Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 13. julija 2017 *

„Predhodno odločanje - Obdavčenje - Davek na dodano vrednost (DDV) - Direktiva 2006/112/ES - Oprostitev storitev, ki so tesno povezane s športom - Člen 133 - Izključitev iz oprostitve v primeru tveganja izkrivljanja konkurence, ki v slabši položaj postavlja komercialna podjetja, zavezance za DDV - Storitve, ki jih opravljajo neprofitne organizacije, ki so osebe javnega prava“

V zadevi C-633/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (oddelek za davke), Združeno kraljestvo)) z odločbo z dne 30. novembra 2015, ki je na Sodišče prispela 30. novembra 2015, v postopku

London Borough of Ealing

proti

Commisioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász in C. Vajda, sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. oktobra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za London Borough of Ealing F. Mitchell, barrister, s pooblastilom H. Grantham, solicitor,

– za vlado Združenega kraljestva S. Brandon, agent, skupaj z R. Hillom in P. Mantlom, barristers,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. decembra 2016

izreka naslednjo

* Jezik postopka: angleščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 133, prvi odstavek, točka (d), in drugi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med London Borough of Ealing (londonska četrt Ealing, Združeno kraljestvo) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva, v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z obdavčitvijo vstopnin v športne objekte z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 28(3)(a) 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) v povezavi s Prilogo E, točka 4, k tej direktivi so lahko države članice v prehodnem obdobju iz odstavka 4 tega člena še naprej obdavčevale transakcije iz člena 13(A)(1)(m) navedene direktive.

4 Direktiva 2006/112 je v skladu s svojima členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Evropske unije o DDV, med drugim Šesto direktivo.

5 Člen 132(1)(m) Direktive 2006/112, ki spada v poglavje 2, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu", ki je pod naslovom IX navedene direktive, določa, da države članice oprostijo:

„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".

6 Člen 133 navedene direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

[…]

(d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.

Države članice, ki so na podlagi Priloge E k [Šesti direktivi] 1. januarja 1989 zaračunavale DDV za transakcije iz točk[e] (m) […] člena 132(1), lahko uporabijo tudi pogoje iz točke (d) prvega odstavka tega člena, ko za omenjeno dobavo blaga ali storitev, ki jih zagotovijo osebe javnega prava, velja oprostitev."

Pravo Združenega kraljestva

7 Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska je v prehodnem obdobju iz člena 28(3) Šeste direktive še naprej z DDV obdavčevalo opravljanje storitev, ki so bile tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, iz člena 13(A)(1)(m) te direktive, razen dveh storitev, ki sta bili povezani s sodelovanjem na športnem tekmovanju in določeni v prilogi 6, skupina 10, Value Added Tax Act 1983 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1983).

8 Priloga 9, skupina 10, Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994) določa, da so plačila DDV oproščene te storitve:

„1. odobritev pravice do nastopa na športnem ali rekreativnem tekmovanju, če je plačilo za odobritev denarni znesek, ki se v celoti uporabi za zagotovitev nagrade ali nagrad, ki se podelijo na tem tekmovanju;

2. odobritev pravice do nastopa na športnem ali rekreativnem tekmovanju s strani upravičene organizacije, ustanovljene za namene športne ali rekreativne vadbe;

3. storitve, ki jih upravičena organizacija opravi za posameznika in so s športom ali telesno vzgojo, s katerima se ta posameznik ukvarja, tesno povezane in zanju bistvene, razen storitev, ki jih, če ta organizacija deluje po sistemu članstva, opravi za posameznika, ki ni njen član.“

9 V razlagalni opombi 2A k tej skupini 10 je „upravičena organizacija“ opredeljena kot neprofitna organizacija, ki izpolnjuje nekatere pogoje.

10 V razlagalni opombi 3 k navedeni skupini je navedeno:

„Za ‚upravičene organizacije‘ v smislu točke 3 priloge 9, skupina 10, ni mogoče šteti:

(a) organov lokalne oblasti;

(b) ministrstva […] ali

(c) [nekaterih oseb javnega prava, ki niso ministrstva].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Londonska četrt Ealing je organ lokalne oblasti, ki upravlja nekatere športne objekte, kot so telovadnice in bazeni. V obdobju od 1. junija 2009 do 31. avgusta 2012 je plačala DDV, obračunan na vstopnine v te objekte.

12 Navedena četrt je leta 2013 od davčne uprave zahtevala, naj ji ta davek povrne, ker bi morale biti te storitve na podlagi člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 oproščene plačila davka. Ta zahteva je bila zavrnjena z obrazložitvijo, da v skladu s pogoji iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), in drugi odstavek, te direktive nacionalni predpisi izključujejo oprostitev športnih storitev iz prvonavedenega člena, če jih opravljajo subjekti, ki so osebe javnega prava, kot so organi lokalne oblasti.

13 Londonska četrt Ealing je zoper to odločbo vložila tožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davčni senat), Združeno kraljestvo). Pred tem sodiščem je trdila, da se Združeno kraljestvo ne more sklicevati na člen 133, drugi odstavek, navedene direktive, ker ta država članica 1. januarja 1989 kot predmet DDV ni določila vseh športnih storitev, saj so bile zlasti pravice do nastopa na športnem tekmovanju oproščene plačila DDV. Poleg tega tožeča stranka v postopku v glavni stvari meni, da navedeni člen 133, drugi odstavek, glede storitev, ki so tesno povezane

s športom ali telesno vzgojo, ne omogoča, da bi bile neprofitne organizacije, ki so osebe javnega prava, izključene iz ugodnosti oprostitve plačila DDV, ne da bi bile hkrati iz te ugodnosti izključene tudi neprofitne organizacije, ki niso osebe javnega prava. Nazadnje, člen 133, drugi odstavek, iste direktive naj državam članicam ne bi dopuščal, da na splošno vsem organom lokalne oblasti odvzamejo ugodnost te oprostitve, saj naj bi določal, da naj se „v vsakem posameznem primeru“ ugotovi, ali bi lahko navedena oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence. Davčna uprava tem trditvam nasprotuje.

14 Glede na navedbe iz predložitvene odločbe je treba londonsko četrt Ealing šteti za neprofitno organizacijo, ki opravlja storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in so namenjene osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) Direktive 2006/112.

15 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davčni senat)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali sme Združeno kraljestvo na podlagi člena 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112 naložiti pogoj iz točke (d) [prvega odstavka] tega člena osebam javnega prava[, prvič,] v okoliščinah, v katerih je Združeno kraljestvo upoštevne transakcije obdavčevalo [z DDV] na dan 1. januarja 1989, medtem ko se je za druge športne storitve na ta dan uporabljala oprostitev, in [drugič,] v okoliščinah, v katerih upoštevne transakcije niso bile oproščene na podlagi nacionalnega prava, preden je Združeno kraljestvo uporabilo pogoj iz člena 133[, prvi odstavek,] točka (d) te direktive?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali sme Združeno kraljestvo naložiti pogoj iz točke (d) [prvega odstavka] člena 133 Direktive 2006/112 neprofitnim organizacijam, ki so osebe javnega prava, ne da bi ta pogoj uporabilo tudi za neprofitne organizacije, ki niso osebe javnega prava?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je dovoljeno, da Združeno kraljestvo vse neprofitne organizacije, ki so osebe javnega prava, izključi iz ugodnosti oprostitve iz člena 132(1)(m) [Direktive 2006/112], ne da bi v vsakem posameznem primeru preverilo, ali bi odobritev oprostitve lahko povzročila izkrivljanje konkurence in postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

16 Uvodoma je treba navesti, da glede na navedbe iz predložitvene odločbe spadajo storitve, obravnavane v postopku v glavni stvarni, na časovno področje uporabe Direktive 2006/112, da je treba šteti, da izpolnjujejo pogoje za oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive, in da je te storitve opravljala neprofitna organizacija, ki je oseba javnega prava, v smislu te določbe. Ker so te storitve na podlagi nacionalnih predpisov, obravnavanih v postopku v glavni stvari, predmet DDV, se vprašanja predložitvenega sodišča nanašajo zgolj na razlago člena 133, drugi odstavek, navedene direktive v povezavi s točko (d) njegovega prvega odstavka, v skladu s katerima je mogoče pod nekaterimi pogoji te storitve iz te ugodnosti oprostitve izključiti, kadar jih opravijo subjekti, ki so osebe javnega prava.

Prvo vprašanje

17 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom države članice, v skladu s katerimi je odobritev tega, da so subjekti, ki so osebe javnega prava in ki opravljajo storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) te direktive, oproščeni plačila DDV, odvisna od izpolnitve pogoja iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), navedene direktive, čeprav,

prvič, ta država članica 1. januarja 1989 vseh teh storitev ni določila kot predmet DDV in, drugič, zadevne storitve niso bile oproščene plačila DDV, preden je bilo naloženo izpolnjevanje navedenega pogoja.

18 Glede vprašanja, ali bi morale biti 1. januarja 1989 vse storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, predmet DDV, da bi se lahko država članica sklicevala na člen 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112, je treba poudariti, da v besedilu te določbe takega pogoja ni. Navedena določba se namreč uporablja za države članice, ki so za transakcije iz člena 132(1)(m) te direktive naložile ta davek, ne da bi zahtevale, da so vse te storitve predmet davčne obveznosti.

19 Taka zahteva bi bila poleg tega v nasprotju z besedilom tega člena 132(1)(m) – na katerega napotuje člen 133, drugi odstavek – ki vključuje „določene“ storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo.

20 Zato se lahko država članica, kot je Združeno kraljestvo, ki 1. januarja 1989 DDV ni uporabljala za vse storitve, temveč zgolj za nekatere, sklicuje na možnost, ki jo podeljuje državam članicam člen 133, drugi odstavek, navedene direktive v povezavi s točko (d) njegovega prvega odstavka.

21 Drugi del prvega vprašanja se nanaša na razlago zadnjega dela povedi v členu 133, drugi odstavek, iste direktive, in sicer „ko za omenjeno dobavo blaga ali storitev, ki jih zagotovijo osebe javnega prava, velja oprostitev“.

22 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sprašuje, ali to besedilo pomeni, kot trdi londonska četrt Ealing, da bi moralo Združeno kraljestvo najprej odobriti oprostitev storitev, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo in jih opravljajo neprofitne organizacije, ki so osebe javnega prava, preden bi lahko za take storitve uporabilo pogoj iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112.

23 Take zahteve ni mogoče izpeljati iz člena 133, drugi odstavek, navedene direktive. Kot je namreč v točki 44 sklepnih predlogov poudaril generalni pravobranilec, je v tej določbi besedna zveza „veljati oprostitev“ uporabljena v sedanjiku, to je „velja oprostitev“, ne pa v pretekliku, „je veljala oprostitev“. Z navedeno določbo se zato ne zahteva, da so bile navedene storitve oproščene plačila DDV, preden se uporabi pogoj iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), iste direktive.

24 Cilj, ki se uresničuje s členom 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112, tudi potrjuje to razlago. Namen te določbe namreč ni oprostiti storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, temveč nasprotno, kot je razvidno iz besedila tega člena 133, drugi odstavek, v povezavi s točko (d) prvega odstavka tega člena, državam članicam omogočiti, da uporabijo DDV za navedene storitve, ki jih opravljajo subjekti, ki so osebe javnega prava, in za katere je ta davek veljal 1. januarja 1989.

25 Iz tega je razvidno, da je lahko na podlagi člena 133, drugi odstavek, navedene direktive oprostitev storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih opravljajo subjekti, ki so osebe javnega prava, odvisna od pogoja iz točke (d) prvega odstavka tega člena, čeprav te storitve v zadevni državi članici prej niso bile predmet oprostitve.

26 Ob upoštevanju predhodnih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim predpisom države članice, v skladu s katerimi je odobritev tega, da so subjekti, ki so osebe javnega prava in ki opravljajo storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) te direktive, oproščeni plačila DDV, odvisna od izpolnitve pogoja iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), navedene direktive, čeprav, prvič, ta država članica 1. januarja 1989 vseh teh storitev ni določila kot predmet DDV in, drugič, zadevne storitve niso bile oproščene plačila DDV, preden je bil navedeni pogoj naložen.

Drugo vprašanje

27 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, kadar ti predpisi določajo, da se neprofitnim organizacijam, ki so osebe javnega prava in ki opravljajo storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) navedene direktive, odobri oprostitev plačila DDV, če je izpolnjen pogoj iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), te direktive, ne da bi se ta pogoj uporabljal tudi za neprofitne organizacije, ki niso osebe javnega prava in opravljajo take storitve.

28 V zvezi s tem je treba spomniti, da člen 132(1)(m) Direktive 2006/112, v skladu s katerim države članice oprostijo nekatere storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih opravljajo neprofitne organizacije, brez razlikovanja zajema vse neprofitne organizacije (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2016, Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, točka 43).

29 Čeprav člen 133 navedene direktive državam članicam dopušča, da dodelitev te oprostitve pogojujejo z izpolnjevanjem dodatnih pogojev, je iz besedila tega člena, prvi odstavek, razvidno, da lahko države članice pogoje, ki jih zajema ta odstavek, točke od (a) do (d), načeloma uporabljajo zgolj za subjekte, ki niso osebe javnega prava. Glede subjektov, ki so osebe javnega prava, navedeni člen, drugi odstavek, dopušča zgolj, da jim države članice naložijo pogoj iz istega člena, prvi odstavek, točka (d), ki je namenjen preprečitvi izkrivljanja konkurence, s čimer bi bila v slabši položaj postavljena komercialna podjetja, in to zgolj države članice, ki so DDV za storitve iz člena 132(1)(m) navedene direktive uporabljale 1. januarja 1989.

30 Zato za možnost, prepuščeno državam članicam, da na podlagi člena 133 Direktive 2006/112 izključijo oprostitev plačila DDV za storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) te direktive, veljajo strožja pravila za neprofitne organizacije, ki so osebe javnega prava, kot za druge neprofitne organizacije. Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 27 sklepnih predlogov, je torej namen prvonavedenega člena ugodnejše obravnavanje subjektov, ki so osebe javnega prava, glede ne ostale subjekte, kar zadeva njihovo oprostitev storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo.

31 Ob upoštevanju tega namena je treba izraz „tudi“, ki je naveden v členu 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112, razlagati tako, da pomeni, da sme država članica subjektom, ki so osebe javnega prava, naložiti upoštevanje pogoja iz točke (d) prvega odstavka tega člena zgolj, če ga naloži tudi subjektom, ki niso osebe javnega prava.

32 Ta razlaga nasprotuje temu, da se z nacionalnimi predpisi, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, iz ugodnosti oprostitve plačila DDV za storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) navedene direktive izključijo zgolj storitve, ki jih opravljajo neprofitne organizacije, ki so osebe javnega prava, ne da bi tudi za storitve, ki jih opravljajo druge neprofitne organizacije, na podlagi člena 133, prvi odstavek, točka (d), iste direktive veljalo plačilo DDV.

33 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, kadar ti predpisi določajo, da se neprofitnim organizacijam, ki so osebe javnega prava in ki opravljajo storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) navedene direktive, odobri oprostitev plačila DDV, če je izpolnjen pogoj iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), te direktive, ne da bi se ta pogoj uporabljal tudi za neprofitne organizacije, ki niso osebe javnega prava in opravljajo take storitve.

Tretje vprašanje

34 Ob upoštevanju odgovora na drugo vprašanje na tretje ni treba odgovoriti.

Stroški

35 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Člen 133, drugi odstavek, Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim predpisom države članice, v skladu s katerimi je odobritev tega, da so subjekti, ki so osebe javnega prava in ki opravljajo storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) te direktive, oproščeni plačila davka na dodano vrednost (DDV), odvisna od izpolnitve pogoja iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), navedene direktive, čeprav, prvič, ta država članica 1. januarja 1989 vseh teh storitev ni določila kot predmet DDV in, drugič, zadevne storitve niso bile oproščene plačila DDV, preden je bil navedeni pogoj naložen.**

2. **Člen 133, drugi odstavek, Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim predpisom, kakršni so obravnavani v postopku v glavni stvari, kadar ti predpisi določajo, da se neprofitnim organizacijam, ki so osebe javnega prava in ki opravljajo storitve, ki so v tesni povezavi s športom ali telesno vzgojo, v smislu člena 132(1)(m) navedene direktive, odobri oprostitev plačila DDV, če je izpolnjen pogoj iz člena 133, prvi odstavek, točka (d), te direktive, ne da bi se ta pogoj uporabljal tudi za neprofitne organizacije, ki niso osebe javnega prava in opravljajo take storitve.**

Podpisi