Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

13. srpnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeće isporuka usluga koje su usko povezane sa sportom – Članak 133. – Isključenje izuzeća u slučaju opasnosti od narušavanja tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u – Isporuke usluga koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava”

U predmetu C-633/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupanjski sud (porezno vijeće), Ujedinjena Kraljevina)), odlukom od 30. studenoga 2015., koju je Sud zaprimio 30. studenoga 2015., u postupku

London Borough of Ealing

protiv

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. listopada 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za London Borough of Ealing, M. F. Mitchell, *barrister*, kojeg je ovlastila H. Grantham, *solicitor*,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla i P. Mantlea, *barristers*,

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

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. prosinca 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: engleski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 133. prvog stavka točke (d) i drugog stavka Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., i ispravak SL 2007., L 335, str. 60.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između London Borough of Ealing (općina Ealing iz šire londonske regije, Ujedinjena Kraljevina) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (porezno i carinsko tijelo Ujedinjene Kraljevine; u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi s naplativošću poreza na dodanu vrijednost (PDV) na ulaznicama za sportske objekte.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 28. stavkom 3. točkom (a) Šeste direktive 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 (SL1977., L 145, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), u vezi s Prilogom E točkom 4. te direktive, države članice mogle su tijekom prijelaznog razdoblja iz stavka 4. tog članka nastaviti primjenjivati PDV u transakcijama koje su izuzete na temelju članka 13. slova A stavka 1. točke (m) navedene direktive.

4 Sukladno svojim člancima 411. i 413., Direktiva 2006/112 stavila je izvan snage i s učinkom od 1. siječnja 2007. zamijenila zakonodavstvo Europske unije u području PDV-a, uključujući Šestu direktivu.

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

„isporuk[e] određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom [tjelesnom] odgoju."

6 Sukladno odredbama članka 133. navedene direktive:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju u jednom od ili više sljedećih uvjeta:

[…]

(d) mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

Države članice koje su, u skladu s Prilogom E [Šestoj direktivi] 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV na transakcije iz članka 132. stavka 1. [točke] (m) […] mogu također primijeniti uvjete utvrđene u točki (d) prvog stavka ovog članka u slučaju kada je predmetnoj isporuci roba ili usluga od strane subjekta javnog prava odobreno izuzeće."

Pravo Ujedinjene Kraljevine

7 Tijekom prijelaznog razdoblja iz članka 28. stavka 3. Šeste direktive Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske nastavila je nametati PDV na isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, iz članka 13. slova A stavka 1. točke (m) te direktive, osim dviju isporuka vezanih uz sudjelovanje u sportskom natjecanju, predviđenih u prilogu 6. grupi 10. Value Added Tax Act 1983 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1983.).

8 Prilog 9. grupa 10. Value Added Tax Act 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. Pružanje usluga koje tijelo koje ispunjava uvjete isporučuje pojedincu, osim pojedincu koji nije član ako tijelo funkcionira po načelu članstva, usko povezanih sa sportom ili tjelesnim odgojem, i za njih ključnih, u kojima pojedinac sudjeluje.”

9 U bilješki 2.A u grupi 10. „tijelo koje ispunjava uvjet” definirano je kao neprofitni subjekt koji ispunjava određene uvjete.

10 U skladu s bilješkom 3. u toj grupi:

„Ne mogu se smatrati ‚tijelima koja ispunjavaju uvjete’ u smislu točke 3. grupe 10. Priloga 9:

(a) lokalna tijela;

(b) uprava ministarstva […]; ili

(c) [određena javna tijela koja nisu uprave ministarstava].”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Općina Ealing iz šire londonske regije lokalno je tijelo koje upravlja određenim brojem sportskih objekata kao što su sportske dvorane i bazeni. Tijekom razdoblja od 1. lipnja 2009. do 31. kolovoza 2012. platila je PDV plaćen na ulaznice za te objekte.

12 Tijekom 2013. navedena općina podnijela je zahtjev za povrat tog poreza od porezne uprave, ističući da su te naplate trebale biti izuzete na temelju članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112. Njezin zahtjev je bio odbijen iz razloga što nacionalni propis isključuje izuzeće sportskih usluga navedenih u toj odredbi ako ih pružaju subjekti javnog prava, kao što je to lokalno tijelo, primjenom uvjeta predviđenih u članku 133. prvom stavku točki (d) i drugom stavku te direktive.

13 Općina Ealing iz šire londonske regije pokrenula je postupak protiv te odluke pred sudom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupanjski sud (porezno vijeće), Ujedinjena Kraljevina). Pred tim je sudom tvrdila da se Ujedinjena Kraljevina nije mogla osloniti na članak 133. drugi stavak te direktive jer ta država članica nije na dan 1. siječnja 1989. nametnula PDV za sve sportske usluge zato što su posebice prava na sudjelovanje u sportskom natjecanju bila izuzeta. Osim toga, prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, kad je riječ o isporuci usluga koje su usko povezane sa sportom ili

tjelesnim odgojem, navedeni članak 133. ne dopušta da se iz izuzeća od PDV-a isključe neprofitni subjekti javnog prava a da se pritom također ne isključe neprofitni subjekti koji nisu subjekti javnog prava. Konačno, članak 133. drugi stavak iste direktive ne ovlašćuje države članice da svim lokalnim tijelima općenito oduzmu pogodnost tog izuzeća jer zahtijeva da se „u svakom pojedinačnom slučaju" utvrdi je li vjerojatno da će to izuzeće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja. Porezna uprava protivila se toj argumentaciji.

14 Prema navodima u odluci kojom se upućuju prethodna pitanja, općinu Ealing iz šire londonske regije treba smatrati neprofitnim subjektom, čije usluge su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem i isporučuju se osobama koje sudjeluju u sportu ili tjelesnom odgoju, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112.

15 U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupanjski sud (porezno vijeće)) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Je li Ujedinjena Kraljevina, u skladu s člankom 133. drugim stavkom Direktive 2006/112, ovlaštena primijeniti uvjet iz [prvog stavka] točke (d) tog članka na subjekte javnog prava[, s jedne strane,] u slučaju u kojemu je Ujedinjena Kraljevina relevantne transakcije smatrala oporezivima [PDV-om] na dan 1. siječnja 1989., dok je na isti dan za druge sportske usluge primijenila izuzeće i, [s druge strane,] u slučaju u kojemu predmetne transakcije nisu bile izuzete na temelju nacionalnog prava prije nego što je Ujedinjena Kraljevina primijenila uvjet iz članka 133. [prvog stavka] točke (d) te direktive?

(2) Ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan, je li Ujedinjena Kraljevina ovlaštena primijeniti uvjet iz članka 133. [prvog stavka] točke (d) Direktive 2006/112 na neprofitne subjekte javnog prava a da pritom taj isti uvjet ne primijeni na neprofitne subjekte javnog prava?

(3) Ako je odgovor na drugo pitanje potvrdan, je li Ujedinjena Kraljevina ovlaštena isključiti sve javne neprofitne subjekte od mogućnosti izuzeća prema članku 132. stavku 1. točki (m) [Direktive 2006/112] a da pritom ne utvrdi u svakom pojedinačnom slučaju može li izuzeće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u?"

O prethodnim pitanjima

16 Uvodno valja navesti da, prema navodima u zahtjevu za prethodnu odluku, isporuke usluga u pitanju u glavnom postupku obuhvaćene su područjem primjene *ratione temportis* Direktive 2006/112, ispunjavaju uvjete za izuzeće predviđene člankom 132. stavkom 1. točkom (m) te direktive i pružio ih je neprofitni subjekt javnog prava u smislu te odredbe. Budući da te isporuke usluga podliježu PDV-u na temelju predmetnog nacionalnog propisa, upiti suda koji je uputio zahtjev odnose se isključivo na tumačenje članka 133. drugog stavka navedene direktive u vezi s njegovim prvim stavkom točkom (d), prema kojem se pod određenim uvjetima iz pogodnosti tog izuzeća mogu isključiti navedene isporuke usluga ako ih pružaju subjekti javnog prava.

Prvo pitanje

17 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112 tumačiti na način da mu se protivi propis države članice koji podvrgava uvjetu iz članka 133. prvog stavka točke (d) te direktive dodjelu izuzeća od PDV-a subjektima javnog prava koji isporučuju usluge koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, dok s jedne strane, na dan 1. siječnja 1989., ta država članica nije nametnula PDV za sve te isporuke usluga i, s druge strane, predmetne isporuke usluga nisu bile izuzete od PDV-a prije nego što je taj uvjet bio nametnut.

18 Što se tiče toga jesu li sve isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem trebale biti podložne PDV-u na dan 1. siječnja 1989. da bi se država članica mogla pozvati na članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112, valja navesti da tekst te odredbe ne sadržava takav uvjet. Naime, navedena odredba primjenjuje se na države članice koje nameću taj porez na transakcije iz članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive ne zahtijevajući da su sve te isporuke usluga podložne porezu.

19 Takav zahtjev bio bi osim toga protivan tekstu tog članka 132. stavka 1. točke (m), na koji upućuje navedeni članak 133. drugi stavak, a u kojem se navodi isporuka „određenih" usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem.

20 Prema tome, država članica, poput Ujedinjene Kraljevine, koja na 1. siječnja 1989. nije primjenjivala PDV na isporuke svih, nego samo nekih, usluga može se pozivati na mogućnost koju državama članicama daje članak 133. drugi stavak navedene direktive u vezi s njegovim prvim stavkom točkom (d).

21 Drugi dio prvog pitanja odnosi se na tumačenje posljednjeg dijela rečenice članka 133. drugog stavka iste direktive, tj. „u slučaju kada je predmetnoj isporuci roba ili usluga od strane subjekta javnog prava odobreno izuzeće".

22 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev pita se o tome podrazumijeva li ta formulacija, kao što to smatra općina Ealing, da je Ujedinjena Kraljevina bila dužna najprije izuzeti isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem i koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava prije nego što je onda mogla na te isporuke primijeniti uvjet predviđen u članku 133. prvom stavku točki (d) Direktive 2006/112.

23 Takav zahtjev ne može se međutim izvesti iz članka 133. drugog stavka navedene direktive. Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točki 44. svojeg mišljenja, u toj odredbi riječ „izuzeti" koristi se u sadašnjem vremenu, tj. u obliku „izuzete", a ne u prošlom , „bile izuzete". Navedena odredba dakle ne zahtijeva da su navedene isporuke usluga bile izuzete od PDV-a prije nego što se može primijeniti uvjet predviđen člankom 133. prvim stavkom točkom (d) iste direktive.

24 Cilj članka 133. drugog stavka Direktive 2006/112 također ide u prilog tom tumačenju. Naime, cilj te odredbe nije izuzeti isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, već naprotiv, kao što to proizlazi iz teksta tog članka 133. drugog stavka u vezi s njegovim prvim stavkom točkom (d), omogućiti državama članicama da primijene PDV na navedene isporuke usluga koje pružaju subjekti javnog prave i koje podliježu tom porezu 1. siječnja 1989.

25 Slijedi da, primjenom članka 133. drugog stavka navedene direktive, izuzeće usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, koje pruža subjekt javnog prava, može biti podložno uvjetu predviđenom u tom članku prvom stavku točki (d), čak i ako te isporuke usluga prethodno nisu bile predmet izuzeća u dotičnoj državi članici.

26 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice koji podvrgava uvjetu iz članka 133. prvog stavka točke (d) te direktive dodjelu izuzeća od PDV-a subjektima javnog prava koji isporučuju usluge koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, dok s jedne strane, na dan 1. siječnja 1989., ta država članica nije nametnula PDV za sve te isporuke usluga i, s druge strane, predmetne isporuke usluga nisu bile izuzete od PDV-a prije nego što je taj uvjet bio nametnut.

Drugo pitanje

27 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112 tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji podvrgava uvjetu iz članka 133. prvog stavka točke (d) te direktive dodjelu izuzeća od PDV-a neprofitnim subjektima javnog prava koji isporučuju usluge koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, pri čemu ne nameće taj uvjet i za neprofitne subjekte koji nisu subjekti javnog prava, a koji pružaju takve usluge.

28 U tom pogledu valja podsjetiti da se članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive 2006/112, prema kojem države članice primjenjuju izuzeće na isporuke određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem i koje pružaju neprofitni subjekti, bez razlike odnosi na sve neprofitne subjekte (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2016., Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, t. 43.).

29 Iako članak 133. te direktive dopušta državama članicama da dodjelu tog izuzeća podvrgnu poštovanju dodatnih uvjeta, iz teksta tog članka prvog stavka proizlazi da države članice mogu primijeniti uvjete iz tog stavka točaka (a) do (d) u načelu samo na subjekte koji nisu subjekti javnog prava. Kad je riječ o subjektima javnog prava, navedeni članak drugi stavak dopušta jedino da im se nametne uvjet predviđen istim člankom prvim stavkom točkom (d), koji služi tome da se izbjegnu narušavanja tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća, i to samo u državama članicama koje su na 1. siječnja 1989. primjenjivale PDV na isporuke usluga iz članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive.

30 Prema tome, za mogućnost danu državama članicama da dodijele izuzeće od PDV-a za isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112, na temelju njezina članka 133., vrijede stroža pravila kad je riječ o neprofitnim subjektima javnog prava, nego kad je riječ o drugim subjektima javnog prava. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 27. svojeg mišljenja, cilj potonje odredbe je dakle dati prednost subjektima javnog prava u odnosu na druge subjekte kad je riječ o izuzeću isporuka usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, a koje oni pružaju.

31 S obzirom na taj cilj, izraz „također” u članku 133. drugom stavku Direktive 2006/112 treba tumačiti tako da znači da država članica može subjektima javnog prava nametnuti poštovanje uvjeta predviđenog u prvom stavku točki (d) tog članka samo ako taj uvjet također nameće subjektima koji nisu subjekti javnog prava.

32 Takvom tumačenju protivi se to da nacionalni propis, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, iz pogodnosti izuzeća od PDV-a za isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, isključi samo isporuke usluga koje pružaju neprofitni subjekti javnog prava a da pritom ne nametne PDV, primjenom članka 133. stavka 1. točke (d) iste direktive, na isporuke usluga koje pružaju drugi neprofitni subjekti.

33 Uzimajući u obzir sva ta razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji podvrgava uvjetu iz članka 133. prvog stavka točke (d) te direktive dodjelu izuzeća od PDV-a neprofitnim subjektima javnog prava koji isporučuju usluge koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, pri čemu ne nameće taj uvjet i za neprofitne subjekte koji nisu subjekti javnog prava, a koji pružaju takve usluge.

Treće pitanje

34 Uzimajući u obzir odgovor na drugo pitanje, nije potrebno odgovoriti na treće pitanje.

Troškovi

35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke u glavnom postupku 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:

1. **Članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice koji podvrgava uvjetu iz članka 133. prvog stavka točke (d) te direktive dodjelu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) subjektima javnog prava koji isporučuju usluge koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, dok s jedne strane, na dan 1. siječnja 1989., ta država članica nije nametnula PDV za sve te isporuke usluga i, s druge strane, predmetne isporuke usluga nisu bile izuzete od PDV-a prije nego što je taj uvjet bio nametnut.**

2. **Članak 133. drugi stavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji podvrgava uvjetu iz članka 133. prvog stavka točke (d) te direktive dodjelu izuzeća od PDV-a neprofitnim subjektima javnog prava koji isporučuju usluge koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) navedene direktive, pri čemu ne nameće taj uvjet i za neprofitne subjekte koji nisu subjekti javnog prava, a koji pružaju takve usluge.**

Potpisi