načelu strogog tumačenja izuzeća predviđenih člankom 132. Direktive 2006/112.

12 Sud koji je uputio zahtjev iznosi da dvostruki bridž zahtijeva visoke intelektualne sposobnosti poput logike, lateralnog zaključivanja, strategije ili pamćenja i da redovito bavljenje njime potiče i mentalnu i fizičku snagu. Stoga se pita jesu li takozvani „mentalni” sportovi, poput te igre, obuhvaćeni pojmom „sport” u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive.

13 Smatrajući da taj pojam mora biti autonomno protumačen i ujednačeno primijenjen u svim državama članicama, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Koje su osnovne karakteristike koje mora imati neka aktivnost kako bi se mogla smatrati ‚sportom’ u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 […]? Točnije, mora li aktivnost imati značajan (ili ne beznačajan) fizički element koji je bitan za njezin ishod ili je dovoljno da ima značajan misaoni element koji je bitan za njezin ishod?

2. Je li dvostruki ugovorni bridž ‚sport’ u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112?”

O prethodnim pitanjima

14 Uvodno valja utvrditi da je, kao što to proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, dvostruki bridž kartaška igra koja podrazumijeva intelektualne napore i vještine čiji se fizički element čini zanemarivim.

15 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive 2006/112 tumačiti na način da aktivnost poput dvostrukog bridža, koju obilježava fizički element koji se čini zanemarivim, ulazi u pojam „sport” u smislu te odredbe.

16 Stoga u ovom predmetu Sud nije pozvan utvrditi značenje pojma „sport” općenito, već ga tumačiti u okviru Direktive 2006/112 o zajedničkom sustavu PDV-a, a osobito u okviru njezinih odredbi u području izuzeća.

17 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, izuzeća iz članka 132. navedene direktive autonomni su pojmovi prava Unije kojima je cilj izbjeći razlike u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (vidjeti u tom smislu presude od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, t. 16. i od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

18 U odsutnosti bilo koje definicije pojma „sport” u Direktivi 2006/112, njegovo značenje i doseg trebaju se utvrditi, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, sukladno njegovu uobičajenom značenju u svakodnevnom jeziku, a sve uzimajući u obzir kontekst u kojem se koristi i ciljeve kojima teži propis kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presude od 3. rujna 2014., Deckmyn i Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, t. 19. i navedenu sudsku praksu i od 26. svibnja 2016., Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, t. 27.)

19 Kada je najprije riječ o značenju pojma „sport” u svakodnevnom govoru, on obično znači, kako je to nezavisni odvjetnik iznio u točki 23. svojeg mišljenja, fizičku aktivnost ili, drugim riječima, aktivnost koju obilježava nezanemariv fizički element.

20 Kada je, zatim, riječ o strukturi Direktive 2006/112, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzećâ u članku 132. te direktive treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika. Međutim, to pravilo uskog tumačenja ne znači da pojmove upotrijebljene za utvrđenje navedenih izuzeća treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihova učinka (vidjeti u tom smislu presude od 18. studenoga 2004., Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, t. 17. i od 25. veljače 2016., Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljenu, EU:C:2016:118, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

21 Nadalje, iako je cilj izuzeća koja su predviđena navedenim člankom, kao što to navodi naslov kojim je on obuhvaćen, poticati određene aktivnosti od općeg interesa, ta se izuzeća ne odnose na sve aktivnosti od općeg interesa, već samo na one koje su u njemu nabrojene i vrlo detaljno opisane (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 18. i navedenu sudsku praksu i od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 45.).

22 Ispitivanje konteksta članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive stoga ide u korist tumačenju prema kojem se pojam „sport” koji se nalazi u toj odredbi ograničava na aktivnosti koje odgovaraju uobičajenom smislu pojma „sport”, koje obilježava nezanemariv fizički element, a da se ne proteže na sve aktivnosti koje u jednom ili drugom smislu mogu biti povezane s tim pojmom.

23 Konačno, u pogledu cilja članka 132. stavka 1. točke (m) te iste direktive, valja podsjetiti da je cilj te odredbe poticanje određenih aktivnosti od općeg interesa, odnosno usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem koje pružaju tijela bez namjere stjecanja dobiti osobama koje se bave sportom ili fizičkim odgojem i koja tako žele promicati takvu praksu većeg dijela stanovništva (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 23. i od 19. prosinca 2013., Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, t. 20.).

24 Doduše, kako to ističe EBU i kako to proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, dvostruki bridž zahtijeva osobito logiku, pamćenje, strategiju ili lateralno zaključivanje te je aktivnost koja doprinosi mentalnom i fizičkom zdravlju onih koji se njime redovito bave. Međutim, čak i ako su korisne za fizičko i mentalno zdravlje, aktivnosti pukog odmora i opuštanja nisu obuhvaćene navedenom odredbom (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 22. i od 25. veljače 2016., Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljenu, EU:C:2016:118, t. 23. do 25.). U tim okolnostima, činjenica da aktivnost potiče fizičko i mentalno zdravlje nije sama po sebi dovoljna kako bi se zaključilo da ta aktivnost ulazi u pojam „sport” u smislu iste odredbe.

25 Okolnost da se aktivnost koja potiče fizičku i mentalnu dobrobit obavlja u sklopu natjecanja ne omogućava drukčiji zaključak. Naime, Sud je odlučio da članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive 2006/112 za svoju primjenjivost ne zahtijeva da se sportska aktivnost obavlja na određenoj razini, primjerice profesionalnoj, niti da se dotična sportska aktivnost obavlja na određeni način, odnosno redovito ili organizirano sa svrhom sudjelovanja u sportskim natjecanjima (presude od 21. veljače 2013., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 22. i od 19. prosinca 2013., Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, t. 19.). U tom pogledu također treba istaknuti da natjecateljski karakter neke aktivnosti nije sam po sebi dovoljan da bude temelj za kvalifikaciju kao „sport”, u nedostatku nezanemarivog fizičkog elementa.

26 Osim toga, iz sudske prakse navedene u točki 21. ove presude proizlazi da članak 132. te direktive želi na ograničavajući način utvrditi određene aktivnosti od općeg interesa koje trebaju iznimno biti izuzete od PDV-a. Stoga, u mjeri u kojoj je, zbog razloga navedenih u točkama 19. do 25. ove presude, tumačenje dosega izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (m) navedene direktive koje uključuje aktivnosti koje sadržavaju fizički element koji se čini zanemarivim široko tumačenje navedene odredbe, takvo tumačenje ne može biti sukladno ni pravilu uskog tumačenja izuzeća od PDV-a ni tom cilju strogog ograničenja predmetnog izuzeća.

27 Stoga iz sadržaja navedenog članka 132. stavka 1. točke (m) kao i iz sustavnog i teleološkog tumačenja Direktive 2006/112 proizlazi da se ta odredba odnosi samo na aktivnosti koje obilježava nezanemariv fizički element.

28 Takvo tumačenje ne dovodi u pitanje može li aktivnost koja sadržava fizički element koji se čini zanemarivim prema potrebi ulaziti u pojam „kulturnih usluga” u smislu članka 132. stavka 1. točke (n) te direktive, kada ta aktivnost u određenoj državi ima, s obzirom na svoju praksu, povijest i tradiciju kojoj pripada, takvo mjesto u društvenoj i kulturnoj baštini te zemlje da se može smatrati dijelom njezine kulture. U tom pogledu Sud je presudio da odgovarajuća odredba Direktive 77/388 daje državama članicama diskrecijsku ovlast u određivanju izuzetih isporuka kulturnih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 15. veljače 2017., British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, t. 24.).

29 S obzirom na ta razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da aktivnost kao što je dvostruki bridž, koju obilježava fizički element koji se čini zanemarivim, ne ulazi u pojam „sport” u smislu te odredbe.

Troškovi

30 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 navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da aktivnost kao što je dvostruki bridž, koju obilježava fizički element koji se čini zanemarivim, ne ulazi u pojam „sport” u smislu te odredbe.

Potpisi