

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

4. svibnja 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeća – Isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti koje obrazovna ustanova pruža užoj javnosti uz naknadu”

U predmetu C-699/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ((Žalbeni sud (Engleska i Wales) (Građanski odjel), Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 2. prosinca 2015., koju je Sud zaprimio 24. prosinca 2015., u postupku

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

protiv

Brockenhurst College,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, E. Regan (izvjestitelj), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund i S. Rodin, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: X. Lopez Bancalari, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 10. studenoga 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Brockenhurst College, L. Poots, *barrister*, koju je ovlastio R. J. Finlayson, *solicitor*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, V. Kaye, a zatim S. Brandon, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Jonesa, *barrister*,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 21. prosinca 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (i) 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 Zahtjev je upućen u okviru spora između Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (porezna i carinska uprava Ujedinjene Kraljevine, u daljnjem tekstu: porezna uprava) i Brockenhurst Collegea (u daljnjem tekstu: College) u vezi s izuzetom od poreza na dodanu vrijednost (PDV) u odnosu na restoranske usluge i usluge zabavnih aktivnosti koje isporučuje potonji.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 određuje da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 Glava IX. Direktive 2006/112 nosi naslov „Izuzet”. U okviru te glave nalaze se, među ostalim, poglavlje 1., naslovljeno „Opće odredbe”, u kojem se nalazi članak 131. te direktive, i poglavlje 2., naslovljeno „Izuzet koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, koje obuhvaća članke 132. do 134. navedene direktive.

5 Članak 131. iste direktive glasi kako slijedi:

„Izuzet predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeta i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

6 Članak 132. Direktive 2006/112 određuje:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(i) osiguranje obrazovanja djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem;

[...]”

7 Članak 133. te direktive predviđa:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzet 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:

(a) dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;

(b) te subjekte moraju voditi i njima upravljati uglavnom na dobrovoljnoj osnovi osobe koje nemaju izravnog ili neizravnog interesa, bilo same ili putem posrednika, u pogledu rezultata dotičnih aktivnosti;

(c) ti subjekti moraju zaračunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju

takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zarađuju komercijalna društva koja podliježu PDV-u;

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

[...]"

8 Sukladno odredbama članka 134. navedene direktive:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

(b) kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.”

Pravo Ujedinjene Kraljevine

9 Izuzeće predviđena u članku 132. Direktive 2006/112 prenesena su u pravo Ujedinjene Kraljevine člankom 31. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.), koji predviđa da je isporuka usluga izuzeta ako odgovara opisu iz Priloga 9. tom zakonu.

10 Prilog 9. grupa 6. točke 1. i 4. dijela II. tog zakona predviđa da se izuzimaju:

„1. Sljedeće usluge koje pruža kvalificirano tijelo:

(a) obrazovanje;

[...]

(c) stručna kvalifikacija;

[...]

4. Isporuka bilo koje robe ili usluga (osim usluga ispitivanja) koje su usko povezane s isporukama opisanima u točki 1. (glavna isporuka), koju izvršava kvalificirano tijelo i koje obavlja glavnu isporuku, ili koju to tijelo prima, pod uvjetom da:

(a) su roba i usluge izravno namijenjeni upotrebi učenika, studenta ili pripravnika (ovisno o slučaju) koji prima glavnu isporuku; i

(b) tu isporuku obavlja drugo kvalificirano tijelo, ako je prima kvalificirano tijelo koje obavlja glavnu isporuku.”

11 U bilješci 1. te grupe 6. nalazi se definicija pojma „kvalificirano tijelo”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 College je viša obrazovna ustanova koja nudi izobrazbu u području restoranskih usluga, ugostiteljstva i kazališne umjetnosti.

13 Kako bi studentima upisanim u te programe omogućio stjecanje vještina u praksi, College

posredstvom studenata i pod nadzorom njihovih u?itelja vodi restoran i organizira predstave namijenjene vanjskoj publici. Restoran i predstave otvoreni su za užu publiku koju sa?injavaju osobe koje bi mogle biti zainteresirane za doga?anja koja organizira College, a one su upisane u bazu podataka kako bi bile obaviještene o tim doga?anjima putem redovnih biltena. Te osobe znaju da se navedena doga?anja organiziraju u okviru izobrazbe studenata, po sniženoj cijeni koja za objed iznosi oko 80 % stvarne cijene usluge. U slu?aju da broj rezervacija u restoranu ne dosegne minimum od 30 ljudi, objed se otkazuje.

14 Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da dodatni prihodi koje College ostvaruje iz tih isporuka usluga, a koje se pružaju u izravnom tržišnom natjecanju s komercijalnim društvima, nisu osnovni cilj tih isporuka.

15 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je prakti?na izobrazba osmišljena kao dio programa i da su studenti s njome bili upoznati u trenutku upisa u razli?ite smjerove.

16 College je za navedeno razdoblje platio PDV po uobi?ajenoj stopi na napla?enu cijenu za objede i isporu?ene usluge zabavnih aktivnosti.

17 Me?utim, College je smatrao da su te isporuke i usluge trebale biti izuzete kao „usko povezane” s osiguranjem obrazovanja, sukladno ?lanku 132. stavku 1. to?ki (i) Direktive 2006/112. Budu?i da je porezna uprava odbila njegov zahtjev za povrat, College je podnio tužbu First-tier Tribunalu (Tax Chambers) (Prvostupanjski sud (sudski odjel za porezne predmete), Ujedinjena Kraljevina).

18 Odlukom od 5. studenoga 2012., taj prvostupanjski sud presudio je da su te isporuke usluga izuzete od PDV-a jer su usko povezane s osiguranjem obrazovanja. Presudom od 30. lipnja 2014. tu je odluku u žalbenom postupku potvrdio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud (sudski odjel za porezne i *chancery* predmete), Ujedinjena Kraljevina).

19 Porezna uprava uložila je žalbu protiv potonje odluke pred sudom koji je uputio zahtjev, koji smatra da ishod spora koji se pred njime vodi ovisi o tuma?enju Direktive 2006/112.

20 U tim okolnostima, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud (Engleska i Wales) (Gra?anski odjel), Ujedinjena Kraljevina) odlu?io je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Jesu li s obzirom na ?lanak 132. stavak 1. to?ku (i) Direktive [2006/112] isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti koje obrazovna ustanova pruža uz naknadu javnosti (koja nije primatelj glavne usluge obrazovanja) ‚usko povezane’ s osiguranjem obrazovanja u okolnostima u kojima pružanje tih usluga omogu?uju studenti (koji su primatelji glavne isporuke obrazovanja) u okviru svojeg obrazovanja i kao bitan dio svojeg obrazovanja?

2. Pri odlu?ivanju o tome nalaze li se isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti u okviru izuze?a iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (i) Direktive [2016/112] kao usluge ‚usko povezane’ s osiguranjem obrazovanja:

(a) je li važno to što studenti imaju koristi od sudjelovanja u pružanju predmetnih isporuka, a ne od predmeta tih isporuka;

(b) je li važno to što studenti te isporuke ne primaju i ne koriste, bilo izravno ili neizravno, nego ih uz naknadu prima i koristi javnost koja nije primatelj glavne isporuke obrazovanja;

(c) je li važno to što, sa stajališta tipi?nih primatelja predmetnih usluga (odnosno javnosti koja za njih pla?a), isporuke ne predstavljaju na?in boljeg korištenja bilo kojom drugom isporukom nego

su same sebi svrha;

(d) je li važno to što, sa stajališta studenata, predmetne isporuke nisu same sebi svrha, nego je sudjelovanje u pružanju isporuka na?in boljeg korištenja glavnom isporukom obrazovnih usluga;

(e) u kojoj mjeri treba uzeti u obzir na?elo porezne neutralnosti?”

O prethodnim pitanjima

21 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 132. stavak 1. to?ku (i) Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da se kao usluge koje su „usko povezane” s osiguranjem obrazovanja u smislu te odredbe i stoga izuzete od PDV-a mogu kvalificirati aktivnosti koje se obavljaju u okolnostima poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku, a koje se sastoje od toga da studenti više obrazovne ustanove u okviru svojeg obrazovanja i uz naknadu tre?im osobama pružaju restoranske usluge i usluge zabavnih aktivnosti.

22 ?lanak 132. Direktive 2006/112 predvi?a izuze?a ?ija je namjena, kao što je to navedeno u naslovu poglavlja u kojem se nalazi taj ?lanak, potaknuti odre?ene aktivnosti od javnog interesa. Me?utim, ta se izuze?a ne odnose na sve aktivnosti od javnog interesa, nego samo na one koje su ondje navedene i detaljno opisane (presuda od 25. velja?e 2016., Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, t. 19. i navedena sudska praksa).

23 Izraze koji su upotrijebljeni za utvr?ivanje navedenih izuze?a treba usko tuma?iti jer je rije? o odstupanjima od op?eg na?ela koje proizlazi iz ?lanka 2. Direktive 2006/112, prema kojem se PDV pla?a na svaku uslugu koju porezni obveznik pruži uz naknadu. Me?utim, to pravilo uskog tuma?enja ne zna?i da izraze upotrijebljene za utvr?ivanje izuze?a iz ?lanka 132. te direktive treba tuma?iti na na?in koji bi im oduzeo njihove u?inke (presuda od 25. velja?e 2016., Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, t. 20. i navedena sudska praksa).

24 ?lanak 132. stavak 1. to?ka (i) Direktive 2006/112 ne sadržava nikakvu definiciju pojma „usko povezanih” transakcija koji se u njemu nalazi. Me?utim, iz samog teksta te odredbe proizlazi da je njome obuhva?ena isporuka usluga koje su usko povezane s „osiguranjem obrazovanja djece ili mladih ljudi, školskim ili sveu?ilišnim obrazovanjem, stjecanjem stru?ne kvalifikacije ili prekvalifikacija”. Stoga je isporuke usluga mogu?e smatrati „usko povezanima” s potonjim isporukama samo ako se stvarno pružaju kao pomo?ne isporuke obrazovanju koje pruža predmetna ustanova, a koje ?ine glavnu isporuku (vidjeti u tom smislu presude od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 27. i 28. i navedenu sudska praksu i od 25. ožujka 2010., Komisija/Nizozemska, C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, t. 50.).

25 Sukladno sudskoj praksi Suda, isporuku je mogu?e smatrati pomo?nom glavnoj isporuci ako nije sama sebi svrha, nego na?in boljeg korištenja glavnom isporukom (presuda od 25. ožujka 2010., Komisija/Nizozemska, C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, t. 51. i navedena sudska praksa).

26 S tim u vezi, primjena izuzeća za transakcije koje su „usko povezane” s osiguranjem obrazovanja u svakom slučaju ovisi o ispunjenju triju uvjeta koji su dijelom navedeni u člancima 132. i 134. Direktive 2006/112, a to su u biti, kao prvo, da tu glavnu isporuku i isporuke usluga koje su s njom usko povezane izvršavaju subjekti iz članka 132. stavka 1. točke (i) te direktive, kao drugo, da su te isporuke usluga bitne za izuzetu transakciju i, kao treće, da osnovna svrha navedenih isporuka usluga nije stvaranje dodatnog prihoda tih subjekata transakcijom koja je u izravnom tržišnom natjecanju s komercijalnim društvima koja podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 34., 38. i 42. i od 25. ožujka 2010., Komisija/Nizozemska, C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, t. 61.).

27 Kada je riječ o glavnom postupku i o prvom od tih uvjeta, nesporno je da je College ustanova javnog prava čiji je cilj obrazovanje, na koje je moguće primijeniti izuzeće na temelju članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112.

28 Kad je riječ o drugom uvjetu, iz točke 39. presude od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343) proizlazi da te isporuke, kako bi ih se kvalificiralo isporukama usluga koje su bitne za te izuzete transakcije, moraju biti takve naravi ili svojstva da bez njih ne bi bilo moguće osigurati da obrazovanje koje pruža subjekt iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112 i stoga ono kojim se koriste studenti potonjega ima jednaku vrijednost.

29 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je praktično obrazovanje osmišljeno kao sastavni dio programa studija i da oni, kad ono ne bi bilo dostupno, ne bi u cijelosti imali koristi od svoje izobrazbe.

30 Naime, s tim u vezi pojašnjeno je da sve funkcije pripremanja hrane u restoranu obavljaju studenti Collegea, pod nadzorom svojih učitelja, i da je cilj koji želi postići uprava restorana za praktičnu izobrazbu Collegea omogućiti studentima upisanim u program pripremanja hrane i ugostiteljstva stjecanje vještina u praksi.

31 Isto vrijedi i u pogledu programa kazališne umjetnosti. College posredstvom svojih studenata upisanih u navedene programe organizira koncerte i predstave kako bi stekli praktično iskustvo.

32 Potrebno je pak utvrditi da obrazovanje koje pruža College na području pripremanja hrane, ugostiteljstva i kazališne umjetnosti ne bi imalo jednaku vrijednost bez tih praktičnih aspekata.

33 Tu tvrdnju potkrepljuje to što Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske tvrdi da je restoran za praktičnu izobrazbu Collegea za studente jednak učionici i to što Europska komisija ističe da studenti imaju koristi od iskustva stečenog prilikom pripremanja objeda i posluživanja stolova u realnim okolnostima, što čini važan dio njihove izobrazbe.

34 U tim okolnostima proizlazi da isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti o kojima je riječ u glavnom postupku treba smatrati bitnima za osiguranje kvalitete glavne isporuke obrazovanja koju pruža College.

35 Kad je riječ o trećem uvjetu, valja podsjetiti da je riječ o posebnom izričaju načela porezne neutralnosti, kojemu se protivi to da se sa sličnim uslugama koje su u međusobnom tržišnom natjecanju za potrebe PDV-a postupa različito (vidjeti u tom smislu presudu od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

36 U glavnom postupku nesporno je, najprije, da su isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti koje nudi College dostupne samo osobama koje su prethodno upisane na

popis adresa koji drži ta ustanova. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se publika kada je riječ o predstavama obično sastoji od prijatelja i obitelji studenata Collegea i osoba koje su prethodno upisane u bazu podataka te ustanove.

37 Nadalje, u restoran za praktičnu izobrazbu Collegea može se doći samo na temelju rezervacije i pod uvjetom da je popunjen, pri čemu je potrebno najmanje trideset ljudi kako bi studenti od svojih usluga mogli imati najveću korist. Dakle, za razliku od komercijalnog restorana, u kojem su rezervacije na temelju bezuvjetno dobrodošle, objedi se otkazuju ako nije prijavljen traženi broj ljudi.

38 Naposljetku, iz elemenata koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da restoranske usluge, koncerte i predstave u potpunosti pružaju, organiziraju i isporučuju studenti na obrazovanju, što znači da je riječ o situaciji koja se u svojoj biti razlikuje od one studenata koji su na praksi u komercijalnom poslovnom subjektu, u kojem su dio radnog kolektiva koji takve usluge pruža u konkurentnim uvjetima koji prevladavaju na predmetnim tržištima.

39 Stoga je očit da se usluge koje College nudi užem broju trećih osoba u okviru programa koje pruža svojim studentima bitno razlikuju od onih koje obično nudi dvorana za priredbe ili komercijalni restoran i da su namijenjene različitoj javnosti jer ne ispunjavaju iste potrebe potrošača.

40 Osim toga, nije osporeno da cijene koje je odredio College pokrivaju samo 80 % troška objeda. Zato ne proizlazi da je osnovna svrha usluga o kojima je riječ u glavnom postupku stvaranje dodatnog prihoda Collegeu transakcijama koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u, poput restorana ili dvorana za priredbe.

41 Stoga se usluge koje College nudi užem broju trećih osoba ne mogu usporediti s onima koje pružaju restorani i komercijalne dvorane za priredbe, a izuzeće usluga koje pruža ta ustanova od PDV-a ne dovodi do različitog poreznog tretmana.

42 Naposljetku, valja podsjetiti da je na nacionalnom sudu da na temelju naznaka koje mu je dao Sud provjeri jesu li ti uvjeti ispunjeni s obzirom na činjenične okolnosti predmeta koji se pred njim vodi.

43 Imajući u vidu sva prethodna razmatranja, na upućena pitanja valja odgovoriti da članak 132. stavak 1. točka (i) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se kao usluge koje su „usko povezane” s glavnom isporukom obrazovanja i stoga izuzete od PDV-a mogu kvalificirati aktivnosti koje se obavljaju u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, a koje se sastoje od toga da studenti više obrazovne ustanove u okviru svojeg obrazovanja i uz naknadu trećim osobama pružaju restoranske usluge i usluge zabavnih aktivnosti, ako su te usluge bitne za njihovo obrazovanje i ako im osnovna svrha nije stvaranje dodatnog prihoda toj ustanovi putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u, što je dužan provjeriti nacionalni sud.

Troškovi

44 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 (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 132. stavak 1. točka (i) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se kao usluge koje su „usko povezane” s glavnom isporukom obrazovanja i stoga izuzete od poreza na

dodanu vrijednost (PDV) mogu kvalificirati aktivnosti koje se obavljaju u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, a koje se sastoje od toga da studenti više obrazovne ustanove u okviru svojeg obrazovanja i uz naknadu trećim osobama pružaju restoranske usluge i usluge zabavnih aktivnosti, ako su te usluge bitne za njihovo obrazovanje i ako im osnovna svrha nije stvaranje dodatnog prihoda toj ustanovi putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u, što je dužan provjeriti nacionalni sud.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski