

Mr. sc. Ljubica JAVOR

Oslobođenje od PDV-a za usluge povezane sa sportom

UDK 336.2

Člankom 39. Zakona o PDV-u propisana su oslobođenja od PDV-a, i to za određene djelatnosti od javnog interesa. Tako je u istom članku u st. 1. pod točkom m) navedeno da su oslobođene usluge usko povezane uz sport ili tjelesno odgoj što ih obavljaju neprofitne pravne osobe osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju, i to profesionalno ili amaterski. Kako sam tekst poreznih propisa ne daje odgovore na mnoga pitanja, autorica u nastavku članka daje primjere presuda Europskog suda za neke slučajeve koji nam mogu pomoći u određivanju poreznog položaja usluga povezanih sa sportom.

1. UVOD

U procesu usklađivanja hrvatskog Zakona o PDV-u, zbog pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji od 1. srpnja 2013. godine, odredbama čl. 39. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 143/14.; dalje: Zakon o PDV-u), propisano je jedno novo porezno oslobođenje, a ono se odnosi na usluge koje su usko povezane uz sport ili tjelesni odgoj, a koje neprofitne pravne osobe obavljaju osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju. Uz sve izmjene i novosti koje su uvedene od 1. srpnja 2013. godine, ovo je porezno oslobođenje prošlo nekako nezapaženo, čak i od osoba koje su ga trebale početi primjenjivati, pa je ovaj članak pokušaj da se to područje primjene ovoga poreznog oslobođenja malo rasvijetli.

2. POREZNO OSLOBOĐENJE ZA USLUGE POVEZANE SA SPORTOM

Odredbom čl. 132. (1)(m) Direktive 2006/112/EZ propisano je porezno oslobođenje, bez prava na odbitak pretporeza za određene usluge usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem koje pružaju neprofitne organizacije osobama koje se bave sportom ili tjelesnim odgojem. Ta je odredba Direktive 2006/112/EZ prenesena u čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u.

Prema odredbi čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u, PDV-a su oslobođene usluge usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem što ih obavljaju

neprofitne pravne osobe osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju. Odredbom čl. 63.a Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 130/15.; dalje: Pravilnik o PDV-u), propisano je da se ovo oslobođenje odnosi na slučaj kada su primatelji usluga osobe koje se bave sportom ili tjelesnim odgojem profesionalno ili amaterski.

Da bi se primijenilo porezno oslobođenje iz čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u, moraju biti zadovoljena tri uvjeta:

1. usluge moraju obavljati neprofitne pravne osobe
2. mora biti riječ o uslugama usko povezanim sa sportom ili tjelesnim odgojem
3. primatelji tih usluga moraju biti osobe koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju.

1. Tko su neprofitne osobe koje obavljaju te usluge?

Ministarstvo financija, Porezna uprava, u pismu MF Klasa: 410-19/13-01/312 od 31. siječnja 2014. godine, očitovalo se mišljenjem da se neprofitnim pravnim osobama smatraju ustanove, tijela državne uprave, predstavnička i izvršna tijela državne vlasti i jedinica i tijela lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugi.

Ako, primjerice, Grad, ili Zajednica sportskih udruga ili bilo koja druga neprofitna organizacija daju sportske objekte na korištenje uz naknadu osobama

koje se bave sportom profesionalno ili amaterski, takve su isporuke oslobođene PDV-a na temelju odredaba čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u.

Prema očitovanju Porezne uprave, neprofitne osobe mogu biti i ustanove. To znači da i škole koje uobičajeno iznajmljuju svoje sportske dvorane odnosno igrališta primjenjuju porezno oslobođenje iz čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u, ako su ispunjeni ostali uvjeti, propisani za primjenu toga poreznog oslobođenja.

Osim navedenih subjekata, u očitovanju Ministarstva financija, Porezne uprave, neprofitne pravne osobe mogu biti i razni klubovi, udruženja i udruge čiji cilj nije stjecanje dobitka.

Navedene neprofitne osobe često obavljaju i određene djelatnosti za koje ih porezne vlasti proglašavaju obveznicima poreza na dobitak. Postavlja se pitanje smatraju li se te osobe u tim slučajevima neprofitnim pravnim osobama koje mogu primijeniti porezno oslobođenje iz čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u, ako pružaju usluge usko povezane sa sportom ili tjelesnim odgojem koje pružaju neprofitne organizacije osobama koje se bave sportom ili tjelesnim odgojem.

Odgovor na ovo pitanje sadržan je u Presudi Europskog suda u slučaju C- 174/00.

Riječ je o golf-klubu – Kennemer Golf (dalje: Klub) iz Nizozemske koji je udruženje koje ima oko 800 članova i svoj teren. Članovi kluba plaćaju godišnju članarinu i naknadu za pristup (korištenje) terena. Osim što se golfskim terenom koriste članovi kluba, to je omogućeno i osobama koje nisu članovi. Oni plaćaju dnevnu naknadu. Klub od osoba koje nisu članovi ostvaruje znatne prihode i oni čine gotovo 1/3 prihoda od godišnjih članarina članova kluba. U godinama prije 1994., Klub je ostvario znatan višak od tih sredstava i bio je raspoređen u fond za pokriće troškova, koji nisu troškovi poreznog razdoblja. Vjerujući da su i usluge pružene osobama koje nisu članovi kluba također oslobođene PDV-a, Klub nije u 1994. godini zaračunavao PDV na te usluge. Porezne su vlasti smatrale da Klub ostvaruje profit i tražile su obračun i plaćanje PDV-a na te usluge. Viši je sud, kojemu se Klub žalio, smatrao da je Klub sustavno ostvarivao dobitak te je pretpostavka da je cilj Kluba ostvarivanje profita. Vrhovni je sud, kojemu se Klub žalio, na odluku višeg suda uputio Europskom sudu nekoliko pitanja i zatražio odgovore na tzv. prethodna pitanja.

U prvom pitanju, koje je Europskom sudu postavio nacionalni nizozemski sud, on pita tumači li se odredba čl. 13(A)(1)(m) Šeste direktive¹ na način da kategorizacija organizacije kao neprofitne, mora biti utemeljena isključivo na uslugama navedenim u ovom članku ili na svim aktivnostima takve organizacije.

Sud u t. 18. Presude navodi da se prema odredbi čl. 13(A)(1)(m) Šeste direktive izraz "neprofitne" ni na koji način ne može tumačiti tako da se odnosi samo na te usluge, a ne na organizaciju, te je zaključak da čl. 13(A)(1)(m) Šeste direktive treba tumačiti na način da kategorizacija kao neprofitne mora biti temeljena na njezinim ukupnim aktivnostima.

Sljedeće pitanje na koje je odgovorio Sud je pitanje treba li se odredba članka 13(A)(1)(m) Šeste direktive, zajedno s prvom alinejom stavka (2) a istog članka, tu-

mačiti na način da jedna organizacija može biti kategorizirana kao neprofitna, iako kontinuirano ostvaruje dobitak, ako ju koristi za obavljanje svojih usluga?

Stajalište je Suda da ako iz dokumenata o osnivanju organizacije proizlazi da njezin cilj nije ostvarivanje dobitka, iako ona kontinuirano ostvaruje dobitak, to ne utječe na njezinu kategorizaciju kao neprofitne organizacije tako dugo dok se taj dobitak ne dijeli njezinim članovima kao dobitak.

Prema tome, može se zaključiti da se neprofitnom smatra organizacija:

- kojoj nije cilj ostvarivanje dobitka
- koja u aktima o osnivanju nije predvidjela da se ostvareni dobitak dijeli članovima
- koja se, ako i ostvari dobitak, tim dobitkom koristi za aktivnosti organizacije.

2. Usluge usko vezane za sport ili tjelesni odgoj

Ni Direktiva 2006/112/EZ ni hrvatski propisi o PDV-u pobliže ne definiraju koje su sve to usluge usko vezane za sport ili tjelesni odgoj.

U Presudi Europskog suda u slučaju 253/07 u t. 32. navedeno je da se uslugama usko vezanim za sport NE smatraju usluge savjetovanja u marketingu ili pribavljanje pokrovitelja. Jednako tako, porezno se oslobođenje ne odnosi na usluge koje organizacija obavlja da bi ostvarila dodatne prihode, a s kojima neposredno konkurira transakcijama komercijalnih poduzeća, obveznika PDV-a.

Primjer za to bilo bi, naprimjer, iznajmljivanje poslovnog prostora od strane kluba poreznom obvezniku koji u tom prostoru ima otvoren ugostiteljski objekt.

U slučaju C-18/12 o kojem je odlučivao Europski sud, radilo se o jednoj općini iz Češke koja ima gradski vodeni park, u kojem su bazeni, igrališta za odbojku na pijesku, mjesta za stolni tenis i iznajmljivanje opreme. Niti jedna sportska organizacija, škola ni drugo tijelo ne koristi se navedenim prostorima za sportske aktivnosti.

Prvo pitanje koje je postavio Nacionalni sud je pitanje treba li odredbu čl. 132 (1) (m) Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da se neorganizirane i nesustavne aktivnosti, čiji cilj nije sudjelovanje u sportskim natjecanjima, mogu smatrati uslugama bavljenja sportom.

Sud u t. 23. i 24. Presude navodi da je cilj čl. 132(1) (m) Direktive 2006/112/EZ poticanje određenih aktivnosti od javnog interesa, u ovom slučaju usluga usko vezanih za sport i tjelesni odgoj koje obavljaju neprofitne organizacije osobama koje se bave sportom. Cilj je odredbe promovirati sudjelovanje u sportskim aktivnostima velikog dijela populacije. Tumačenje odredbe čl. 132(1) Direktive 2006/112/EZ da se oslobođenje odnosi samo na sportske aktivnosti koje se obavljaju organizirano i sustavno ili na sportskim natjecanjima, bilo bi suprotno tom cilju.

U t. 25. Presude Sud zaključuje da se neorganizirane i nesustavne sportske aktivnosti, čija svrha nije sportsko natjecanje, mogu smatrati bavljenjem sportom u smislu odredbe čl. 132 (1)(m) Direktive 2006/112/EZ.

Drugo je pitanje treba li odredbu čl. 132(1)(m) Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da se pristup

¹ To je članak 132(1)(m) Direktive 2006/112/EZ.

vodenom parku, koji svojim posjetiteljima uz sportske aktivnosti nudi i druge oblike zabave ili odmora, smatra uslugom usko vezanom za sport.

Sud polazi od prijašnje sudske prakse i navodi da u slučaju kada je neka transakcija sastavljena od više elemenata ili radnji, treba utvrditi je li riječ o dvije ili o više isporuka ili je riječ o jedinstvenoj isporuci.

Sud smatra da se pristup parku koji nudi sportske aktivnosti, ali i druge tipove zabave, MOŽE smatrati uslugom usko povezanom sa sportom. Pri tome navodi, ako npr. jedna ulaznica za park omogućuje posjetiteljima pristup svim sadržajima, tijekom važenja ulaznice, to je snažan indikator da je riječ o jedinstvenoj usluzi. To znači da se na navedenu uslugu može primijeniti porezno oslobođenje iz čl. 132(1) (m) Direktive 2006/112/EZ, a Nacionalni sud mora utvrditi jesu li ispunjene sve pretpostavke za porezno oslobođenje o kojima se očitovao Sud.

Porezna se uprava u pismu MF Klasa: 410-19/14-01/670; Urbroj: 513-07-21-01/15-4 od 30. rujna 2015., očitovala mišljenjem da se odredba čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u odnosi i na slučaj kad sportski savez naplaćuje od kluba kotizaciju za sportsko natjecanje. Prema tom mišljenju, riječ je o usluzi usko vezanoj za sport. Prema čl. 18. Zakona o sportu (Nar. nov., br. 71/06. – 85/15.), sportska djelatnost obuhvaća sudjelovanje u sportskom natjecanju, sportske pripreme, sportsku rekreaciju, sportsku poduku, organiziranje i vođenje sportskog natjecanja te upravljanje i održavanje sportske građevine. Odredbama čl. 46. Zakona o sportu propisano je, između ostalog, da sportski savez usklađuje aktivnosti svojih članica, organizira i provodi natjecanja, uređuje sustav natjecanja, pitanja koja se odnose na registraciju sportaša i njihov status te stegovnu odgovornost sportaša, promiče stručni rad u sportu te skrbi o kategoriziranim sportašima. Stoga, kotizacije za klubove koji sudjeluju na sportskim natjecanjima koje sportski savezi, koji organiziraju i provode natjecanja, zaračunavaju sportskim klubovima prilikom nastupa na natjecanjima, također su oslobođene PDV-a, na temelju odredbe čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u.

3. Tko može biti primatelj usluga iz čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u?

Prema odredbi čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u, to su osobe koje se bave sportom ili tjelesnim odgojem. Prvo je pitanje smatra li se osobom fizička ili pravna osoba? Odgovor na to pitanje nalazimo u Presudi Europskog suda u slučaju C-253/07.

Riječ je o hokejaškim klubovima u Velikoj Britaniji koji imaju više ekipa. Članovi plaćaju članarine. Klubovi nisu registrirana društva i nisu pravne osobe. Hokejaški klubovi su članovi neprofitne organizacije England Hockey (dalje: EH), čiji je cilj poticanje i razvoj hokeja u Velikoj Britaniji. Klubovi plaćaju EH-u članarinu, na koju im EH zaračunava PDV. Za članarinu koju naplaćuje od članova, organizacija EH obavlja članovima određene usluge – akreditacije klubova, osposobljavanje trenera, sudaca, voditelja i mladeži, širi mrežu ureda za promociju hokeja, pronalazi mogućnosti dobivanja javnih subvencija i sredstava iz lutrije, pruža usluge savjetovanja u

marketingu i pronalaženja pokrovitelja, zatim usluge upravljanja i osiguranja klubova te organizaciju takmičenja za klubove. Porezne su vlasti tražile obračun PDV-a na svotu članarine koju EH zaračunava klubovima. Rješavajući u ovom sporu, Visoki je sud uputio Europskom Sudu sljedeća pitanja:

1. Ako je riječ o primjeni poreznog oslobođenja iz čl. 13(A)(1)(m) Šeste direktive, obuhvaća li pojam "osobe" u izrazu "osobe koje se bave sportom" također i pravne osobe i neregistrirana društva ili samo pojedince u smislu fizičkih osoba ili ljudi?
2. Ako pojam "osobe" u izrazu "osobe koje se bave sportom" obuhvaća pravne osobe i neregistrirane osobe i fizičke osobe, dopušta li izraz "određene usluge koje su usko povezane sa sportom" državi članici da ograniči porezno oslobođenje samo na pojedince koji se bave sportom?

Sud obrazlaže da je svrha poreznog oslobođenja, propisanog u čl. 13(A)(1)(m) Šeste direktive, osloboditi od PDV-a određene usluge od javnog interesa, a koje su povezane sa sportom. Pritom moraju biti ispunjeni određeni uvjeti. Usluge u vezi sa sportom moraju obavljati neprofitne organizacije i moraju ih obavljati osobama koje se bave sportom. Svrha propisanoga poreznog oslobođenja je da PDV-a budu oslobođene općenito sve vrste sporta, a ne samo neke, pa prema tome obuhvaća i one kojima se bave pojedinci u okviru skupina osoba ili u okviru organizacija i upravnih struktura, ako su ispunjeni uvjeti za primjenu toga poreznog oslobođenja.

Bavljenje sportom u takvim strukturama uobičajeno znači da pojedinac zbog praktičnih organizacijskih i upravnih razloga ne organizira sam usluge koje su nužne za bavljenje sportom, nego da te usluge obavlja njegov sportski klub, kao što su npr. usluge prijave za sudjelovanje ili angažiranje sudaca, što je nužno za svaki timski sport. U tom se slučaju obavljaju usluge i postoje pravne veze između, s jedne strane, kluba i izvršitelja usluge, a s druge strane, između kluba i njegova člana.

Ako bi se izraz "usluge koje organizacije obave osobama koje se bave sportom" tumačio na način da moraju biti obavljene izravno fizičkim osobama koje se bave sportom u okviru organizacijske strukture koju je uveo klub, to bi porezno oslobođenje bilo ovisno o postojanju pravnog odnosa između izvršitelja usluga i osoba koje se u okviru takve strukture (organizacije) bave sportom. Takvo bi tumačenje prouzročilo nemogućnost primjene poreznog oslobođenja za veliki broj usluga koje su nužne za bavljenje sportom, bez obzira na odgovor na pitanje jesu li te usluge povezane s osobama koje se bave sportom ili sa sportskim klubovima i tko je njihov stvarni primatelj. To bi bilo suprotno cilju navedene odredbe i značilo bi da se porezno oslobođenje ne bi moglo primijeniti na osobe koje se bave sportom samo zato što se njime bave u okviru strukture kojom upravlja klub.

Da bi se ostvarila svrha poreznog oslobođenja, odredbu čl. 13A(1)(m) Šeste direktive treba tumačiti na način da za usluge koje se obavljaju u okviru sporta, kojim se bave skupine osoba ili koje se obavljaju u okviru organizacijskih struktura koje su uveli sportski klubovi, vrijedi porezno oslobođenje. To znači da za

primjenu navedenoga poreznog oslobođenja nije bitno tko je formalni primatelj usluge i kakav je njegov pravni status.

U t. 35. Presude Sud je sažeo odgovor na pitanje i ono glasi:

Članak 13(A)(1)(m) Šeste direktive treba tumačiti tako da ako je riječ o osobama koje se bave sportom, obuhvaća također i usluge koje su obavljene pravnim osobama i neregistriranim društvima, ako su te usluge tijesno povezane sa sportom i nužne za taj sport, ako ih obavljaju neprofitne organizacije i ako su stvarni primatelji tih usluga osobe koje se bave sportom, što mora utvrditi nadležni sud.

Kao što je navedeno, škole kao neprofitne ustanove jesu kvalificirane osobe koje u slučaju da iznajmljuju sportske dvorane ili igrališta osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju, mogu primjenjivati navedeno porezno oslobođenje. Dakle, kad škola iznajmljuje dvoranu ili svoje igralište raznim korisnicima, bilo da su to građani koji se u tim objektima rekreiraju bilo pojedinim organiziranim oblicima bavljenja sportom, bez obzira na to bave li se sportskim aktivnostima natjecateljski ili nenatjecateljski, škola može primijeniti navedeno porezno oslobođenje.

Ovdje se postavlja i pitanje može li se navedeno porezno oslobođenje primijeniti i kada jedna škola

iznajmljuje drugoj školi dvoranu ili igralište za potrebe održavanja redovite nastave tjelesnog odgoja ili izvannastavnih sportskih aktivnosti učenika.

Nastava tjelesnog odgoja na neki je način organizirani, tj. obvezni oblik tjelesnog odgoja. Na temelju očitovanja Suda u citiranoj Presudi Europskog Suda, u slučaju C-18/12, proizlazi da kad jedna škola iznajmljuje drugoj školi prostore za bavljenje sportom, riječ je o usluzi vezanoj za tjelesni odgoj. A kako je u toj Presudi i obrazloženo, cilj je ovoga poreznog oslobođenja promoviranje sudjelovanja u sportskim aktivnostima velikog dijela populacije, na bilo koji način, organizirano i neorganizirano, natjecateljski i nenatjecateljski. Tjelesni odgoj u školi jest obvezni predmet, tj. obvezno bavljenje sportom, odnosno tjelesnim odgojem, te se smatra da su ispunjeni uvjeti za primjenu poreznog oslobođenja iz čl. 39. st. 1. t. m) Zakona o PDV-u. No, zadnju riječ o tome svakako ima Porezna uprava.

3. UMJESTO ZAKLJUČKA

U nedostatku preciznijih određenja u našim propisima o PDV-u, nadamo se da će ovaj mali pregled sudske prakse Europske unije u vezi s primjenom poreznog oslobođenja za usluge usko povezane sa sportom koje pružaju neprofitne organizacije, pomoći svima zainteresiranim u ispravnom sagledavanju i primjeni ovoga poreznog oslobođenja.

