

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

14. ožujka 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točke (i) i (j) – Izuzeće za određene aktivnosti od javnog interesa – Školsko ili sveučilišno obrazovanje – Pojam – Osposobljavanje kandidata za vozače koje pruža autoškola”

U predmetu C-449/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 16. ožujka 2017., koju je Sud zaprimio 26. srpnja 2017., u postupku

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

protiv

Finanzamt Wolfenbüttel

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica Suda, u svojstvu predsjednice prvog vijeća, A. Arabadžiev, E. Regan (izvjestitelj), C. G. Fernlund i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. lipnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za A & G Fahrschul-Akademie GmbH, D. Hippke, *Steuerberater*, i A. Hüttl, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju F. Urbanija Nerjia, *avvocato dello Stato*,
- za austrijsku vladu, G. Eberhard, u svojstvu agenta,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,
- za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, R. Lyal i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata, saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. listopada 2018., donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (i) i (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva A & G Fahrschul-Akademie GmbH (u daljnjem tekstu: A & G) i Finanzamta Wolfenbüttel (porezna uprava u Wolfenbüttelu, Njemačka; u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s odbijanjem potonjeg da izuzme od poreza na dodanu vrijednost (PDV) usluge autoškole koje isporučuje društvo A & G s ciljem stjecanja vozačkih dozvola za vozila kategorija B i C1 iz članka 4. stavka 4. Direktive 2006/126/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 20. prosinca 2006. o vozačkim dozvolama (SL 2006., L 403, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 7., svezak 8., str. 107.).

Pravni okvir

Pravo unije

Direktiva 2006/112

3 Glava IX. Direktive 2006/112 nosi naslov „Izuzeci”. U okviru te glave nalaze se, među ostalim, poglavlje 2., naslovljeno „Izuzeci koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”, u kojem se nalazi članak 132. koji u svojem stavku 1. predviđa da su države članice dužne izuzeti od poreza sljedeće transakcije:

„[...]”

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

(j) privatna poduka koju daju učitelji i koja obuhvaća školsko i sveučilišno obrazovanje.

[...]”

Direktiva 2006/126

4 Uvodna izjava 8. Direktive 2006/126 propisuje:

„Zbog razloga sigurnosti prometa na cestama, potrebno je utvrditi minimalne zahtjeve za izdavanje vozačke dozvole. Potrebno je uskladiti standarde za vozačke ispite i izdavanje dozvola. S tim u vezi, potrebno je definirati znanja, vještine i ponašanje povezane s upravljanjem motornim vozilom te na tim elementima zasnovati vozački ispit, a minimalne standarde u vezi s psihofizičkim sposobnostima za upravljanje takvim vozilima ponovno definirati.”

5 ?lanak 4. te direktive predvi?a:

„1. Voza?kom dozvolom iz ?lanka 1. stje?e se pravo na upravljanje motornim vozilima prema ni?e definiranim kategorijama. Dozvola se izdaje prema najni?oj starosnoj dobi, navedenoj za svaku kategoriju. ‚Motorno vozilo‘ je svako vozilo s vlastitim pogonom koje vozi po cesti i nije ?eljezni?ko vozilo.

[...]

4. Motorna vozila:

[...]

(b) Kategorija B:

motorna vozila ?ija najve?a dopu?tena masa nije ve?a od 3500 kg, projektirana i izra?ena za prijevoz najviše osam putnika uz voza?a; motorna vozila u ovoj kategoriji mogu se kombinirati s priklju?nim vozilom ?ija najve?a dopu?tena masa nije ve?a od 750 kg.

[...]

(d) Kategorija C1:

motorna vozila, osim vozila kategorija D1 ili D, ?ija je najve?a dopu?tena masa ve?a od 3500 kg, ali nije ve?a od 7500 kg, i koja su projektirana i izra?ena za prijevoz najviše osam putnika uz voza?a; motorna vozila u ovoj kategoriji mogu se kombinirati s priklju?nim vozilom ?ija najve?a dopu?tena masa nije ve?a od 750 kg;

[...]”

Njema?ko pravo

6 U skladu s ?lankom 4. to?kom 21. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji objavljenoj 21. velja?e 2005. (BGBl. 2005 I, str. 386.), izuzete su od poreza sljede?e transakcije obuhva?ene ?lankom 1. stavkom 1. to?kom 1. tog zakona:

„a) usluge privatnih škola i drugih op?ih i strukovnih obrazovnih ustanova izravno namijenjene školovanju i obrazovanju,

aa) ako su kao zamjenske škole odobrene u skladu s ?lankom 7. stavkom 4. Grundgesetzes (Temeljni zakon) na razini države ili dopu?tene u skladu s pravom savezne zemlje ili

bb) ako nadležno tijelo savezne zemlje potvrdi da one redovno pripremaju ispit za profesiju ili koji se pola?e pred pravnom osobom javnog prava,

b) usluge poduke samostalnih u?itelja izravno namijenjene školovanju i obrazovanju

aa) za visoke škole u smislu ?lanaka 1. i 70. Hochschulrahmengesetza (Okvirni zakon o visokim školama) i za javne op?e ili strukovne škole, ili

bb) za privatne škole i druge op?e ili strukovne obrazovne ustanove, pod uvjetom da one ispunjavaju pretpostavke iz to?ke (a);

[...]"

7 ?lanak 6. Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Uredba o izdavanju odobrenja osobama za sudjelovanje u prometu), u verziji od 13. prosinca 2010. (BGBl. 2010-I, str. 1980.), predvi?a:

„(1) Voza?ka dozvola izdaje se za sljede?e kategorije:

[...]

Kategorija B: [?lanak 4. stavak 4. to?ka (b) Direktive 2006/126]

[...]

Kategorija C1: [?lanak 4. stavak 4. to?ka (b) Direktive 2006/126]

[...]".

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 Društvo A & G upravlja autoškolom u pravnom obliku društva s ograni?enom odgovornoš?u. U svojim ra?unima nije posebno isticalo iznos koji se duguje na osnovi PDV-a. Za 2010. godinu (u daljnjem tekstu: predmetno razdoblje) prvotno je prijavilo oporezivi promet. Porezna uprava postupila je u skladu s prijavom PDV-a društva A & G.

9 Dopisom od 22. prosinca 2014., društvo A & G zatražilo je da se iznos dugovanja tog društva na osnovi PDV-a svede na nula eura, što je porezna uprava odbila. Prigovor i tužba društva A & G protiv te odluke porezne uprave odbijeni su. Finanzgericht (Financijski sud, Njema?ka) smatrao je, me?u ostalim, da se društvo A & G ne može osnovano pozvati na pravo na izuze?e iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (j) Direktive 2006/112. Naime, usluge koje pruža A & G, koje se sastoje od teorijskog obrazovanja i prakti?ne poduke vožnje motornog vozila ne potpadaju pod pojam „školsko ili sveu?ilišno obrazovanje”, u smislu te odredbe, jer, u skladu s Preporukom o odgoju o cestovnom prometu u školi koja je bila na snazi tijekom predmetnog razdoblja, prakti?na poduka vožnje nije ni potreban ni poželjan sastavni dio takvog obrazovanja.

10 Društvo A & G osporava tu odluku Finanzgerichta (Financijski sud) u okviru svoje revizije pred sudom koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njema?ka). U tu svrhu osobito isti?e da je cilj koji želi posti?i nacionalni zakonodavac u podru?ju obuke vožnje u okviru autoškole osposobiti odgovorne sudionike u cestovnom prometu.

11 Nadalje, prakti?na poduka vožnje koju provodi autoškola i osposobljavanje za sigurnost u cestovnom prometu koje organizira, me?u ostalim, Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (njema?ki autoklub), preklapaju se u svojim ciljevima. Povrijedilo bi se na?elo neutralnosti ako bi se te sli?ne usluge razli?ito oporezivale.

12 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, u skladu s nacionalnim pravom, usluge koje nudi društvo A & G nisu izuzete od poreza, jer to društvo ne ispunjava uvjete utvr?ene u ?lanku 4. stavku 21. to?kama (a) ili (b) Zakona o porezu na promet, u verziji objavljenoj 21. velja?e 2005. Me?utim, smatra da se društvo A & G može pozvati na ?lanak 132. stavak 1. to?ke (i) ili (j) Direktive 2006/112.

13 S tim u svezi, sud koji je uputio zahtjev sklon je smatrati da je djelatnost tužitelja u glavnom postupku obuhva?ena pojmom „školsko ili sveu?ilišno obrazovanje”, u smislu ?lanka 132. stavka

1. točaka (i) i (j) Direktive 2006/112.

14 Suprotno tomu, ozbiljno sumnja u to da društvo A & G ispunjava ostale kriterije iz tih odredbi, s obzirom na to da nije siguran da ga se može smatrati „organizacijom prepoznatom kao organizacija sa sličnim ciljem” kao subjekti javnog prava u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) te direktive niti da se njegove djelatnosti mogu smatrati privatnom podukom koju daju učitelji i koja obuhvaća školsko i sveučilišno obrazovanje, u smislu članka 132. stavka 1. točke (j) navedene direktive.

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

„1. Obuhvaća li pojam školskog i sveučilišnog obrazovanja u članku 132. stavku 1. točkama (i) i (j) Direktive [2006/112] poduku autoškole za stjecanje vozačkih dozvola kategorija B i C1?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: može li se tužitelj [u glavnom postupku] priznati kao organizacija [prepoznata kao organizacija] sa sličnim ciljem u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive [2006/112] na temelju zakonskih odredaba o ispitu za instruktore vožnje i izdavanju odobrenja za instruktore vožnje i za autoškolu u [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Zakon o instruktorima vožnje) od 25. kolovoza 1969.], i općeg interesa osposobljavanja kandidata za vozače da budu sigurni, odgovorni i ekološki osviješteni sudionici u prometu?

3. U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje, pretpostavlja li pojam „privatni učitelj” iz članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive [2006/112] da je porezni obveznik poduzetnik pojedinac?

4. U slučaju negativnih odgovora na drugo i treće pitanje, djeluje li instruktor kao „privatni učitelj” u smislu članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive [2006/112] već ako djeluje za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost ili za kvalifikaciju kao „privatni učitelj” postoje dodatni zahtjevi?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

16 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, u smislu članka 132. stavka 1. točaka (i) i (j) Direktive 2006/112 tumačiti na način da on obuhvaća poduku autoškole, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, s ciljem stjecanja vozačkih dozvola za vozila kategorija B i C1 iz članka 4. stavka 4. Direktive 2006/126.

17 Članak 132. Direktive 2006/112 predviđa izuzeća čija je namjena, kao što je to navedeno u naslovu poglavlja u kojem se nalazi taj članak, potaknuti određene aktivnosti od javnog interesa. Međutim, ta se izuzeća ne odnose na sve aktivnosti od javnog interesa, nego samo na one koje su ondje navedene i detaljno opisane (presuda od 4. svibnja 2017., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, t. 22. i navedena sudska praksa).

18 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, navedena izuzeća autonomni su pojmovi prava Unije kojima je cilj izbjeći razlike u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (vidjeti u tom smislu presudu od 26. listopada 2017., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, t. 17. i navedenu sudsku praksu).

19 Izraze koji su upotrijebljeni za utvrđivanje izuzeća iz članka 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela koje proizlazi iz članka 2. Direktive 2006/112, prema kojem se PDV plaća na svaku uslugu koju porezni obveznik pruži uz naknadu.

Međutim, to pravilo strogog tumačenja ne znači da uvjete korištene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (presuda od 4. svibnja 2017., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, t. 23. i navedena sudska praksa).

20 Valja podsjetiti da članak 132. stavak 1. točke (i) i (j) navedene direktive ne sadržava nikakvu definiciju pojma „školsko ili sveučilišno obrazovanje”.

21 Imaju li to u vidu, Sud je smatrao, s jedne strane, da je prijenos znanja i sposobnosti s učitelja na učenike osobito važan element obrazovne djelatnosti (presuda od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 18.).

22 S druge strane, istaknuo je da pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje” u smislu Direktive 2006/112 nije ograničen na obrazovanje koje dovodi do završnog ispita za stjecanje kvalifikacije ili kojim se provodi osposobljavanje za obavljanje profesionalne djelatnosti, nego uključuje i druge djelatnosti kojima se daje poduka u školama i na sveučilištima kako bi se razvila znanja i sposobnosti učenika i studenata, pod uvjetom da te djelatnosti nemaju karakter pukog provođenja slobodnog vremena (presuda od 28. siječnja 2010., Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, t. 29. i navedena sudska praksa).

23 S tim u svezi valja istaknuti, kao što je to primijetio nezavisni odvjetnik u točki 35. svojeg mišljenja, da, u skladu s tom ustaljenom sudskom praksom, djelatnosti koje nemaju karakter pukog provođenja slobodnog vremena mogu biti obuhvaćene pojmom „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, pod uvjetom da se provodi u školama ili na sveučilištima.

24 Prema tome, pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, u smislu članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112, obuhvaća djelatnosti koje se razlikuju kako po svojoj prirodi tako i s obzirom na okvir u kojem se one obavljaju (vidjeti u tom smislu presudu od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 20.).

25 Iz toga proizlazi da je, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 13. do 17. svojeg mišljenja, tim pojmom zakonodavac Unije namjeravao obuhvatiti određeni tip sustava obrazovanja koji je zajednički svim državama članicama, neovisno o obilježjima svakog nacionalnog sustava.

26 Prema tome, pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, za potrebe sustava PDV-a, odnosi se općenito na integrirani sustav prijenosa znanja i sposobnosti na širok i raznolik skup područja te produbljenje i razvoj tog znanja i tih sposobnosti učenika i studenata kako se budu razvijali i specijalizirali različitim stupnjevima tog sustava.

27 S obzirom na ta razmatranja, treba ispitati može li poduka autoškole, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, s ciljem stjecanja vozačkih dozvola za vozila kategorija B i C1 iz članka 4. stavka 4. Direktive 2006/126, biti obuhvaćena pojmom „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, u smislu članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112.

28 U ovom slučaju, tužitelj u glavnom postupku tvrdi da obuka vožnje koju provodi obuhvaća prijenos i praktičnih i teoretskih znanja i sposobnosti koji su potrebni za dobivanje vozačke dozvole za vozila kategorija C1 i B te da svrha takvog obrazovanja nije pukog provođenja slobodnog vremena, s obzirom na to da posjedovanje takve dozvole može, među ostalim, služiti poslovnim potrebama. Stoga, obrazovanje koje se provodi u tu svrhu obuhvaćeno je pojmom „školsko ili sveučilišno obrazovanje” iz članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112.

29 Međutim, valja primijetiti da poduka autoškole, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, iako se odnosi na različita praktična i teoretska znanja, ostaje specijalizirana poduka

koja se, sama za sebe, ne izjednačava s prijenosom znanja i sposobnosti koje se odnose na širok i raznolik skup područja te na njihovo produbljenje i njihov razvoj, što je karakteristično za školsko i sveučilišno obrazovanje.

30 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, u smislu članka 132. stavka 1. točaka (i) i (j) Direktive 2006/112, treba tumačiti na način da on ne obuhvaća poduku autoškole, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, s ciljem stjecanja vozačkih dozvola za vozila kategorija B i C1 iz članka 4. stavka 4. Direktive 2006/126.

Drugo, treće i četvrto pitanje

31 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo, treće i četvrto pitanje.

Troškovi

32 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, u smislu članka 132. stavka 1. točaka (i) i (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da on ne obuhvaća poduku autoškole, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, s ciljem stjecanja vozačkih dozvola za vozila kategorija B i C1 iz članka 4. stavka 4. Direktive 2006/126/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 20. prosinca 2006. o vozačkim dozvolama.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački