

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

21. listopada 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točke (i) i (j) – Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa – Obrazovanje djece ili mladih, školsko ili sveučilišno obrazovanje – Školsko ili sveučilišno obrazovanje – Osnovna poduka iz plivanja”

U predmetu C-373/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 27. ožujka 2019., koju je Sud zaprimio 13. svibnja 2019., u postupku

Finanzamt München Abteilung III

protiv

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica trećeg vijeća, u svojstvu predsjednice devetog vijeća, S. Rodin (izvjestitelj) i N. Piçarra suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za njemačku vladu, S. Eisenberg i J. Möller, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, N. Gossement i R. Pethke, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točka (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 Finanzamta München Abteilung III (Porezna

uprava u Münchenu III, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i Dubrovin & Tröger – Aquatics (u daljnjem tekstu: Dubrovin & Tröger) u vezi s odbijanjem porezne uprave da izuzme od poreza na dodanu vrijednost (PDV) usluge poduke plivanja koje pruža Dubrovin & Tröger.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glava IX. Direktive 2006/112, naslovljena „Izuzetak“, sadržava, među ostalim, poglavlje 2., koje se odnosi na „[i]zuzetak koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa“, u kojem se nalazi članak 132. te direktive, koji stavak 1. glasi kako slijedi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

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

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

[...]”

Njemačko pravo

4 Prema članku 1. stavku 1. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG):

„Sljedeće transakcije podliježu porezu na dodanu vrijednost:

1. isporuke i druge usluge koje u tuzemstvu uz naknadu obavlja poduzetnik koji djeluje u okviru svojeg poslovanja. [...]

[...]”

5 Članak 4. UStG-a, naslovljen „Izuzetak isporuka i drugih usluga“, određuje:

„Od poreza su izuzete sljedeće transakcije obuhvaćene člankom 1. stavkom 1. točkom 1. ovog zakona:

[...]

21. a) usluge privatnih škola i drugih općih i strukovnih obrazovnih ustanova izravno namijenjene školovanju i obrazovanju,

aa) ako su kao privatne škole s pravom javnosti odobrene u skladu s člankom 7. stavkom 4. Grundgesetzes (Temelnog zakona) ili dopuštene u skladu s pravom savezne zemlje, ili

bb) ako nadležno tijelo savezne zemlje potvrdi da one u skladu s propisima pripremaju ispit za profesiju ili ispit koji se polaže pred pravnom osobom javnog prava,

b) usluge poduke samostalnih u?itelja koje su 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 ne ispunjavaju pretpostavke iz to?ke (a);

22. a) predavanja, te?ajevi i drugi doga?aji znanstvenog ili pou?nog karaktera koje provode pravne osobe javnog prava, škole za javnu upravu i ekonomiju, pu?ka u?ilišta ili ustanove namijenjene op?im interesima ili interesu strukovnog udruženja, ako se prihodi koriste pretežno za pokrivanje troškova,

b) drugi kulturni i sportski doga?aji koje provode poduzetnici navedeni pod to?kom (a), ako se naknada sastoji od kotizacija;

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

6 Dubrovin & Tröger vodi školu plivanja u obliku ortaštva. U okviru svoje djelatnosti provodi, uglavnom za djecu, te?ajeve razli?itih razina koji se odnose na u?enje temeljnih vještina i tehnika plivanja. U tom pogledu smatra da te usluge trebaju biti izuzete od PDV-a.

7 Smatraju?i, nakon poreznog nadzora za razdoblje od 2007. do 2011., da navedene usluge nisu obuhva?ene izuze?ima od PDV-a predvi?enima u ?lanku 4. to?kama 21. i 22. UStG-a, porezna je uprava 22. studenoga 2011., 3. rujna 2012. i 12. kolovoza 2013. izdala godišnja porezna rješenja za PDV koja su se odnosila na te godine.

8 Dubrovin & Tröger osporio je ta rješenja prigovorom, a zatim, nakon njegova odbijanja, tužbom podnesenom Finanzgerichtu (Financijski sud, Njema?ka).

9 Tijekom tog postupka porezna uprava izdala je 21. prosinca 2017. izmijenjena porezna rješenja u kojima je, ostavši pri svojem mišljenju da su usluge o kojima je rije? u glavnom postupku oporezive, u obzir uzela i odbila pretporez. U skladu s primjenjivim pravilima poreznog postupka, ta izmijenjena porezna rješenja postala su predmet postupka pred Finanzgerichtom (Financijski sud).

10 Taj je sud prihvatio navedenu tužbu isti?u?i da, iako usluge o kojima je rije? u glavnom postupku nisu izuzete u skladu s nacionalnim pravom, one trebaju biti izuzete na temelju ?lanka 132. stavka 1. to?ke (j) Direktive 2006/112, kako ga tuma?e Sud i Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njema?ka).

11 Naime, Finanzgericht (Financijski sud) smatrao je da podu?avanje temeljnih pliva?kih tehnika predstavlja školsko obrazovanje i da se, osim toga, ortaštvo može pozivati, jednako kao i fizi?ka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost, na ?lanak 132. stavak 1. to?ku (j) Direktive 2006/112.

12 Porezna uprava podnijela je reviziju protiv odluke Finanzgerichta (Financijski sud) sudu koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud). Tvrdila je, među ostalim, da usluge o kojima je riječ u glavnom postupku nisu obuhvaćene izuzetima od PDV-a ni u pravu Unije, kao što nisu ni u nacionalnom pravu, jer Dubrovin & Tröger nema svojstvo užitelja koji daje privatnu poduku u smislu članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive 2006/112.

13 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev smatra, kao prvo, da usluge koje pruža Dubrovin & Tröger predstavljaju obrazovanje u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) i (j) Direktive 2006/112 jer postoji javni interes za učenje te temeljne vještine, plivanja, kojom bi trebao vladati svaki pojedinak, posebice u svrhu svladavanja izvanrednih situacija u vodenom okruženju.

14 Taj sud dodaje da se ovaj predmet razlikuje od predmeta u kojem je donesena presuda od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), u kojem je Sud smatrao da pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje” u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) i (j) Direktive 2006/112 ne obuhvaća poduku vožnje automobila koju pruža autoškola. Naime, osim što je u potonjem slučaju riječ o specijaliziranom obrazovanju, dok su različiti tečajevi plivanja međusobno povezani te se nadograđuju, on nije od javnog interesa.

15 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita se o odlučujućim kriterijima prema kojima bi se organizacija mogla priznati kao „organizacija sa sličnim ciljem” onomu koji imaju subjekti javnog prava koji osiguravaju obrazovanje djece ili mladih, školsko ili sveučilišno obrazovanje ili stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112.

16 Taj sud sklon je smatrati da se kriteriji navedeni u presudi od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), koji se odnose na priznavanje „socijalnog karaktera” organizacije s obzirom na članak 132. stavak 1. točku (g) Direktive 2006/112, moraju po analogiji primijeniti na priznavanje organizacije kao „organizacije sa sličnim ciljem” u okviru članka 132. stavka 1. točke (i) te direktive. Stoga priznanje Dubrovin & Trögera kao „organizacije sa sličnim ciljem” može proizlaziti iz javnog interesa povezanog s učenjem te temeljne vještine koja je plivanje.

17 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev pita se o tome koji se zahtjevi primjenjuju u pogledu obilježja „užitelja koji daju privatnu poduku” kao pretpostavke koja se odnosi na poduzetnika u svrhu izuzetaka u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (j) Direktive o PDV-u. U tom pogledu, načelo porezne neutralnosti moglo bi se protiviti tomu da se prema gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije postupa različito u području PDV-a, ovisno o tome imaju li oni svojstvo fizičke osobe koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost ili ortaštva. Naime, sud je već presudio da se priznanju djelatnosti užitelja kao užitelja koji daje privatnu poduku ne protivi činjenica da on istodobno podučava više osoba (presuda od 14. lipnja 2007., Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, t. 30. i 31.).

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

„1. Obuhvaća li pojam školskog ili sveučilišnog obrazovanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) i (j) Direktive [2006/112] i poduku plivanja?

2. Može li priznavanje organizacije u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (i) Direktive 2006/112/EZ kao organizacije s ciljem sli?nim onomu koji imaju subjekti javnog prava koji osiguravaju obrazovanje djece ili mladih, školsko ili sveu?ilišno obrazovanje, stjecanje stru?ne kvalifikacije ili prekvalifikaciju proizlaziti iz toga da je u slu?aju poduke koja se daje u toj organizaciji rije? o u?enju temeljne vještine (ovdje: plivanje)?
3. U slu?aju nije?nog odgovora na drugo pitanje: zahtijeva li porezno izuze?e u skladu s ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (j) Direktive 2006/112/EZ to da je porezni obveznik fizi?ka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 19 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pojam „školsko ili sveu?ilišno obrazovanje”, u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?aka (i) i (j) Direktive 2006/112, tuma?iti na na?in da on obuhva?a poduku plivanja koju pruža škola plivanja.
- 20 ?lanak 132. Direktive 2006/112 predvi?a izuze?a ?ija je namjena, kao što je to navedeno u naslovu poglavlja u kojem se nalazi taj ?lanak, potaknuti odre?ene aktivnosti od javnog interesa. Me?utim, ta se izuze?a ne odnose na sve aktivnosti od javnog interesa, nego samo na one koje su ondje navedene i detaljno opisane (presude od 4. svibnja 2017., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, t. 22. i navedena sudska praksa i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 17.).
- 21 Prema sudskoj praksi Suda, navedena izuze?a autonomni su pojmovi prava Unije kojima je cilj izbje?i razlike u primjeni sustava PDV-a me?u državama ?lanicama (presude od 26. listopada 2017., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, t. 17. i navedena sudska praksa i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 18.).
- 22 Sud je ve? presudio da izraze koji su upotrijebljeni za utvr?ivanje izuze?a iz ?lanka 132. Direktive 2006/112 treba usko tuma?iti jer je rije? o odstupanjima od op?eg na?ela koje proizlazi iz ?lanka 2. te direktive, prema kojem se PDV pla?a na svaku uslugu koju porezni obveznik pruži uz naknadu. Me?utim, to pravilo strogog tuma?enja ne zna?i da uvjete korištene za utvr?ivanje izuze?a predvi?enih navedenim ?lankom 132. treba tuma?iti na na?in koji bi ih lišio njihovih u?inaka (presude od 4. svibnja 2017., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, t. 23. i navedena sudska praksa i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 19.).
- 23 Valja podsjetiti na to da ?lanak 132. stavak 1. to?ke (i) i (j) Direktive 2006/112 ne sadržava nikakvu definiciju pojma „školsko ili sveu?ilišno obrazovanje”.
- 24 Imaju?i to u vidu, Sud je smatrao, s jedne strane, da je prijenos znanja i sposobnosti s u?itelja na u?enike osobito važan element obrazovne djelatnosti (presude od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 18. i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 21.).
- 25 S druge strane, Sud je istaknuo da pojam „školsko ili sveu?ilišno obrazovanje” u smislu Direktive 2006/112 nije ograni?en na obrazovanje koje dovodi do završnog ispita za stjecanje kvalifikacije ili kojim se provodi osposobljavanje za obavljanje profesionalne djelatnosti, nego uklju?uje i druge djelatnosti kojima se daje poduka u školama i na sveu?ilištima kako bi se razvila znanja i sposobnosti u?enika i studenata, pod uvjetom da te djelatnosti nemaju karakter pukog

provođenja slobodnog vremena (presude od 28. siječnja 2010., Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, t. 29. i navedena sudska praksa i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 22. i 23.).

26 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 obavljaju (vidjeti u tom smislu presude od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 20. i od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 24.).

27 Iz toga proizlazi da je tim pojmom zakonodavac Unije namjeravao obuhvatiti određeni tip sustava obrazovanja koji je zajednički svim državama članicama, neovisno o obilježjima svakog nacionalnog sustava (presuda od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 25.).

28 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 produbljivanje i razvoj tog znanja i tih sposobnosti učenika i studenata kako se budu razvijali i specijalizirali različitim stupnjevima tog sustava (presuda od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 26.).

29 S obzirom na ta razmatranja valja ispitati može li poduka plivanja koju pruža škola plivanja, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, biti obuhvaćena pojmom „školsko ili sveučilišno obrazovanje” u smislu članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112.

30 U ovom slučaju, sud koji je uputio zahtjev ističe da postoji javni interes za podučavanje plivanja i da ta okolnost omogućuje, u svrhu izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. Direktive 2006/112, razlikovanje te poduke od drugih vrsta učenja, poput poduke vožnje automobila koju pruža autoškola o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31 Međutim, valja primijetiti da iako poduka plivanja koju pruža škola plivanja, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, ima određenu važnost i ostvaruje cilj od javnog interesa, ona ipak ostaje specijalizirana poduka koja se pruža povremeno te se, sama za sebe, ne izjednačava s prijenosom znanja i sposobnosti koje se odnose na širok i raznolik skup područja te na njihovo produbljivanje i njihov razvoj, što je karakteristično za školsko i sveučilišno obrazovanje (vidjeti po analogiji presudu od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, t. 29., i rješenje od 7. listopada 2019., Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, neobjavljeno, EU:C:2019:840, t. 33.).

32 Osim toga, iako se ne može zanijekati važnost znanja prenesenih u okviru poduke vožnje automobila i jedrenja, posebice u svrhu svladavanja izvanrednih situacija i, općenitije, kako bi se osigurala sigurnost i fizički integritet osoba, Sud je u presudi od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) i rješenju od 7. listopada 2019., Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, neobjavljeno, EU:C:2019:840), ipak presudio da te poduke nisu obuhvaćene pojmom „školsko ili sveučilišno obrazovanje” u smislu članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112.

33 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje”, u smislu članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112, treba tumačiti na način da on ne obuhvaća poduku plivanja koju pruža škola plivanja.

Drugo i treće pitanje

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

Troškovi

35 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 (deveto vijeće) odlučuje:

Pojam „školsko i 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 plivanja koju pruža škola plivanja.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački