

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

GERARDA HOGANA

od 7. studenoga 2019.(1)

Predmet C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

protiv

Golfclub Schloss Igling e. V.

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzetak – Članak 132. stavak 1. točka (m) – Isporuka usluga koje su usko povezane sa sportom – Izravan učinak – Doseg margine prosudbe država članica – Načelo fiskalne neutralnosti – Načelo jednakog postupanja – Pojam neprofitnih organizacija”

1. Ovaj 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 2006/112).

2. Zahtjev je upućen u okviru postupka izmeću Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (porezni ured, Kaufbeuren, podružnica u Füssenu, Njemačka) i Golfclub Schloss Iglinge e.V. (u daljnjem tekstu: Golfclub), koji se odnosi na odbijanje poreznog ureda da određene usluge usko povezane s golfom koje Golfclub isporučuje izuzme od poreza na dodanu vrijednost (PDV-a).

3. Glavno pitanje koje ovaj predmet otvara jest može li se za članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive 2006/112, iako se u njemu govori samo o „određenim uslugama koje su usko povezane sa sportom”, ipak smatrati da je dovoljno precizan i bezuvjetan te da stoga ima izravan učinak.

I. Pravo Unije

A. Direktiva 2006/112

4. Članak 132. Direktive 2006/112/EZ predviđa:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(m) isporuka 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) isporuka određenih kulturnih usluga i usko povezanih roba koje provode tijela javnog prava ili ostala kulturna tijela koja dotična država članica priznaje[.]”

B. Njemačko pravo

5. U skladu s člankom 4. stavkom 22. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), u verziji objavljenoj 21. veljače 2005. (BGBl. 2005., I, str. 386.), od poreza su izuzete sljedeće transakcije:

„(a) konferencije, tečajevi i ostali događaji znanstvene ili obrazovne naravi koje priređuju pravne osobe javnog prava, više upravne i ekonomske škole, Volkshochschulen ili tijela koja služe ciljevima od javnog interesa ili ciljevima strukovne organizacije, ako se veći dio prihoda koristi za pokrivanje troškova

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

6. Članci 51., 52., 55., 58., 59., 60. i 61. Abgabenordnunga (Porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO) predviđaju:

„Članak 51.

Općenito

(1) Sljedeće se odredbe primjenjuju ako Zakonik porezne povlastice dodjeljuje korporaciji zbog činjenice da ona izravno i isključivo služi javnosti korisnim, dobrotvornim ili vjerskim svrhama (porezno povlaštene svrhe). Korporacijom se smatra korporacija, udruga ili fond u smislu Zakona o porezu na dobit. Funkcionalni ogranci (odjeli) korporacija ne smatraju se neovisnim poreznim subjektima.

[...]

Članak 52.

Javno korisne svrhe

(1) Korporacija služi javno korisnim svrhama ako je njezina aktivnost posvećena altruističnom doprinosu široj javnosti u materijalnom, duhovnom ili moralnom smislu. O doprinosu široj javnosti ne radi se ako je skupina osoba kojoj pogoduje takav doprinos ograničena na članove određene obitelji ili radnu snagu određenog poduzeća ili koja je zbog svoje definicije nužno malena, osobito u smislu zemljopisnih ili profesionalnih obilježja. Puka činjenica da korporacija svoja sredstva namjenjuje subjektu javnog prava nije dovoljna da bi se radilo o doprinosu javnosti.

(2) Podložno odredbama stavka 1. ovog članka, kao doprinos široj javnosti priznaje se sljedeće:

[...]

21. doprinos sportu (šah se smatra sportom);

[...]

Članak 55.

Altruistična aktivnost

(1) Doprinosi ili potpora pružaju se altruistički ako ne služe prvenstveno gospodarskim svrhama korporacije, primjerice poslovnim ili drugim prihodovnim svrhama, te ako su ispunjeni sljedeći zahtjevi:

1. Sredstva korporacije mogu se koristiti samo u svrhe predviđene u statutu. Članovima ili partnerima (članovi za potrebe predmetnih odredaba) ne mogu se isplaćivati udjeli u dobiti niti im se iz sredstava korporacije mogu vršiti ikakve druge isplate. Korporacija svoja sredstva ne može koristiti ni za izravan ni za neizravan doprinos ili potporu političkim strankama.
2. Po završetku članstva ili prestanku postojanja ili likvidaciji korporacije, članovi ne mogu dobiti više od svojeg upisanog kapitala i poštene tržišne vrijednosti svojih doprinosa u naravi.
3. Korporacija ne može nijednoj osobi pružiti pogodnost u obliku izdatka koji nije povezan sa svrhom korporacije ili neproporcionalno visoku naknadu.
4. Ako korporacija prestane postojati ili se likvidira ili izgubi svoju raniju svrhu, sredstva korporacije koja premašuju upisani kapital članova i poštenu tržišnu vrijednost njihovih doprinosa u naravi mogu se koristiti samo za porezno povlaštene svrhe (načelo namjenjivanja sredstava). Taj je zahtjev ispunjen i ako se sredstva pripisuju nekoj drugoj porezno povlaštenoj korporaciji ili pravnoj osobi javnog prava za porezno povlaštene svrhe.
5. Podložno članku 62., korporacija svoja sredstva načelno žurno koristi za porezno povlaštene svrhe predviđene u njezinu statutu. Prikladnim korištenjem sredstava smatra se i njihovo korištenje za nabavu ili stvaranje sredstava namijenjenih svrhama koje su predviđene u statutu. Smatra se da su sredstva žurno upotrijebljena ako su najkasnije dvije kalendarske ili financijske godine od njihova stjecanja upotrijebljena za porezno povlaštene svrhe predviđene u statutu.

[...]

Članak 58.

Aktivnosti koje ne dovode u pitanje porezno povlašteni status

Priznavanje porezno povlaštenog statusa ne onemogućuje činjenica da

[...]

8. korporacija održava društvena događanja koji su od sporedne važnosti u odnosu na njezine porezno povlaštene aktivnosti,

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

[...]

Članak 59.

Preduvjeti za porezne povlastice

Porezne povlastice priznaju se ako je u statutu, osnivačkom aktu ili drugom temeljnom aktu korporacije (statut za potrebe predmetnih odredbi) 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.

Članak 60.

Zahtjevi koje statut mora zadovoljavati

(1) Svrhe navedene u statutu i način njihova ostvarivanja utvrđuju se dovoljno precizno da se na temelju statuta može odrediti jesu li ispunjeni preduvjeti za priznavanje poreznih povlastica. Statut sadržava kriterije iz Priloga 1.

(2) Statut mora biti u skladu sa zahtjevima koji su propisani u pogledu poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost tijekom svake godine poreznog razdoblja odnosno u vrijeme nastanka porezne obveze kada je riječ o ostalim porezima.

Članak 61.

Namjenjivanje sredstava u statutu

(1) Dovoljno namjenjivanje sredstava u porezne svrhe (članak 55. stavak 1. točka 4.) postoji ako je svrha za koju se sredstva moraju upotrijebiti u slučaju prestanka postojanja ili likvidacije korporacije ili gubitka njezine ranije svrhe dovoljno jasno definirana u statutu da se na temelju statuta može utvrditi je li takva svrha porezno povlaštena.

(2) (povučeno)

(3) Ako se odredba o namjenjivanju sredstava kasnije izmijeni na način da više nije u skladu sa zahtjevima iz članka 55. stavka 1. točke 4., smatra se da je namjenjivanje sredstava u porezne svrhe od početka nedovoljno. Članak 175. stavak 1. prva rečenica točka 2. primjenjuje se uz uvjet da se porezna rješenja mogu izdati, poništiti ili izmijeniti ako se odnose na porezne obveze koje su nastale unutar deset kalendarskih godina koje su prethodile izmjeni odredbe o namjenjivanju sredstava."

II. Pozadina spora

7. Golfclub je registrirana udruga koja u godini u pitanju (2011.) nije bila priznata kao dobrotvorna u smislu članka 51. i sljedećih AO-a. U skladu s njegovim statutom, njegova je svrha skrb o golfu i promicanje tog sporta. On s tim ciljem upravlja igralištem za golf i pripadajućim objektima, koje iznajmljuje društvu Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (u daljnjem tekstu: Golfplatz). Prema članku 13. stavku 3. njegova statuta, u slučaju njegova dobrovoljnog ili prisilnog prestanka postojanja, njegova se sredstva prenose osobi ili ustanovi koju odredi glavna skupština.

8. Dana 25. siječnja 2011. Golfclub je kupio Golfplatz za 380 000 EUR. Golfclub je sredstva za tu kupovinu pozajmio od svojih članova, uz godišnju kamatnu stopu od 4 % te stopu povrata zajma od 5 % godišnje.

9. Golfclub je te iste godine ostvario ukupan prihod od 78 615,02 EUR od sljedećih aktivnosti:

(i) korištenje igrališta za golf;

(ii) iznajmljivanje loptica za golf;

(iii) pružanje usluga nosača opreme;

(iv) prodaja palica za golf;

(v) priređivanje i održavanje turnira za golf i događanja za koja su se Golfclubu plaćale kotizacije.

10. Porezni ured odbija te aktivnosti izuzeti od PDV-a uz obrazloženje da su, u skladu s člankom 4. stavkom 22. UStG-a, od PDV-a izuzete samo kotizacije te da se to izuzeće ne može primijeniti jer ni na priređivanje i održavanje turnira za golf jer Golfclub nije dobrotvorna organizacija u smislu članka 51. i sljedećih AO-a. Naime, njegov statut ne predviđa dovoljno precizna pravila u pogledu statutarnog namjenjivanja njegovih sredstava u slučaju prestanka postojanja te kupnja Golfplatza pokazuje da Golfclub nema isključivo neprofitnu svrhu.

11. Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu, Njemačka) poništio je odluku poreznog ureda u pogledu Golfcluba uz obrazloženje da je Golfclub neprofitna organizacija u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 te da ta odredba, koja ima izravan učinak, nalaže državama članicama da sve aktivnosti neprofitne organizacije koje su usko povezane sa sportom izuzmu od PDV-a.

III. Zinjeno stanje i zahtjev za prethodnu odluku

12. Porezni ured je protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud) podnio žalbu sudu koji je uputio zahtjev. Potonji smatra da ishod spora ovisi, s jedne strane, o tome ima li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive 2006/112 izravan učinak te mogu li se stoga neprofitne organizacije izravno pozivati na tu odredbu u slučaju nepravilnog prijenosa navedene direktive u domaće pravo. S druge strane, ishod spora ovisi o značenju pojma „neprofitna organizacija” iz te iste odredbe.

13. Što se tiče prvog pitanja, nacionalni sud objašnjava da dvoji ima li članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive 2006/112 izravan učinak jer je Sud, u presudi od 15. veljače 2017., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, t. 23. i 24.), utvrdio 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 (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva Vijeća) nema izravan učinak. Naime, Sud se pri donošenju tog zaključka osobito oslonio na činjenicu da se u toj odredbi spominju, kao u članku 132. stavku 1. točki (m), „određene usluge” te da je ona stoga država članicama omogućavala da same odluče koje će pogodnosti izuzeti. Sud je zbog toga zaključio da ta odredba ne ispunjava uvjete potrebne da bi je se smatralo izravno primjenjivom pred nacionalnim sudovima.

14. Što se tiče drugog pitanja, nacionalni sud se pita treba li pojam „neprofitna organizacija” iz članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 smatrati autonomnim pojmom prava Unije te, u slučaju potvrdnog odgovora, treba li taj pojam tumačiti na način da zahtijeva da statut organizacije, da bi je se smatralo neprofitnom, predviđa da u slučaju prijenosa imovine na drugu organizaciju i potonja mora imati neprofitnu svrhu.

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

„1. Ima li članak 132. stavak 1. točka (m) [Direktive 2006/112], prema kojem države članice izuzimaju 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, izravni

u?inak, tako da se neprofitne organizacije u slu?aju neprenošenja mogu izravno pozivati na tu odredbu?

2. U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: je li kod 'neprofitne organizacije' u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m) [Direktive 2006/112] rije? o

- autonomnom pojmu prava Unije, ili
- su države ?lanice ovlaštene postojanje takve organizacije u?initi ovisnim o uvjetima kao što je onaj iz ?lanka 52. u vezi s ?lankom 55. Abgabenordnunga (Porezni zakonik, Njema?ka) (ili ?lankom 51. i sljede?im ?lancima Abgabenordnunga op?enito)?

3. Ako se radi o autonomnom pojmu prava Unije: mora li neprofitna organizacija u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m) [Direktive 2006/112] uspostaviti ure?enje za slu?aj svojeg prestanka, prema kojem imovina koja preostane u tom trenutku treba biti prenesena na drugu neprofitnu organizaciju za promicanje sporta ili fizi?kog odgoja?"

IV. Analiza

16. Kako je Sud zatražio, svoja ?u zapažanja u ovom mišljenju ograni?iti na prvo pitanje.

17. Sud koji je uputio zahtjev prvim pitanjem pita ima li ?lanak 132. stavak 1. to?ka (m) Direktive 2006/112 izravan u?inak te mogu li se pojedinci stoga na njega pozivati pred nacionalnim sudovima.

18. Uvodno treba podsjetiti da se pojedinac može pred nacionalnim sudovima pozivati na odredbu direktive protiv države ?lanice osobito ako je odnosna država direktivu propustila prenijeti u nacionalno pravo u propisanom roku ili ju je pogrešno prenijela, pod uvjetom da je ta odredba bezuvjetna i dovoljno precizna(2).

19. Odredbu prava Unije treba smatrati bezuvjetnom ako propisuje obvezu koja ne sadržava nijedan uvjet i ne ovisi u svojoj provedbi ili u svojim u?incima o poduzimanju nijedne mjere od strane institucija Unije ili država ?lanica(3). Da bi se smatrala dovoljno preciznom, odredba mora nedvosmisleno i bezuvjetno opisivati obvezu koju predvi?a(4).

20. Kada je rije? o ?lanku 132. stavku 1. to?ki (m) Direktive 2006/112, postoje?a sudska praksa ve? pruža smjernice o tome na koji na?in treba odgovoriti na pitanje suda koji je uputio zahtjev.

A. Analiza s obzirom na postoje?u sudsku praksu Suda

21. Rana sudska praksa Suda u pogledu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m) Direktive 2006/112 ? kao što su presude od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), od 21. velja?e 2013., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), i od 19. prosinca 2013., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – može na prvu ostaviti dojam da države ?lanice moraju od PDV-a izuzeti sve usluge usko povezane sa sportom koje isporu?uju neprofitne organizacije. Me?utim, smatram da detaljnija analiza tih presuda pokazuje da to zapravo nije tako.

22. Sud je u presudi od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 27.) utvrdio da „članak 13. dio A stavak 1. točka (m) Šeste direktive Vijeća nije namijenjen tomu da primjenu izužetka koje predviđaju omogućiti samo u pogledu određenih vrsta sportova, nego obuhvaćaju sportove općenito [...]” [neslužbeni prijevod]. Središnje pitanje u tom predmetu bilo je jesu li članarine koje su hokejaški klubovi England Hockeyju plaćali u zamjenu za usluge te organizacije podlijevale PDV-u.

23. Odgovarajući na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev, Sud je prvo utvrdio da isporuka usluga za potrebe sadašnjeg članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 obuhvaćaju usluge koje su, s formalnog gledišta, isporužene ne samo fizičkim osobama, već i pravnim osobama i udrugama bez pravne osobnosti, pod uvjetom da su, posebice, njihovi pravi korisnici osobe koje se bave sportom. Doista, suprotno bi značilo da bi „izuzeće predviđeno tom odredbom ovisilo o postojanju pravnog odnosa između isporužitelja usluge i osoba koje sudjeluju u sportu unutar takve strukture” [neslužbeni prijevod]. Takav bi se zaključak protivio samoj svrsi tog izužetka.

24. Sud se potom osvrnuo na drugo pitanje, to jest mogu li države članice sustav izužetka iz članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 ograničiti samo na usluge koje se isporužuju pojedincima koji sudjeluju u sportu. U točki 39. je utvrdio da direktiva ne dopušta državama članicama „da određenu skupinu primatelja tih usluga isključe iz mogućnosti korištenja izužetka u pitanju” [neslužbeni prijevod], jer državama članicama u tom pogledu nije dana takva margina prosudbe.

25. Slično tomu, Sud je u presudi od 21. veljače 2013., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), utvrdio, u točki 21., da članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive 2006/112 „nije namijenjen tomu da primjenu izužetka omogućiti samo u pogledu određenih vrsta sportova”. Sud je stoga zaključio, u točki 25., da se „neorganizirane i nesustavne sportske aktivnosti koje nisu namijenjene sudjelovanju u sportskim natjecanjima ipak može smatrati sudjelovanjem u sportu u smislu te odredbe” [neslužbeni prijevod](5). U svakom slučaju, permissivan izraz („može”) koji je Sud upotrijebio u toj točki sam po sebi upućuje na to da države članice u tom pogledu uživaju marginu prosudbe. Da se odredba u pitanju smatrala bezuvjetnom, moglo bi se pretpostaviti da bi Sud to dao do znanja upotrebom imperativnih riječi kao što je „mora”.

26. Ovdje treba zastati i priznati da se čini da se Sud u tim dvama predmetima vodio prešutnom pretpostavkom da sam članak 132. stavak 1. točka (m) ima izravan učinak. Međutim, ujedno se mora istaknuti da pitanje izravnog učinka u tim predmetima nije izravno otvoreno pred Sudom te da se Sud nije morao očitovati.

27. Shodno tomu, budući da se pitanja postavljena u predmetima Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) i Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) nisu izričito odnosila ni na postojanje odrežene margine prosudbe država članica da odluče koje su usluge izuzete od PDV-a ni na bezuvjetnu narav članka 132. stavka 1. točke (m), smatram da iz tih presuda nije moguće izvući nikakav zaključak za potrebe predmetnog pitanja izravnog učinka te odredbe. Mišljenja sam da tim presudama nisu iz područja primjene te odredbe na temelno iskljužene odrežene sportske aktivnosti zbog puke činjenice da nisu ispunjavale konkretne kriterije o kojima se radilo u odnosnim predmetima.

28. Sud je u presudi od 19. prosinca 2013., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, t. 32.), utvrdio, odgovarajući na prvih pet pitanja suda koji je uputio zahtjev, da „članak 134. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti u smislu da on iz prava na izužetke predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (m) te direktive ne iskljužuje isporuku usluga koje se sastoje od toga da neprofitna organizacija koja upravlja igralištem za golf i nudi program učlanjenja daje pravo korištenja tim igralištem za golf posjetiteljima koji nisu članovi navedene

organizacije". Međutim, u središtu predmeta Bridport and West Dorset Golf Club *nije* bio članak 132. stavak 1. točka (m), nego članak 134. točka (b) Direktive 2006/112(6). S obzirom na to da članak 134. točka (b) ograničava mogućnost država članica da na temelju članka 132. stavka 1. točke (m) izuzmu određene isporuke roba ili usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem, Sud je svoje rasuđivanje implicitno ali nužno temeljio na pretpostavci da su uvjeti za primjenu te odredbe ispunjeni.

29. Stoga se ne može reći da je Sud u njoj doista razmotrio poprilično zasebno pitanje ima li sam članak 132. stavak 1. točka (m) izravan učinak. Iz toga proizlazi da se ni iz te presude ne mogu izvući nikakvi zaključci, barem ne u pogledu ključnog pitanja na koje se ovaj predmet odnosi.

30. U svakom slučaju, ova analiza starijih pojedinačnih presuda nije naročito ni važna jer je Sud od tada u barem dvjema presudama, to jest u presudama od 13. srpnja 2017., London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) i od 15. veljače 2017., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), izričito usvojio stajalište iz kojeg je jasno vidljivo da članak 132. stavak 1. točka (m) državama članicama daje marginu prosudbe u pogledu razmjera njihovih ovlasti da određene usluge usko povezane sa sportom izuzmu od PDV-a. Samo postojanje takve margine prosudbe znači da odredbe članka 132. stavka 1. točke (m) nije moguće smatrati bezuvjetnima. Budući da je zahtjev bezuvjetnosti preduvjet za primjenu doktrine izravnog učinka, članak 132. stavak 1. točku (m) nije moguće smatrati izravno primjenjivim. To se može ilustrirati analizom sljedećih dviju odluka.

31. Kao prvo, Sud je u presudi od 15. veljače 2017., British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), utvrdio da članak 13. dio A stavak 1. točku (n) Šeste direktive – koji je u međuvremenu zamijenjen istovjetnim odredbama članka 132. stavka 1. točke (n) Direktive 2006/112 – „treba tumačiti na način da nema izravan učinak pa se na nju u slučaju njezina neprenošenja ne mogu izravno pozivati javnopravna tijela ili ostala kulturna tijela”.

32. Sud je osobito istaknuo da izraz „određenih kulturnih usluga”, koji je upotrijebljen u toj odredbi, „ne zahtijeva izuzeće svih isporuka kulturnih usluga, tako da države članice ‚određene’ isporuke mogu izuzeti dok za druge mogu predvidjeti da podliježu PDV-u”(7). Sud je to stajalište zauzeo zato što, kao prvo, „takvo tumačenje ne odgovara uobičajenom značenju izraza ‚određenih’ koji je upotrijebljen u članku 13. dijelu A stavku 1. točki (n) Šeste direktive i oduzima koristan učinak navođenju navedenog izraza u toj odredbi”(8). Kao drugo, kada je riječ o članku 13. dijelu A stavku 1. točki (n) Šeste direktive, zakonodavac Unije izričito je odbio izvorni prijedlog Europske komisije da se dotične usluge iscrpno odrede(9). Kao treće, mogući razlog za odluku zakonodavca Unije da državama članicama dodijeli marginu prosudbe u pogledu određivanja izuzetih isporuka kulturnih usluga velika je raznolikost kulturnih tradicija i regionalne baštine unutar Unije, a katkad i unutar iste države članice(10).

33. Međutim, ključno je to da je Sud zaključio da postojanje margine prosudbe u pogledu izuzimanja određenih usluga znači da odnosna odredba ne ispunjava uvjete potrebne za primjenu doktrine izravnog učinka(11).

34. Kao drugo, Sud je u presudi od 13. srpnja 2017., London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, t. 19.), odbio argument da obveza država članica da izuzmu sve isporuke usluga koje su usko povezane sa sportom za potrebe članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 ima izravan učinak jer bi to „[bilo protivno] tekstu tog članka 132. stavka 1. točke (m), [...] u kojem se navodi isporuka ‚određenih’ usluga koje su usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem”.

35. Sva ta razmatranja savršeno su primjenjiva u pogledu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 jer se i u toj odredbi spominje ovlast izuzimanja „određenih” usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem. činjenica da države članice u tom pogledu

raspoložu marginom prosudbe protivi se zahtjevu bezuvjetnosti, koji je pak preduvjet za primjenu doktrine izravnog u?inka. Stoga smatram, s obzirom na zaklju?ke Suda u presudama *British Film Institute* i *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), da ?lanak 132. stavak 1. to?ku (m) Direktive 2006/112 nije mogu?e smatrati dovoljno preciznim i bezuvjetnim da bi imao izravan u?inak.

B. Analiza s obzirom na op?eprihva?ene metode tuma?enja

36. Sve analize ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m) Direktive 2006/112 pomo?u metoda tuma?enja koje Sud tradicionalno koristi, a koje se temelje na tekstu, kontekstu i cilju odnosne odredbe, tako?er dovode do istog zaklju?ka.

1. Tekst ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m)

37. ?lanak 132. stavak 1. to?ka (m) Direktive 2006/112 predvi?a da države ?lanice od PDV-a izuzimaju „isporuk[u] odre?enih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizi?kim odgojem a koje neprofitne organizacije isporu?uju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizi?kom odgoju”.

38. Budu?i da je u tom tekstu te odredbe predvi?eno da države ?lanice moraju izuzeti *odre?ene* usluge ? a ne, valja istaknuti, sve usluge ? koje su usko povezane sa sportom, jasno je da države ?lanice u?ivaju odre?enu marginu prosudbe u tom pogledu. One stoga mogu odrediti koje od usluga povezanih sa sportom ili fizi?kim odgojem koje isporu?uju neprofitne organizacije ?ele izuzeti.

39. Me?utim, nizozemska vlada u svojim pisanim o?itovanjima navodi da rije? „odre?enih” ne treba shvatiti u smislu „neke, ali ne sve”, nego u smislu da naglašava da se to izuze?e primjenjuje samo na usluge usko povezane sa sportom koje isporu?uju neprofitne organizacije.

40. Ne mogu prihvatiti taj argument. Naime, treba podsjetiti da tekst kojim su opisana izuze?a predvi?ena ?lankom 132. Direktive 2006/112, s obzirom na to da ?ini iznimku od op?eg na?ela da PDV treba naplatiti na sve usluge koje porezni obveznik isporu?uje za naknadu, treba usko tuma?iti.

41. Naravno, to pravilo uskog tuma?enja ne zna?i da tekst kojim je opisano to izuze?e treba tuma?iti na na?in da ga se liši njegovih predvi?enih u?inaka(12). Unato? tomu, ono implicira da kada je formulacija izuze?a ? poput one u ?lanku 132. stavku 1. to?ke (m) Direktive 2006/112 ? jasna, prednost treba dati njezinu doslovnom tuma?enju.

42. Da bi argument nizozemske vlade bio održiv, smatram da bi kraj re?enice morao biti druk?ije formuliran, te osobito da bi izraz „koje neprofitne organizacije isporu?uju” morao biti zasebno naveden. Da je zakonodavac Unije želio da se tu odredbu tuma?i na na?in koji zagovara nizozemska vlada, mogao je, primjerice, propisati sljede?e: izuzete su „odre?ene usluge koje su usko povezane sa sportom ili fizi?kim odgojem, *to jest one* koje neprofitne organizacije isporu?uju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizi?kom odgoju”(13).

43. Shodno tomu, s obzirom na upravo spomenuto pravilo tuma?enja, argument nizozemske vlade ne može se prihvatiti.

44. Ujedno valja istaknuti da odredbe prava Unije, kako je Sud više puta utvrdio, treba tuma?iti ne samo s obzirom na njihov tekst, nego i s obzirom na njihov kontekst i ciljeve(14). Svaka analiza ciljeva koji se ostvaruju ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (m) Direktive 2006/112, kao i njegova konteksta, tako?er dovodi do istog zaklju?ka.

2. Ciljevi ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m)

45. To?no je da uvodne izjave Direktive 2006/112 ne pružaju puno smjernica u pogledu ciljeva ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m)(15). Me?utim, budu?i da ta odredba izuzima odre?ene usluge povezane sa sportom, može se pretpostaviti da je to izuze?e namijenjeno poticanju sportskih aktivnosti me?u širom javnosti, osobito zato što doprinosi ciljevima koji se ti?u javnog zdravlja(16).

46. Me?utim, takav cilj ne zna?i da je zakonodavac Unije želio izuzeti sve usluge usko povezane sa sportom koje isporu?uju neprofitne organizacije. To?no je da je Sud utvrdio da se pojam sporta odnosi na aktivnost koju obilježava „nezanemariv fizi?ki element”(17). Me?utim, ne doprinose sve fizi?ke aktivnosti u istoj mjeri cilju održavanja fizi?kog stanja stanovništva koji je od interesa za širu javnost. Sli?no tomu, nije vjerojatno da ?e sve usluge usko povezane sa sportom ili fizi?kim odgojem služiti tom cilju. Stoga, s obzirom na taj cilj, sasvim je mogu?e da je zakonodavac Unije smatrao, u skladu s na?elom supsidijarnosti utvr?enim u ?lanku 5. stavku 1. UEU-a, da su države ?lanice u najboljem položaju da odlu?e koje usluge usko povezane sa sportom treba izuzeti od PDV-a u njihovu provedbenom zakonodavstvu.

47. Nekoliko je mogu?ih razloga zbog kojih je zakonodavac Unije došao do tog zaklju?ka.

48. Kao prvo, kao i kod kulturnih usluga, me?u državama ?lanicama postoji velika raznolikost kada je rije? o bavljenju sportom i stajalištima prema razli?itim sportovima. Primjerice, borbu s bikovima neki smatraju velikim ponosom Španjolske, ali u pojedinim se državama ?lanicama taj sport u najboljem slu?aju tolerira(18), dok se u drugima doživljava negativno. Borila?ki i kontaktni sportovi problemati?ni su iz perspektive sigurnosti i fizi?ke dobrobiti sudionika. Sli?no se može re?i i za odre?ene ekstremne sportove. Neki drugi sportovi mogu biti problemati?ni iz perspektive dobrobiti životinja, u vezi s ?ime u razli?itim državama ?lanicama mogu postojati raznolika stajališta. U obzir treba uzeti i ?injenicu da su neki sportovi duboko ukorijenjeni u kulturnom i sportskom životu odre?enih država ?lanica – u tom pogledu na pamet mi padaju borba s bikovima u Španjolskoj, pétanque u Francuskoj, kriket u Ujedinjenoj Kraljevini, gaelski nogomet i hurling u Irskoj –, ali da su istodobno uvelike nepoznati te da se u Europskoj uniji tek rijetko igraju izvan odnosnih država ?lanica.

49. Sve to zna?i da države ?lanice mogu imati vlastita razli?ita stajališta o korisnosti tih sportova i mjeri u kojoj se sudjelovanje javnosti u odre?enim sportovima treba poticati ili financijski podupirati.

50. Kao drugo, kada se promatra neki konkretan sport, pitanje treba li izuzeti usluge koje su usko povezane s tim sportom može biti složeno. Primjerice, jedrenje se može smatrati sportom kada ima oblik natjecanja, ali kada se druk?ije prakticira može se jednostavno smatrati rekreativnom aktivnoš?u ili ?ak na?inom prijevoza. Sli?no tomu, iako su jahanje ponija ili vo?eni konji?ki izleti dio konji?arstva – u kakvom se obliku pruža, primjerice, djeci tijekom praznika – to možda ne?e biti dovoljno da se te usluge smatraju povezanim sa sudjelovanjem u sportu, kako zahtijeva ?lanak 132. stavak 1. to?ke (m) Direktive 2006/112. U nekim se okolnostima i pod nekim uvjetima to može smatrati pukom rekreativnom aktivnoš?u, a ne sportom kao takvim.

51. Kao tre?e, izuze?e iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (m) vjerojatno ?e imati zna?ajne gospodarske implikacije za sportske usluge na svakom nacionalnom tržištu jer se ono može odobriti samo neprofitnim organizacijama(19). Posljedi?no, budu?i da je državama ?lanicama pružio odre?enu marginu prosudbe da odlu?e koje ?e usluge izuzeti, zakonodavac Unije je možda smatrao da one mogu bolje procijeniti utjecaj koji ?e ta izuze?a imati na lokalno tržišno natjecanje.

52. Shodno tomu, proizlazi da je zakonodavac Unije možda smatrao prikladnim donošenje

odluka u tom pogledu prepustiti državama članicama, što možda objašnjava zašto tom odredbom državama članicama nije nametnuta bezuvjetna obveza izuzimanja svih sportskih aktivnosti.

3. Kontekst u kojem se članak 132. stavak 1. točka (m) nalazi

53. Može se smatrati da ni kontekst u kojem se članak 132. stavak 1. točka (m) Direktive 2006/112 nalazi ne ostavlja puno prostora dvojbi u pogledu na način na koji tu odredbu treba tumačiti. Većina se posebnih izuzeća iz članka 132. primjenjuje ne samo u pogledu određenih aktivnosti, nego ujedno, za razliku od izuzeća iz članka 135., na aktivnosti koje provode određene kategorije isporučitelja(20). Stoga, da bi članak 132. stavak 1. točka (m) imao značenje koje mu nizozemska vlada pripisuje, zakonodavac Unije je riječ „određenih” trebao upotrijebiti u svim tim izuzećima. Međutim, ta je riječ upotrijebljena samo u odnosu na dva izuzeća, to jest ono u članku 132. stavku 1. točki (n), koje se tiče isporuke kulturnih usluga, te ono u članku 132. stavku 1. točki (m).

54. Iz toga proizlazi da i tekst i kontekst članka 132. stavka 1. točke (m) pokazuju da tu odredbu treba tumačiti na način da državama članicama daje određenu marginu prosudbe da među uslugama povezanima sa sportom ili fizičkim odgojem koje isporučuju neprofitne organizacije odrede one koje žele izuzeti.

C. Utjecaj načela jednakog postupanja na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (m)

55. Ni načelo jednakog postupanja, koje se u kontekstu PDV-a ponekad naziva načelom fiskalne neutralnosti, ne negira postojanje određene margine prosudbe dodijeljene državama članicama(21).

56. Načelo jednakog postupanja zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne postupa na različit način i da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano(22).

57. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, usporedivost nekoliko situacija, koja je potrebna da bi razlika u postupanju spadala u područje primjene načela jednakog postupanja, mora se procijeniti s obzirom na predmet i svrhu odredbi o kojima je riječ, kao i s obzirom na načela i ciljeve područja na koje se akt o kojem je riječ odnosi(23). Prilikom primjene načela jednakog postupanja razna treba voditi i o širini ovlasti osobe u pitanju(24).

58. Stoga, ako odredba prava Unije državama članicama dodjeljuje određenu marginu prosudbe da propišu uvjete njezine primjene, načelo jednakosti može ograničiti tu marginu prosudbe država članica samo ako cilj te odredbe zahtijeva jednako postupanje prema određenim robama ili uslugama(25). Na to se načelo u suprotnom nije moguće pozivati u prilog tvrdnji da tu odredbu treba tumačiti, protivno njezinu tekstu, na način da državama članicama ne ostavlja nikakvu marginu prosudbe. Naime, da tomu nije tako, razmjer usklađenja ostvaren bilo kojim aktom Unije uvijek bi bio potpun.

59. Budući da cilj članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 ne zahtijeva da se sve usluge povezane sa sportom ili fizičkim odgojem promatra na isti način, načelo jednakog postupanja ne zahtijeva da se prema svim tim uslugama jednako postupa. Tek ako je država članica upotrijebila marginu prosudbe koja joj je direktivom na taj način dodijeljena, može se tvrditi da je ta država članica načinom korištenja takve margine prosudbe, s obzirom na ciljeve koje je pri njezinu korištenju željela postići, povrijedila načelo jednakog postupanja(26).

60. U glavnom postupku je stoga na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi je li njemački zakonodavac, imajući u vidu ciljeve koje je želio postići pri korištenju margine prosudbe koja mu je

dodijeljena člankom 132. stavkom 1. točkom (m) Direktive 2006/112, poštovao načelo jednakog postupanja ne izuzevši aktivnosti koje se razmatraju u glavnom postupku.

D. Iznimno pozivanje na članak 132. stavak 1. točku (m)

61. Kako proizlazi iz sudske prakse Suda, kada odredba državama članicama daje određenu marginu prosudbe, osoba se u nekim posebnim okolnostima ipak može pozvati na tu odredbu radi primjene doktrine izravnog učinka(27). Međutim, ona to može učiniti samo u mjeri u kojoj je odnosna država članica prekoračila svoju marginu prosudbe(28) ili ako je izričito odbacila svaku namjeru korištenja margine prosudbe koja joj je odnosnom odredbom dodijeljena(29).

62. U slučaju članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112, o prekoračenju te margine prosudbe radilo bi se, primjerice, ako bi država članica odbila uslugu izuzeti iz razloga koji nije dopušten, kakav bi slučaj bio neizuzimanje usluge koju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju ne isporučuju neprofitne organizacije ili usluge čiji korisnici nisu članovi neprofitne organizacije(30) ili usluge koju isporučuje neprofitna organizacija koja, međutim, nije javnopravno tijelo(31) ili usluge koja se isporučuje korporaciji, a ne fizičkoj osobi(32), ili, kako je ranije objašnjeno, ako bi – s obzirom na ciljeve koje ostvaruje nacionalno zakonodavstvo kojim se primjenjuje ta margina prosudbe – taj razlog povrijeđivao načelo jednakog postupanja.

63. U predmetnom slučaju porezna tijela su odbila izuzeti usluge u pitanju osim priređivanja turnira za golf – iz razloga što one nisu među uslugama koje je Njemačka odlučila izuzeti. Za taj se konkretan razlog ne može reći da sam po sebi prekoračuje opseg margine prosudbe koju državama članicama dodjeljuje članak 132. stavak 1. točka (m) jer, kako sam već pokušao objasniti, države članice načelno mogu same odlučiti koje će konkretne usluge usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem izuzeti. Golfclub se stoga ne može izravno pozivati na tu odredbu, osim ako se, kako je ranije objašnjeno, s obzirom na ciljeve koje je pri korištenju svoje margine prosudbe Savezna Republika Njemačka željela postići, čini da se za te usluge trebalo smatrati da se nalaze u istom položaju kao usluge koje su njemačkim pravom doista izuzete. Međutim, to je u konačnici na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

64. U tom bih pogledu još naveo da nam to konkretno pitanje nije izravno istaknuto te da Sud ne raspolaže informacijama koje bi mu omogućile da sudu koji je uputio zahtjev u tom pogledu pruži korisne smjernice.

65. Stoga predlažem da se na prvo pitanje odgovori u smislu da članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da nema izravan učinak, što znači da se pojedinci na tu odredbu ne mogu izravno pozivati pred nacionalnim sudovima, osim ako je država članica u pitanju prekoračila marginu prosudbe koju joj dodjeljuje ta odredba direktive(33).

V. Zaključak

66. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na prvo pitanje koje je postavio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

Članak 132. stavak 1. točku (m) Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, prema kojem se od PDV-a izuzima „isporuka određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju”, treba tumačiti na način da nema izravan učinak, što znači da se pojedinci na tu odredbu ne mogu izravno pozivati pred nacionalnim sudovima, osim ako je država članica u pitanju prekoračila marginu prosudbe koju joj dodjeljuje ta odredba direktive.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 33.); od 12. prosinca 2013., Portugás (C-425/12, EU:C:2013:829, t. 18.); od 15. siječnja 2014., Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, t. 31.); od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 31.) i od 7. srpnja 2016., Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, t. 16.).

3 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 32.), od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 49.), od 13. veljače 2019., Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, t. 38.).

4 Presude od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 52.); i od 26. listopada 2006., Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, t. 41.).

5 Moje isticanje

6 To vrijedi i za presudu od 12. siječnja 2006., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, t. 36.), koja se odnosila na tumačenje članka 13. dijela B točke (b) i dijela C Šeste direktive, a ne članka 13. dijela A stavka 1. točke (m) te direktive.

7 Točka 23. presude od 15. veljače 2017., British Film Institute (C 592/15, EU:C:2017:117).

8 Točka 16. iste presude.

9 Točke 19. do 21. iste presude

10 Točka 22. iste presude.

11 Točke 23. i 24.

12 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 18. studenoga 2004., Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, t. 17.), i od 21. veljače 2013., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, t. 19.).

13 Osim toga, pripremni materijali pokazuju da je upotreba riječi „određenih” posljedica izričite zakonodavčeve namjere da državama članicama dodijeli određenu marginu prosudbe. Naime, Komisija je u svojem prijedlogu Šeste direktive prvotno predložila da države članice izuzimaju „isporuku usluga i s njome povezane isporuke roba koje neprofitne sportske organizacije ili organizacije za fizičku aktivnost isporučuju svojim članovima; to se izuzeće primjenjuje samo na transakcije koje su izravno povezane sa amaterskim sportom i fizičkim aktivnostima” [neslužbeni prijevod]. Međutim, Vijeće je izričito odbilo taj prijedlog, ubacivši umjesto njega tekst koji odgovara sadašnjoj formulaciji članka 132. stavka 1. točke (m). Kasnije, kada je Komisija 5. prosinca 1984. Vijeću predložila brisanje riječi „određenih”, Vijeće je odbilo i taj prijedlog, ostavivši tekst te odredbe u njegovu izvornom obliku od 17. svibnja 1977.

14 Vidjeti, primjerice, presudu od 10. srpnja 2019., Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, t. 37.).

15 U skladu sa sudskom praksom Suda, „načelo pravne sigurnosti i jasnoće zahtijeva da se tumačenje koje se od Suda traži temelji na tekstu i ciljevima relevantnih odredbi” [neslužbeni prijevod]. Vidjeti presudu od 5. svibnja 1988., Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, t. 8.).

16 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 21. veljače 2013., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, t. 23.), od 19. prosinca 2013., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, t. 20.) i od 26. listopada 2017., The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, t. 23.). Osobito, Sud je u presudi Žamberk odbio argument da se izuzeće ne primjenjuje na „neorganizirane i nesustavne sportske aktivnosti” kao što su rekreativno plivanje i plivanje u bazenskom kompleksu, o kojima se radilo u tom predmetu.

17 Vidjeti presudu od 26. listopada 2017., The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, t. 22.)

18 Primjerice, borba s bikovima prema francuskom je pravu dopuštena samo u područjima u kojima ona ima neprekinutu lokalnu tradiciju. Vidjeti članak 521. stavak 1. francuskog Kaznenog zakonika.

19 Ako činjenica da članak 132. Direktive 2006/112 predviđa određena izuzeća nužno izaziva poremećaje u tržišnom natjecanju (presuda od 19. prosinca 2013., The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, t. 37.), to ne znači da je zakonodavac Unije želio države članice, dodijelivši im marginu prosudbe na temelju članka 132. stavka 1. točke (m), na neki način spriječiti da odrede razmjer tih poremećaja.

20 Vidjeti presudu od 14. prosinca 2006., VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792), t. 28.

21 Upotreba, u tom kontekstu, izraza „načelo [porezne] neutralnosti” zavaravajuća je jer se može zamijeniti s mehanizmom odbitka predviđenim u Šestoj direktivi koji je namijenjen tomu da trgovca rastereti PDV-a koji duguje ili koji je platio na svoje gospodarske aktivnosti koje same podliježu PDV-u. U tom pogledu sudska praksa nije uvijek bila konzistentna. Naime, kako sam naglasio u svojem mišljenju u predmetu Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), načelo neutralnosti, u skladu s nekim presudama, čini „odraz” načela jednakog postupanja u području PDV-a (rješenje od 18. studenoga 2014., MDDP (C-319/12, EU:C:2014:2395, t. 38.)). U nekim drugim presudama Sud ga je smatrao konkretizacijom načela jednakog postupanja (presuda od 7. ožujka 2013., Efir (C-19/12, nije objavljena, EU:C:2013:148, t. 35.)) koja se ne podudara s potonjim (presuda od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 18.). Međutim, veliko vijeće je u kasnijoj presudi od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), upotrijebilo stroži pristup, utvrdivši da je pojam porezne neutralnosti jednak načelu jednakog postupanja, ali da zakonodavac Unije, kada je riječ o poreznim mjerama, svejedno mora državama članicama dati široku marginu prosudbe.

22 Vidjeti, primjerice, presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 41.).

23 Presuda od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique et Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 26.). Stoga, da bi se načelo jednakog postupanja primjenjivalo, nije dovoljno da robe i usluge u pitanju međusobno konkuriraju. One moraju biti slične s obzirom na predmet i cilj odredbi o kojima je riječ, pri čemu pri ocjenjivanju je li tomu tako treba uzeti u obzir načela i ciljeve područja o kojemu je riječ. Vidjeti presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 42.), koja odstupa od presude od 10. studenoga 2011., Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 36.). Shodno tomu, primjena načela jednakog postupanja u pravu Unije isto je

što i provedba testa dosljednosti.

24 Vidjeti, po analogiji, u pogledu postojanja selektivne prednosti u području državnih potpora, presudu od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, t. 29.).

25 Drugim riječima, načelo jednakog postupanja ne određuje postojanje margine prosudbe ostavljene državama članicama, nego ograničava način korištenja te margine prosudbe.

26 Vidjeti, u tom pogledu, presude od 17. veljače 2005., Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, t. 37.), i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 50.).

27 Presuda od 28. lipnja 2007., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, t. 61.).

28 Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 12. listopada 2017., Lombard Ingtatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 38.).

29 Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 17. veljače 2005., Linneweber i Akritidis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, t. 35.).

30 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2013., The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, t. 32. i 39.).

31 Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 13. srpnja 2017., London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, t. 33.).

32 Vidjeti presudu od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 35.).

33 Članak 132. stavak 1. točka (m), iako državama članicama prepušta zadaću određivanja konkretnih usluga koje će se izuzeti, tu marginu prosudbe ograničava nužnošću da uslugu, da bi je se moglo izuzeti, isporučuju neprofitne organizacije. Stoga predlažem da Sud zauzme stajalište o tome *može* li država članica ili pak *mora* li odbiti izuzeti uslugu koju isporučuju neprofitne organizacije čiji statut ne isključuje mogućnost da se, u slučaju prestanka postojanja te organizacije, njezina sredstva prenesu njezinim članovima ili profitnoj organizaciji.