

62018CJ0488

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

10. prosinca 2020. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točka (m) – Izuzeće ‚isporuka određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem’ – Izravan učinak – Pojam ‚neprofitne organizacije’”

U predmetu C-488/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 21. lipnja 2018., koju je Sud zaprimio 25. srpnja 2018., u postupku

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

protiv

Golfclub Schloss Igling eV,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: M. Vilaras, predsjednik vijeća, N. Piçarra (izvjestitelj), D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: M. Krausenböck, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 23. rujna 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za Golfclub Schloss Igling eV, J. Hoffmann i M. Mühlbauer, porezni savjetnici,

—

za njemačku vladu, u početku T. Henze i S. Eisenberg, zatim J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,

—

za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. de Ree, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. studenoga 2019.,

donosi sljedeću

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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Porezna uprava u Kaufbeurenu, podružnica u Füssenu, Njemačka; u daljnjem tekstu: porezno tijelo) i Golfcluba Schloss Iglinge e.V. (u daljnjem tekstu: Golfclub), u vezi s odlukom tog poreznog tijela o odbijanju da određene usluge usko povezane s golfom, koje Golfclub isporučuje, izuzme od poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3

U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, tom porezu podliježe, među ostalim, „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4

Glava IX. te direktive, koja se odnosi na izuzeća, sadržava poglavlje 2., naslovljeno „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, u kojem se nalaze članci 132. do 134. te direktive.

5

Članak 132. stavak 1. točke (m) i (n) iste direktive određuju:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(m)

isporuku 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)

isporuku određenih kulturnih usluga i usko povezanih roba koje provode tijela javnog prava ili ostala kulturna tijela koja dotična država članica priznaje.”

6

U članku 133. prvom stavku Direktive o PDV-u propisuje se:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka [...] (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju jednim 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;

[...]”

7

Članak 134. navedene direktive glasi:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka [...] (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a)

kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

[...]”

Njemačko pravo

UStG

8

Na temelju članka 1. stavka 1. točke 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja je primjenjiva na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG), porezu na dodanu vrijednost podliježu isporuke roba i isporuka drugih usluga koje poduzetnik u Njemačkoj za naplatu obavlja u okviru svojeg poduzeća.

9

U skladu s člankom 4. UStG-a:

„Od poreza su izuzete sljedeće transakcije iz članka 1. stavka 1. točke 1.:

22. (a) predavanja, tečajevi i drugi događaji znanstvenog ili poučnog karaktera koje provode pravne osobe javnog prava, škole za javnu upravu i ekonomiju, pučka učilišta ili ustanove namijenjene općim interesima ili interesu strukovnog udruženja, ako se prihodi koriste pretežno za pokrivanje troškova,

(b) ostali kulturni i sportski događaji koje priređuju subjekti iz točke (a), kod kojih naknadu i ne kotizacije.”

AO

10

§lanak 52. Abgabenordnung (Porezni zakonik), u verziji koja je primjenjiva na glavni postupak (u daljnjem tekstu: AO), naslovljen „Javno korisne svrhe”, određuje:

„1. Korporacija služi javno korisnim svrhama ako je njezina djelatnost posvećena altruističnom doprinosu općem dobru u materijalnom, duhovnom ili moralnom smislu. [...]

(2) U skladu s uvjetima iz stavka 1. ovog §lanka, kao doprinos općem dobru priznaje se sljedeće:

[...]

21.

promidžba sporta [...]

[...]”

11

§lanak 55. stavak 1. AO-a, naslovljen „Altruistična aktivnost”, predviđa:

„Promidžba ili potpora pružaju se altruistički ako ne služe prvenstveno ostvarenju dobiti, primjerice radi ostvarenja poslovnih ili drugih gospodarskih ciljeva, te ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

[...]

2. Po prestanku §lanstva ili prestanku postojanja ili likvidaciji korporacije, §lanovi ne mogu dobiti više od svojeg upisanog kapitala i poštene tržišne vrijednosti svojih doprinosa u naravi.

[...]

4. Ako korporacija prestane postojati ili bude likvidirana ili izgubi svoju raniju svrhu, njezina sredstva, koja premašuju upisani kapital §lanova i poštenu tržišnu vrijednost njihovih doprinosa u naravi mogu se koristiti samo za svrhe na temelju kojih se mogu ostvariti porezne pogodnosti (načelo obveze statutarne namjene sredstava). Taj je zahtjev ispunjen i ako se sredstva moraju prenijeti nekoj drugoj korporaciji koja ostvaruje porezne pogodnosti ili pravnoj osobi javnog prava za svrhe na temelju kojih se mogu ostvariti porezne pogodnosti.

[...]”

12

U skladu s §lankom 58. AO-a, naslovljenim „Neoporezive aktivnosti”:

„Porezne pogodnosti ostaju na snazi i ako [...]

[...]

8. korporacija priređuje društvena događanja koja su od sporedne važnosti u odnosu na njezine

djelatnosti na temelju kojih ostvaruje porezne pogodnosti,

9. sportska udruga osim neplaćenih promiče i plaćene sportske aktivnosti,

[...]"

13

Članom 59. AO-a, naslovljenim „Uvjet za priznavanje porezne pogodnosti”, propisuje se:

„Porezne pogodnosti priznaju se ako je u statutu, osnivačkom aktu ili drugom temeljnom aktu korporacije (statuti, u smislu ovih odredaba) navedeno da njezina svrha zadovoljava zahtjeve iz Članka 52. do 55. te da je to njezina isključiva i izravna svrha; sadržaj upravljačkih aktivnosti mora biti u skladu s tim odredbama statuta.”

14

Na temelju Članka 61. stavka 1. AO-a, naslovljenog „Obveze statutarne namjene sredstava”:

„Namjena sredstava u statutu je u poreznom smislu dovoljna (Članak 55. stavak 1. točka 4.), ako je svrha za koju se sredstva moraju upotrijebiti u slučaju dragovoljnog ili prisilnog prestanka postojanja korporacije ili prestanka postojanja njezina cilja dovoljno jasno definirana u statutu, tako da se na temelju statuta može utvrditi postoji li s obzirom na predviđene namjene sredstava pravo na porezne pogodnosti.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15

Golfclub je udruga privatnog prava za skrb o golfu i promidžbu tog sporta. U tu svrhu Golfclub upravlja igralištem za golf i pripadajućim objektima, koje iznajmljuje društvu Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Sredstva Golfcluba mogu se koristiti samo radi ostvarenja ciljeva iz njegova statuta, koji predviđa da se imovina udruge, u slučaju dragovoljnog ili prisilnog prestanka njezina postojanja, prenose osobi ili ustanovi koju odredi glavna skupština.

16

Golfclub je 25. siječnja 2011. stekao sve poslovne udjele u društvu Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, za iznos od 380000 eura. Golfclub je sredstva za tu kupovinu posudio od svojih članova, uz godišnju kamatnu stopu od 4 % te stopu povrata zajma od 5 % godišnje.

17

Golfclub je te iste godine ostvario ukupan prihod od 78615,02 eura od sljedećih djelatnosti:

(i.)

korištenja igralištima za golf;

(ii.)

iznajmljivanja loptica za golf;

(iii.)

pružanja usluga nosača opreme;

(iv.)

prodaja palica za golf;

(v.)

priređivanja i održavanja turnira za golf i događanja za koja su se Golfclubu plaćale kotizacije.

18

Porezna uprava odbila je izuzeti te djelatnosti od PDV-a. Ocijenila je da, na temelju članka 4. točke 22. UStG-a, samo kotizacije za golferska događanja mogu biti izuzete od PDV-a, pod uvjetom da je tražitelj organizacija koji služi javno korisnim svrhama, u smislu članka 51. i sljedećih odredaba AO-a. Prema njezinu mišljenju, to nije slučaj s Golfclubom, čiji osnivački akt ne sadržava dovoljno precizna pravila o namjeni sredstava u slučaju prestanka postojanja. Stjecanje društva Golfplatz-Y-Betriebs pokazalo je da ciljevi Golfkluba nisu samo neprofitne prirode.

19

Porezna uprava je stoga izdala rješenje o PDV-u, određivši plaćanje tog poreza na sve navedene djelatnosti.

20

To je rješenje poništio Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu, Njemačka). Taj je sud ocijenio da je Golfclub neprofitna organizacija, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u, i da ta odredba ima izravni učinak, koji države članice obvezuje da od poreza izuzmu sve djelatnosti te organizacije koje su usko povezane sa sportom.

21

Porezna uprava podnijela je Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka) reviziju protiv te presude. Taj je sud smatrao da ishod spora ovisi, s jedne strane, o pitanju ima li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive o PDV-u izravni učinak koji stoga omogućuje neprofitnim organizacijama da se – u slučaju da nije došlo do prijenosa u nacionalno pravo ili ako je prenošenje bilo pogrešno – na njih izravno pozovu pred nacionalnim sudovima i, s druge strane, o definiciji pojma „neprofitna organizacija”, u smislu te odredbe.

22

Dvojbe suda koji je uputio zahtjev o tome ima li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive o PDV-u izravni učinak proizlaze iz presude od 15. veljače 2017., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, t. 23. i 24.) u kojoj je Sud presudio da članak 13. dio A, stavak 1. točka (n) 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: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), čiji je sadržaj sljedeći: članak 132. stavak 1. točke (m) Direktive o PDV-u, nema takav učinak.

23

Sud koji je uputio zahtjev dvoji i o tome treba li pojam „neprofitna organizacija” iz članka 132.

stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 smatrati autonomnim pojmom prava Unije te treba li, u slučaju potvrdnog odgovora, taj pojam tumačiti na način da se odnosi samo na organizacije čiji temeljni akt predviđa da u slučaju prijenosa imovine, prilikom prestanka postojanja organizacije, na drugu organizaciju, potonja također mora biti neprofitna.

24

U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Ima li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive [o PDV-u], prema kojem 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 odgoju“, izravni učinak, tako da se neprofitne organizacije u slučaju neprenošenja mogu izravno pozivati na tu odredbu?

2.

U slučaju [potvrdnog] odgovora na prvo pitanje, je li u slučaju „neprofitne organizacije“ u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, riječ o:

—

autonomnom pojmu prava Unije, ili

—

o tome da su države članice ovlaštene postojanje takve organizacije učiniti ovisnim o uvjetima kao što je onaj iz članka 52. u vezi s člankom 55. AO-a (ili člankom 51. i sljedećim člancima AO-a općenito)?

3.

Ako se radi o autonomnom pojmu prava Unije, mora li neprofitna organizacija u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive [o PDV-u] uspostaviti uređenje za slučaj svojeg prestanka, prema kojem imovina koja preostane u tom trenutku treba biti prenesena na drugu neprofitnu organizaciju za promicanje sporta ili fizičkog odgoja?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

25

Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive o PDV-u tumačiti na način da ima izravni učinak, tako da se – ako zakonodavstvo države članice, kojim se navedena odredba prenosi, od PDV-a izuzima samo ograničen broj isporuka usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem – neprofitna organizacija na navedenu odredbu može izravno pozvati pred nacionalnim sudovima radi izuzeća drugih usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem koje ta organizacija isporučuje osobama koje se tim aktivnostima bave, a koje to zakonodavstvo ne izuzima.

26

Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kad god su odredbe direktive sadržajno gledajući bezuvjetne i dovoljno precizne, pojedinci se na te odredbe mogu pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, ako je ona propustila direktivu prenijeti u nacionalno pravo u propisanim rokovima ili ako ju je pogrešno prenijela (presuda od 15. veljače 2017., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, t. 13. i navedena sudska praksa).

27

Odredba prava Unije bezuvjetna je ako propisuje obvezu koja ne sadržava nijedan uvjet i ne ovisi u svojoj provedbi ili u svojim učincima o poduzimanju nijedne mjere od strane institucija Europske unije ili država članica (presuda od 16. srpnja 2015., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 49. i navedena sudska praksa).

28

Ona je dovoljno precizna kada je obveza koju predviđa opisana nedvosmislenim riječima (presuda od 1. srpnja 2010., *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, t. 45. i navedena sudska praksa).

29

U ovom predmetu, iz samog sadržaja članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u proizlazi da države članice, s obzirom na to da je riječ o aktivnostima od javnog interesa, trebaju izuzeti „isporuk[e] određenih usluga”, pod uvjetom da su one, s jedne strane, „usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem” i, s druge strane, da ih isporučuju „neprofitne organizacije” (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2008., *Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, t. 21. i 22.).

30

Izraz „određene usluge” upućuje na to da ta odredba državama članicama ne propisuje obvezu da općenito izuzmu isporuke svih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem.

31

Prema tome, budući da navedena odredba ne predviđa ni taksativni popis usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem koje države članice moraju izuzeti, ni obvezu država članica da izuzmu isporuke svih usluga te vrste, treba je tumačiti na način da državama članicama u tu svrhu ostavlja, kao što je nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točkama 35. i 38. svojeg mišljenja, određenu marginu prosudbe.

32

Nizozemska vlada smatra da izraz „određene”, koji se nalazi u članku 132. stavku 1. točki (m)

Direktive o PDV-u, podrazumijeva da se izuzeće predviđeno tom odredbom primjenjuje samo na isporuke usluga koje zadovoljavaju dva uvjeta koji proizlaze iz te odredbe, navedena u točki 29. ove presude, kao i uvjet iz članka 134. točke (a) te direktive, prema kojem te isporuke usluga moraju biti bitne za izuzetu transakciju.

33

Međutim, kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 42. svojeg mišljenja, takvo tumačenje ne proizlazi iz sadržaja članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u, koja jasno obuhvaća „određene” isporuke usluga, a ne „sve” isporuke usluga koje ispunjavaju dva uvjeta predviđena tom odredbom. činjenica da članak 134. točka (a) te direktive, koji spominje nizozemska vlada, iz izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (m) navedene direktive isključuje isporuke usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem „kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju”, nema nikakav utjecaj na navedeno tumačenje. Naime, prva odredba ne ukida, nego samo ograničava marginu prosudbe koju članak 132. stavak 1. točka (m) te iste direktive ostavlja državama članicama radi utvrđivanja usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem, koje isporučuje neprofitna organizacija, a koje treba izuzeti od PDV-a na osnovi te potonje odredbe.

34

Tumačenje članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u na način da države članice moraju izuzeti „sve” pružene usluge usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem, unatoč pojmu „određene”, koji je korišten radi opisa usluga koje čine transakciju koju treba izuzeti, moglo bi proširiti materijalni doseg navedenog izuzeća izvan tog pojma, protivno sudskoj praksi Suda prema kojoj izraze upotrijebljene za opisivanje izuzeća iz članka 132. stavka 1. te direktive treba usko tumačiti (vidjeti, po analogiji, presudu od 15. veljače 2017., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, t. 17. i navedenu sudsku praksu).

35

To doslovno tumačenje članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u nameće se tim više što se, od 17 transakcija koje se izuzimaju na temelju točaka (a) do (q) članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u, jedino one opisane u točkama (m) i (n) navedenog stavka odnose samo na neke od usluga na koje upućuju, s obzirom na to da izraz „određene” ili sličan izraz ne postoje u drugim točkama tog stavka. Prema tome, taj se izraz ne može tumačiti tako da jednostavno upućuje na uvjete primjene izuzeća koji proizlaze iz sadržaja članka 132. stavka 1. točaka (m) i (n) te direktive, a da se time ne zanemari sadržaj tih preostalih točaka.

36

U presudi od 15. veljače 2017., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) upravo je zbog uporabe pojma „određene” u sadržaju članka 13. dijela A stavka 1. točke (n) Šeste direktive – kojem odgovara članak 132. stavak 1. točka (n) Direktive o PDV-u – Sud smatrao da ta odredba ostavlja državama članicama marginu prosudbe u utvrđenju isporuka kulturnih usluga koje se izuzimaju, te je iz toga zaključio da ta odredba ne ispunjava uvjete za izravno pozivanje na nju pred nacionalnim sudovima (vidjeti u tom smislu presudu od 15. veljače 2017., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, t. 14., 16., 23. i 24.).

37

Vodeći računa o složenosti sadržaja točka (m) i (n) članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u, ti isti razlozi moraju vrijediti i za tumačenje izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (m) te direktive.

38

Dosljedno tumačenje tih dviju odredaba tim je više opravdano što su usluge povezane sa sportom ili fizičkim odgojem, i kulturne usluge, na koje se odnose izuzeća predviđena u točkama (m) i (n) članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u, aktivnosti od javnog interesa koje se odnose na slobodne aktivnosti ili zabavu, po čemu se razlikuju od aktivnosti od javnog interesa iz petnaest preostalih izuzeća predviđenih u članku 132. stavku 1. te direktive.

39

Takvo tumačenje članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u u skladu je i s pripremnim aktima te odredbe. Naime, u izvornom prijedlogu Šeste direktive Europska komisija sugerirala je opće izuzeće od PDV-a za sve transakcije koje imaju izravnu vezu sa amaterskim sportom ili amaterskim fizičkim odgojem. Međutim, zakonodavac Unije je – uvodeći izraz „isporuka usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem”, u članku 13. dijelu A. stavku 1. točki (m) Šeste direktive, koji odgovara članku 132. stavku 1. točki (m) Direktive o PDV-u – državama članicama ostavio marginu prosudbe radi određivanja materijalnog sadržaja navedenog izuzeća.

40

Osim toga, nikakav se drugi zaključak ne može izvesti iz presuda od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), od 21. veljače 2013., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), kao i od 19. prosinca 2013., Bridport i West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861).

41

Naime, te se presude, s jedne strane, ne odnose na pitanje ima li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive o PDV-u izravan učinak. S druge strane, iako je u tim presudama Sud ograničio marginu prosudbe država članica prilikom utvrđivanja, među ostalim, svojstva korisnika i načina isporuke usluga izuzetih na temelju te odredbe, on se ipak nije bavio pitanjem margine prosudbe kojom raspoložu države članice radi utvrđivanja usluga koje se mogu izuzeti na temelju te odredbe. Na tim se presudama stoga ne može temeljiti argumentacija da predmetne odredbe imaju izravan učinak.

42

S obzirom na sve navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nema izravni učinak, tako da se, ako zakonodavstvo države članice, kojim se navedena odredba prenosi, od PDV-a izuzima samo ograničen broj isporuka usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem, neprofitna organizacija na navedenu odredbu ne može izravno pozvati pred nacionalnim sudovima radi izuzeća drugih usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem koje ta organizacija isporučuje osobama koje se tim aktivnostima bave, a koje to zakonodavstvo ne izuzima.

Drugo i treće pitanje

43

Svojim drugim i trećim pitanjem, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev pita, u biti, treba li članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je pojam „neprofitna organizacija”, u smislu te odredbe, autonomni pojam prava Unije, koji traži da, u slučaju prestanka postojanja takve organizacije, ona ne može svojim članovima podijeliti dobit koju je ostvarila, a koja premašuje njihov upisani kapital, kao i poštenu tržišnu vrijednost njihovih doprinosa u naravi.

44

Sud koji je uputio zahtjev upućuje ta pitanja u slučaju da Sud smatra da članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive o PDV-u ima izravni učinak. Međutim, iako ta odredba nema takav učinak, valja podsjetiti da je, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda, koji je uspostavljen člankom 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu da koristan odgovor koji će mu omogućiti rješavanje predmeta koji se pred njim vodi. U tu svrhu Sud može iz ukupnosti elemenata koje mu je podnio nacionalni sud, a osobito iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku, izdvojiti dijelove prava Unije koji zahtijevaju tumačenje, imajući u vidu predmet glavnog postupka (vidjeti osobito presudu od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 25. i 26.).

45

U ovom slučaju, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji ga je uputio ne mora ocijeniti samo to može li se Golfclub izravno pozvati na članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive o PDV-u pred nacionalnim sudom radi dobivanja izuzeća od PDV-a za isporuku usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem, koje UStG ne izuzima. On mora isto tako ocijeniti je li Golfclub – kada je riječ o isporuci usluga koje se sastoje od organizacije golferskih događanja za koja se plaća kotizacija, koje su obuhvaćene izuzećem predviđenim člankom 4. točkom 22. podtočkom (b) UStG-a – neprofitna organizacija u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u i može li, na toj osnovi, dobiti takvo izuzeće.

46

U skladu sa sudskom praksom prema kojoj su izuzeća iz članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u autonomni pojmovi prava Unije, čiji cilj je izbjegavanje razilaženja u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (vidjeti osobito presudu od 21. veljače 2013., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, t. 17.), valja smatrati da je pojam „neprofitne organizacije” iz članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive autonomni pojam prava Unije.

47

Sud koji je uputio zahtjev konkretno pita Sud uvjetuje li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive o PDV-u kvalifikaciju neprofitne organizacije, u smislu te odredbe, time da u slučaju prestanka postojanja, takva organizacija mora svoja sredstva prenijeti drugoj neprofitnoj organizaciji za promociju sporta ili fizičkog odgoja.

48

Sud je presudio, kada je riječ o članku 13. dijelu A stavku 1. točki (m) Šeste direktive, kojoj odgovara članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive o PDV-u, da kvalifikaciju organizacije kao „neprofitne”, u smislu te prve odredbe, treba izvršiti s obzirom na njezin cilj, odnosno da ta organizacija, za razliku od gospodarskog poduzeća, ne smije imati za cilj stjecanje dobiti svojim članovima. Tim su nadležna nacionalna tijela utvrdila da organizacija, s obzirom na cilj propisan

njezinim statutom, zadovoljava te zahtjeve, činjenica da je ona naknadno ostvarila dobit, čak i ako sistematično cilja na ostvarivanje dobiti ili je stvara, ne dovodi u pitanje primarnu kvalifikaciju te organizacije, sve dok se taj višak ne dijeli njezinim članovima (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, t. 26. do 28.).

49

Isto tako, članak 133. prvi stavak točka (a) Direktive o PDV-u predviđa da države članice mogu, u svakom pojedinačnom slučaju, uvjetovati davanje prava na izuzeće, predviđeno člankom 132. stavkom 1. točkom (m) te direktive, tijelima koji nisu subjekti javnog prava, time da ta tijela „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”. Uvjet predviđen člankom 133. prvim stavkom točkom (a) odgovara sastavnim elementima pojma „neprofitna organizacija”, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, t. 33.).

50

Okolnost da cilj tih organizacija nije stjecanje dobiti pretpostavlja da one ne smiju, sve dok postoje, uključujući i trenutak kada prestaju postojati, stjecati dobit u korist svojih članova. Kada bi bilo drukčije, takva bi organizacija mogla naime zaobići taj zahtjev dijeleći svojim članovima, nakon prestanka svojeg postojanja, dobit koju je stekla svim svojim aktivnostima, koristeći se pritom poreznim pogodnostima koje dolaze uz kvalifikaciju „neprofitne organizacije”.

51

Iz toga slijedi da se kao „neprofitna organizacija”, u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u može kvalificirati samo organizacija čija je imovina trajno namijenjena ostvarenju njezina cilja i ne može se prenijeti njezinim članovima nakon prestanka njezina postojanja, ako ta imovina premašuje upisani kapital njezinih članova i poštenu tržišnu vrijednost njihovih doprinosa u naravi.

52

Prema tome, na drugo i treće pitanje treba odgovoriti tako da članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je pojam „neprofitna organizacija”, u smislu te odredbe, autonomni pojam prava Unije, koji traži da, u slučaju prestanka postojanja takve organizacije, ona ne može svojim članovima podijeliti dobit koju je ostvarila, a koja premašuje njihov upisani kapital, kao i poštenu tržišnu vrijednost njihovih doprinosa u naravi.

Troškovi

53

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 navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1.

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 nema izravni učinak, tako da se, ako zakonodavstvo države članice, kojim se navedena odredba prenosi, od PDV-a izuzima samo ograničen broj isporuka usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem, neprofitna organizacija na navedenu odredbu ne može izravno pozvati pred nacionalnim sudovima radi izuzeća drugih usluga usko povezanih sa sportom ili fizičkim odgojem, koje ta organizacija isporučuje osobama koje se tim aktivnostima bave, a koje to zakonodavstvo ne izuzima.

2.

članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je pojam „neprofitna organizacija”, u smislu te odredbe, autonomni pojam prava Unije, koji traži da, u slučaju prestanka postojanja takve organizacije, ona ne može svojim članovima podijeliti dobit koju je ostvarila, a koja premašuje njihov upisani kapital, kao i poštenu tržišnu vrijednost njihovih doprinosa u naravi.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: njemački