

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MACIEJA SZPUNARA

od 3. listopada 2018.(1)

Predmet C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

protiv

Finanzamt Wolfenbüttel

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

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 132. stavak 1. točke (i) i (j) – Izuzeće školskog ili sveučilišnog obrazovanja – Pojmovi školskog ili sveučilišnog obrazovanja, organizacija sa sličnim ciljem i privatne poduke koju daju učitelji – Obuhvaćanje tim pojmovima poduke autoškole za stjecanje vozačkih dozvola kategorija B i C1 – Društvo s ograničenom odgovornošću koje obavlja djelatnost autoškole”

Uvod

1. Sposobnost vožnje automobila u današnjem je društvu gotovo jednako rasprostranjena kao i sposobnost čitanja i pisanja – gotovo svatko ima vozačku dozvolu. Međutim, je li izuzeće od poreza osposobljavanja kandidata za vozače opravdano po istoj osnovi na kojoj je od poreza izuzeto učenje pisanja i čitanja? To je, najjednostavnije rečeno, poteškoća koja je u ovom predmetu upućena Sudu na odlučivanje.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkama (i) i (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2):

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(i) osiguranje obrazovanja djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje

stružne 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

3. Članak 132. stavak 1. točke (i) i (j) Direktive 2006/112 prenesen je u njemačko pravo člankom 4. stavkom 21. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet). U skladu s informacijama iz zahtjeva za prethodnu odluku, ta odredba prema postojećem pravu ne dopušta izuzimanje autoškola.

4. Odobrenja za obavljanje zanimanja instruktora vožnje i za obavljanje djelatnosti autoškole uređena su pravilima sadržanima u Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Zakon o instruktorima vožnje).

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (u daljnjem tekstu: društvo A & G Fahrschul-Akademie) društvo je osnovano u skladu s njemačkim pravom i obavlja djelatnost autoškole. To je društvo u poreznoj godini 2010. oporezovalo PDV-om transakcije izvršene u okviru svojih djelatnosti. Međutim, dopisom od 22. prosinca 2014. upućenim Finanzamtu Wolfenbüttel (Porezna uprava u Wolfenbüttelu, Njemačka) društvo je zahtijevalo ispravak oporezivanja na način da ga se smanji na nulu, pozivajući se na izuzeće iz članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112.

6. Porezno tijelo u Wolfenbüttelu odbilo je zahtjev društva A & G Fahrschul-Akademie. Društvo je protiv te odluke podnijelo tužbu sudu, no ona je odbijena. Društvo je zatim protiv presude prvostupanjskog suda podnijelo žalbu sudu koji je uputio zahtjev.

7. U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odlučio prekinuti postupak i postaviti 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 priznati 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 Zakonu o instruktorima vožnje [...], 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 nijeftnih 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 „privatnog učitelja” postoje dodatni zahtjevi?”

8. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 26. srpnja 2017. Pisana očitovanja podnijeli su društvo A & G Fahrschul-Akademie, njemačka, španjolska, talijanska, austrijska, portugalska i finska vlada te Europska komisija. Društvo A & G Fahrschul-Akademie, njemačka i španjolska vlada te Komisija bili su zastupani na raspravi održanoj 20. lipnja 2018.

Analiza

9. Sud koji je uputio zahtjev postavio je Sudu četiri prethodna pitanja, kojima se želi utvrditi može li se na djelatnost koja se temelji na osposobljavanju kandidata za vozače radi stjecanja vozačkih dozvola kategorija B i C1 primjenjivati izuzeće na temelju članka 132. stavka 1. točka (i) i (j) Direktive 2006/112. Redom će razmotriti ta četiri pitanja. Međutim, od ključne je važnosti odgovor na prvo pitanje jer o njemu ovise odgovori na preostala pitanja.

Prvo prethodno pitanje

10. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim prethodnim pitanjem želi saznati je li poduka autoškole za stjecanje vozačkih dozvola kategorija B i C1 obuhvaćena pojmom školskog ili sveučilišnog obrazovanja u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112.

11. Stajališta sudionika u postupku, koji su podnijeli očitovanja u ovom predmetu, podijeljena su u pogledu toga može li se poduka autoškole smatrati školskim ili sveučilišnim obrazovanjem. Njemačka, austrijska, portugalska i finska vlada, kao i Komisija predlažu, više ili manje odlučno, da se na to pitanje odgovori nije. S druge strane, društvo A & G Fahrschul-Akademie te španjolska i talijanska vlada predlažu da se na to pitanje odgovori potvrdno(3).

12. Slažem se s tim prvim stajalištem. Prema mojem mišljenju, poduka autoškole nije obuhvaćena pojmovima školskog ili sveučilišnog obrazovanja. To proizlazi iz doslovnog i teleološkog tumačenja članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112.

Tekst članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112

13. Treba priznati da su autori poljske jezične verzije Direktive 2006/112 pokazali domišljatost upotrijebivši u članku 132. stavku 1. točki (i) Direktive izraz „kształcenie powszechne lub wyższe” (opće ili visoko obrazovanje). Naime, velika većina drugih jezičnih verzija u toj odredbi upotrebljava izraz koji bi se prije mogao prevesti kao „školsko ili sveučilišno obrazovanje”: „enseignement scolaire ou universitaire” u francuskoj verziji, „school or university education” u engleskoj verziji, „Schul- und Hochschulunterricht” u njemačkoj verziji i tako dalje. Međutim, paradoksalno je da to terminološko odstupanje omogućava još bolje razumijevanje namjere zakonodavca Unije u pogledu opsega izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (i) navedene direktive. Naime, riječ je o javnom, odnosno svima dostupnom, a na nižim razinama čak obveznom obrazovanju, odnosno o obrazovanju koje obuhvaća vrlo širok raspon znanja, a koje se provodi u okviru postojećeg školskog i sveučilišnog sustava u svakoj državi članici. Takav sustav, koji se u nekim zemljama naziva nacionalnim obrazovanjem, i koji je podijeljen na stupnjeve, koji se najopćenitije govoreći mogu definirati kao osnovni, srednji i visoki, cijelom stanovništvu jamči širok raspon znanja i sposobnosti za funkcioniranje u modernom društvu, kako u privatnom tako i u profesionalnom životu.

14. Taj sustav općeg obrazovanja odlikuje se među ostalim time da je uvelike i sveobuhvatno uređen zakonskim odredbama. Te odredbe utvrđuju strukturu školskog sustava i način rada škola, nastavne programe, kvalifikacije nastavnika i, u konačnici, način stjecanja diploma.

15. Taj sustav obrazovanja u većini se država članica odvija u javnim školama, u kojima je podučavanje često besplatno ili djelomično besplatno. Naravno, u slučaju takvog besplatnog podučavanja ne javlja se poteškoća oporezivanja PDV-om. Međutim, sustav javnih škola mogu nadopunjavati i privatne škole koje pružaju obrazovne usluge uz naknadu. Moguće je da se i u javnim školama određene obrazovne usluge pružaju uz naknadu. Takve usluge u načelu podliježu oporezivanju PDV-om. Međutim, kako bi se, s jedne strane, izbjeglo povećanje troška takvih

usluga za primatelje usluga i, s druge strane, izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja među subjektima javnog i privatnog sektora, zakonodavac Unije predvidio je u članku 132. stavku 1. točke (i) Direktive 2006/112 izuzeće u pogledu djelatnosti definirane kao školsko ili sveučilišno obrazovanje. Tu odredbu stoga treba razumjeti na način da, ako se u okviru općeg (školskog) ili visokog (sveučilišnog) obrazovanja koje postoji u državi članici određene usluge pružaju uz naknadu, bez obzira na to pružaju li ih javne škole („subjekti javnog prava” u skladu s terminologijom iz te odredbe) ili privatne škole („ostale organizacije koje se prepoznaju kao organizacije sa sličnim ciljem”), tada te usluge podliježu izuzeću od PDV-a.

16. Međutim, kao što proizlazi iz informacija navedenih u zahtjevu za prethodnu odluku u ovom predmetu, poduka upravljanja vozilima nije obuhvaćena sustavom školskog obrazovanja u Njemačkoj. Koliko mi je poznato, slično je i u drugim državama članicama. Riječ je o usluzi koja se temelji na prenošenju određenih posebnih vještina koje omogućavaju stjecanje dozvole za upravljanje motornim vozilima na javnim cestama. Tu uslugu uz naknadu pružaju specijalizirani subjekti, poput društva A & G Fahrschul-Akademie, koji – iako se u nekim jezicima u svakodnevnom govoru nazivaju školama („auto-école”, „Fahrschule”) – nisu dio obrazovnog sustava pojedinih država članica.

17. Stoga pojam školskog ili sveučilišnog obrazovanja iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112 ne obuhvaća usluge koje nisu dio obrazovnog sustava koji postoji u pojedinim državama članicama i koje pružaju subjekti koji nisu dio obrazovnog sustava tih zemalja, kao što je poduka autoškole koju provode specijalizirane autoškole.

Cilj izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112

18. Smatram da obuhvaćanje autoškola pojmom školskog ili sveučilišnog obrazovanja, ili uopće izuzećem iz navedene odredbe, također ne bi bilo u skladu s ciljem te odredbe.

19. Članak 132. Direktive 2006/112 nalazi se u poglavlju 2. glave IX. te direktive, pod naslovom „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa”. Stoga su izuzeća predviđena tim člankom, kao i njegovim stavkom 1. točkom (i), opravdana javnim interesom u kojem se obavljaju aktivnosti obuhvaćene tim izuzećima.

20. Kad je riječ o uslugama općeg obrazovanja na osnovnom, srednjem i visokom stupnju, taj je javni interes prilično očit. Raspolaganje određenim rasponom znanja i sposobnosti neophodno je za život u modernom društvu i nije samo u interesu svake pojedinačne osobe, nego i društva u cjelini, s obzirom na to da omogućava njegovo neometano funkcioniranje. Zbog toga je obrazovanje do određenog stupnja čak i obvezno. Međutim, javni interes ne ograničava se samo na osiguranje obveznog obrazovanja. Naime, moderna društva ne bi mogla funkcionirati i razvijati se u gospodarskom, kulturnom i političkom smislu bez osoba s visokoškolskim kvalifikacijama koje u znatnoj mjeri prelaze obvezni stupanj obrazovanja. Zato nije slučajno da se o njima govori kao o društvima znanja(4).

21. Moderne države, uključujući i države članice, iz navedenih razloga ulažu znatna financijska sredstva u održavanje i razvoj obrazovnih sustava. Stoga bi bilo nedosljedno kada bi istodobno ograničavale dostupnost obrazovnog sustava, povećavajući trošak usluga koje se pružaju u okviru tog sustava na način da ih oporezuju. To bi ujedno bilo protivno načelu jednakosti jer bi osobama slabijeg imovinskog stanja otežalo pristup obrazovnom sustavu. U konačnici, valja istaknuti da obrazovanje djece obično financiraju roditelji. Često je riječ o vrlo visokim izdacima koji nisu jednokratni, nego ih treba snositi tijekom duljeg razdoblja. Ako su ti izdaci veći od financijskih mogućnosti roditelja, oni mogu odustati ne samo od toga da djeci osiguraju obrazovanje, nego i od toga da imaju djecu, što pak dovodi do već dobro poznatih demografskih problema u mnogim državama članicama.

22. Sve su to razlozi koji opravdavaju izuzeće u pogledu školskog i sveučilišnog obrazovanja iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112.

23. Međutim, kao što to njemačka vlada pravilno ističe u svojim očitovanjima, nije lako uputiti na javni interes kojim bi se opravdalo izuzeće od PDV-a u pogledu poduke upravljanja motornim vozilima. Ta je sposobnost nedvojbeno vrlo korisna, no njezino je usvajanje u interesu pojedinačnih osoba, a ne društva u cjelini. Naime, pravilno funkcioniranje društva u bilo kojem aspektu nije uvjetovano tom sposobnosti na način na koji je uvjetovano time da cijelo stanovništvo ima određeni najmanji stupanj obrazovanja.

24. Naravno, prijevoz vlastitim vozilom može biti gotovo neophodan u određenim okolnostima, na primjer u loše povezanim područjima ili radi obavljanja određenih zanimanja. Međutim, stjecanje vozačke dozvole potrebne u te svrhe prije svega je u interesu pojedinačnih osoba, a ne u javnom interesu, i ne opravdava izuzeće od PDV-a. Po istoj osnovi od PDV-a nije izuzeta roba potrebna za život, kao što je hrana, odjeća ili smještaj, nego se na njih u najboljem slučaju primjenjuje snižena stopa poreza. Osim toga, prijevoz vlastitim vozilom ne zahtijeva samo stjecanje vozačke dozvole, nego i kupnju samog vozila. Treba li onda zbog toga od poreza izuzeti kupnju automobila?

25. U pogledu poduke upravljanja vozilima također ne postoji opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja zbog njezina oporezivanja, s obzirom na to da ne postoji sustav javnih ustanova koje besplatno pružaju takve usluge, a s kojima bi se privatne organizacije trebale natjecati. Za razliku od školskog sustava, poduka upravljanja vozilima načelno se obavlja uz naknadu.

26. U konačnici, ne čini mi se uvjerljiva argumentacija, koju je osobito istaknulo društvo A & G Fahrschul-Akademie, prema kojoj je javni interes da se, odgovarajućim osposobljavanjem vozača, ograniči broj nesreća i stoga poboljša sigurnost cestovnog prometa.

27. Naravno, promet vozila na javnim cestama podrazumijeva određene opasnosti, uključujući opasnost od nesreća i njihovih posljedica. Kako bi se te opasnosti ograničile, država mogućnost upravljanja vozilima uvjetuje stjecanjem odgovarajućih vozačkih dozvola. Taj uvjet služi upravo tome da bi osobe koje upravljaju vozilima raspolagale znanjem i sposobnostima koje im omogućavaju da to čine na siguran način. Javni interes koji se temelji na osiguranju sigurnosti cestovnog prometa stoga se ostvaruje uvjetovanjem posjedovanja vozačke dozvole. Međutim, usvajanje znanja i sposobnosti koje su potrebne za stjecanje tih dozvola, sudjelovanjem u osposobljavanju kandidata za vozače, osobni je interes zainteresiranih vozača.

28. Kao što sam prethodno naveo, izuzeće od PDV-a predviđena člankom 132. stavkom 1. Direktive 2006/112 odnose se na aktivnosti od javnog interesa, pri čemu taj javni interes istodobno predstavlja opravdanje za ta izuzeća. Stoga se odredbe tog stavka ne mogu tumačiti na način da se izuzećem obuhvaćaju aktivnosti koje nisu od javnog interesa. To se ne zahtijeva samo

na?elom uskog tuma?enja iznimki, kao što su izuze?a od PDV-a. Naime, sustav PDV-a temelji se na op?em oporezivanju svih transakcija u svim fazama gospodarskog prometa, pri ?emu se financijski teret oporezivanja prenosi na fazu potrošnje. Svako izuze?e od poreza narušava pravilno funkcioniranje tog sustava. Stoga se takva izuze?a trebaju primjenjivati samo onda kada su neophodna ili opravdana posebnim ciljem, na primjer smanjenjem troška usluga koje se pružaju u javnom interesu. Me?utim, izuze?a treba izbjegavati u situacijama u kojima je oporezivanje mogu?e i nije u suprotnosti s takvim posebnim ciljevima(5).

29. Slijedom navedenog, smatram da izuze?e od PDV-a usluga poduke upravljanja vozilima nije opravdano s obzirom na ciljeve koji se nastoje posti?i izuze?em predvi?enim u ?lanku 132. stavku 1. to?ki (i) Direktive 2006/112.

Sudska praksa Suda u pogledu izuze?â iz ?lanka 132. stavka 1. to?aka (i) i (j) Direktive 2006/112

30. Nemam namjeru ovdje iznositi sveobuhvatan pregled sudske prakse Suda u pogledu izuze?a od PDV-a predvi?enih ?lankom 132. stavkom 1. to?kama (i) i (j) Direktive 2006/112 jer smatram da za to nema potrebe. Me?utim, sud koji je uputio zahtjev i neki sudionici postupka, osobito društvo A & G Fahrschul-Akademie, te španjolska i talijanska vlada isti?u odre?ene navode iz presuda Suda za koje smatraju da bi mogli dovesti do druk?ijih zaklju?aka od onih iz mojih prethodnih razmatranja. To stoga zahtijeva nekoliko pojašnjenja.

31. Kao prvo, Sud je u predmetu Komisija/Njema?ka (C 287/00), odgovorio na pitanje mogu li se znanstvena istraživanja uz naknadu smatrati uslugama koje su usko povezane sa sveu?ilišnim obrazovanjem u smislu ?lanka 13. dijela A stavka 1. to?ke (i) Direktive 77/388/EEZ(6). Sud je tom prilikom utvrdio da pojam usluga koje su usko povezane sa školskim ili sveu?ilišnim obrazovanjem ne treba tuma?iti previše restriktivno(7). Me?utim, smatram da na temelju tog utvr?enja ne treba izvoditi dalekosežne zaklju?ke. Zakonodavac Unije u tom je slu?aju namjerno upotrijebio neodre?eni pojam usko povezanih usluga kako bi, u fazi primjene prava, omogu?io da se izuze?em obuhvate razli?ite vrste usluga koje u praksi mogu biti povezane s obrazovnom djelatnoš?u u užem smislu. Takve usluge mogu biti, na primjer, restoranske usluge ako ih pružaju u?enici obrazovne ustanove u okviru svojeg nastavnog programa(8). Sud bi se stoga utvr?ivanjem stroge definicije tog pojma izravno suprotstavio namjeri zakonodavca i cilju te odredbe. To me?utim ne zna?i da jednako slobodno tuma?enje treba primijeniti na druge pojmove iz ?lanka 132. stavka 1. to?ke (i) Direktive 2006/112, osobito one koji, poput pojma školskog i sveu?ilišnog obrazovanja, utvr?uju opseg izuze?a od PDV-a predvi?enog tom odredbom.

32. S druge strane, društvo A & G Fahrschul-Akademie te španjolska i talijanska vlada pozivaju se na utvr?enje Suda koje ovdje treba navesti u cijelosti. Naime, Sud je utvrdio da pojam školskog i sveu?ilišnog obrazovanja u smislu sadašnjeg ?lanka 132. stavka 1. to?aka (i) i (j) Direktive 2006/112 „nije ograni?en na obrazovanje koje dovodi do završnog ispita za stjecanje kvalifikacije ili kojim se provodi osposobljavanje za izvršavanje 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 provo?enja slobodnog vremena(9)“.

33. Navedeni sudionici postupka iz te tvrdnje zaklju?uju da svaka djelatnost koja se temelji na prenošenju znanja ili sposobnosti, pod uvjetom da nema karakter pukog provo?enja slobodnog vremena, podliježe izuze?u iz navedene odredbe. Budu?i da poduka autoškole o?ito nema karakter ni cilj pukog provo?enja slobodnog vremena, tim izuze?em trebala bi biti obuhva?ena i djelatnost autoškole.

34. Me?utim, smatram da se takvo rasu?ivanje temelji na selektivnom tuma?enju jednog odlomka presude Suda koji je izva?en iz konteksta.

35. Naime, kao prvo, to tuma?enje zanemaruje izraz „u školama i na sveu?ilištima” koji je sadržan u navedenom odlomku. Taj se izraz pak izravno odnosi na tekst odredbe sadašnjeg ?lanka 132. stavka 1. to?aka (i) i (j) Direktive 2006/112, prema kojemu se, u jezi?nim verzijama osim poljske, izuze?e primjenjuje na školsko ili sveu?ilišno obrazovanje. Taj pojam pak treba tuma?iti, kao što sam istaknuo u to?kama 13. do 17. ovog mišljenja, kao pojam koji se odnosi na sustav op?eg obrazovanja u osnovnim, srednjim i visokim školama. U tom pogledu, iz navedenog odlomka presude Suda ne može se zaklju?iti da djelatnost koja se ne obavlja u okviru tog sustava može podlijeagati izuze?u, pod uvjetom da nema karakter pukog provo?enja slobodnog vremena.

36. Kao drugo, Sud u navedenim predmetima nije odlu?ivao o tome pripadaju li konkretne organizacije tom sustavu obrazovanja(10), nego o tome može li se konkretni predmet poduke obuhvatiti izuze?em. Sud je pritom zaklju?io da se izuze?em mogu obuhvatiti ne samo predmeti koji su dio osnovnog te?aja osposobljavanja prema obveznom programu u konkretnoj vrsti škola, nego i druge nastavne aktivnosti, pod uvjetom da nemaju karakter pukog provo?enja slobodnog vremena. Me?utim, to sve vrijedi pod uvjetom da se poduka odvija u okviru sustava obrazovanja u školama i na sveu?ilištima, a ne u cijelosti izvan tog sustava.

37. To?no je, ?ini se, da je Sud u presudi Haderer dopustio da se izuze?em obuhvati poduka u posebnoj vrsti organizacija, kao što su to u Njema?koj takozvana pu?ka otvorena u?ilišta („Volkshochschule”). Me?utim, valja istaknuti da je Sud u tom predmetu odgovarao na pitanja suda koji je uputio zahtjev koja su se temeljila na pretpostavci da su takve organizacije dio školskog ili sveu?ilišnog sustava obrazovanja u smislu sadašnjeg ?lanka 132. stavka 1. to?aka (i) i (j) Direktive 2006/112. Sud je uostalom prepustio da o toj dvojbi, koju je istaknulo porezno tijelo koje je bilo stranka u glavnom postupku, u kona?nici odlu?i sud koji je uputio zahtjev. Stoga, iako se može postavljati pitanje je li djelatnost Volkshochschulea obuhva?ena školskim ili sveu?ilišnim obrazovanjem u smislu navedene odredbe, prema mojem mišljenju ne postoje dvojbe oko toga da djelatnost autoškole ne može biti obuhva?ena takvim sustavom obrazovanja.

38. U kona?nici, iz sudske prakse Suda može se zaklju?iti da pojam školskog ili sveu?ilišnog obrazovanja u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?aka (i) i (j) Direktive 2006/112 ne treba tuma?iti upu?ivanjem na obrazovne sustave u pojedinim državama ?lanicama jer se ti sustavi mogu me?usobno razlikovati, što bi dovelo do razli?ite primjene izuze?a predvi?enih tim odredbama, unato? cilju navedene direktive(11). Me?utim, to na?elo ne može biti apsolutno jer sâm ?lanak 132. stavak 1. to?ka (i) te direktive neizbježno upu?uje na nacionalne obrazovne sustave, navode?i da se izuze?e primjenjuje na djelatnosti „od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje doti?na država ?lanica prepoznaje kao organizaciju sa sli?nim ciljem”. U kontekstu ovog predmeta, smatram da to utvr?enje Suda zna?i samo da okolnost da se autoškole u nekom jeziku zovu „škole” samo po sebi ne podrazumijeva da ih se može smatrati organizacijom školskog ili sveu?ilišnog obrazovanja u smislu navedene odredbe.

Poduka autoškole kao stjecanje stru?ne kvalifikacije

39. Španjolska vlada tvrdi da bi poduku upravljanja vozilima trebalo izuzeti od PDV-a na temelju ?lanka 132. stavka 1. to?ke (i) Direktive 2006/112, ali ne kao školsko ili sveu?ilišno obrazovanje, nego kao stjecanje stru?ne kvalifikacije. Ta vlada navodi da je voza?ka dozvola nužna za obavljanje odre?enih zanimanja, a ?esto i u svrhu dolaska na radno mjesto.

40. Me?utim, ne slažem se s tim stajalištem, barem ne u pogledu predmetnog slu?aja.

41. Kao što proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, glavni se postupak odnosi na mogu?e izuze?e od PDV-a poduke autoškole za stjecanje voza?kih dozvola kategorija B i C1. Kategorije voza?kih dozvola u pravu su Unije trenutno uskla?ene Direktivom 2006/126/EZ Europskog parlamenta i Vije?a od 20. prosinca 2006. o voza?kim dozvolama(12). Kategorija B odnosi se na osobna i dostavna vozila(13), a kategorija C1 na laka teretna vozila(14).

42. U pogledu voza?kih dozvola kategorije B, rije? je o osnovnoj kategoriji voza?kih dozvola koja se zahtijeva za upravljanje osobnim vozilima za privatnu upotrebu. Doista, kao što to isti?e španjolska vlada, posjedovanje voza?ke dozvole te kategorije može biti nužno za obavljanje odre?enih zanimanja, na primjer za pružanje usluga taksija. Me?utim, to je slu?aj s mnogim sposobnostima, po?evši od sposobnosti ?itanja i pisanja. Treba li zbog toga poduku pisanja smatrati stjecanjem stru?ne kvalifikacije? Prema mojem mišljenju, stjecanjem stru?ne kvalifikacije može se smatrati samo ona djelatnost koja dovodi do usvajanja znanja ili sposobnosti koje se, isklju?ivo ili prvenstveno, koriste u svrhu profesionalne djelatnosti, ili eventualno djelatnost posebno namijenjena osobama koje žele ste?i konkretne sposobnosti u profesionalne svrhe. Me?utim, kvalificiranje odre?ene vrste stjecanja kvalifikacije stjecanjem stru?ne kvalifikacije, samo zato što se usvojene sposobnosti u okviru tog stjecanja kvalifikacije mogu iskoristiti i u profesionalnoj djelatnosti, potencijalno može dovesti do neograni?enog proširenja opsega tog pojma. Ako se takvo shva?anje dovede do apsurdna, usvajanje bilo koje sposobnosti može biti nužno za obavljanje, na primjer, zanimanja predava?a te iste sposobnosti. Stoga smatram da se poduka autoškole radi stjecanja voza?ke dozvole kategorije B ne može smatrati stjecanjem stru?ne kvalifikacije.

43. Kad je rije? o voza?kim dozvolama kategorije C1, situacija je složenija. Voza?ka dozvola te kategorije omogu?ava upravljanje teretnim vozilima ukupne mase do 7,5 tona. Takva se vozila obi?no koriste za cestovni prijevoz robe uz naknadu, odnosno u svrhu profesionalne djelatnosti. Me?utim, voza?ka dozvola te kategorije može biti potrebna i u privatne svrhe, na primjer za upravljanje nekim kamperima, s obzirom na to da njihova ukupna masa obi?no prelazi 3,5 tone. Stoga bi se poduka autoškole radi stjecanja voza?ke dozvole kategorije C1 mogla smatrati stjecanjem stru?ne kvalifikacije u slu?aju da nacionalni sud na primjer utvrdi da je poduka autoškole namijenjena osobama koje žele obavljati djelatnost u području cestovnog prijevoza robe i da je sastavni dio osposobljavanja tih osoba. U ovom predmetu, me?utim, iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi da je sud koji je uputio zahtjev to utvrdio, dok prethodnim pitanjima izri?ito nije obuhva?eno tuma?enje pojma stjecanja stru?ne kvalifikacije u smislu ?lanka 132. stavka 1. to?ke (i) Direktive 2006/112. Stoga, u okviru ovog predmeta, tako?er ne postoje osnove za to da se poduka autoškole za stjecanje voza?kih dozvola kategorije C1 kvalificira kao stjecanje stru?ne kvalifikacije.

Završna napomena i prijedlog odgovora

44. Kao što sam ve? prethodno istaknuo, odredbe o voza?kim dozvolama u pravu su Unije uskla?ene Direktivom 2006/126. ?lankom 2. stavkom 1. te direktive uspostavlja se na?elo uzajamnog priznavanja voza?kih dozvola koje su izdale sve države ?lanice. To zna?i da svaka osoba s prebivalištem na području Europske unije može ste?i voza?ku dozvolu u bilo kojoj državi ?lanici te se njome služiti u svim državama ?lanicama, uklju?uju?i u državi ?lanici trenutnog boravišta. Stoga autoškole u razli?itim državama ?lanicama mogu biti u izravnom tržišnom natjecanju. S obzirom na to, smatram da je vrlo važno da Sud pruži nedvosmislen odgovor na pitanje o mogu?nosti obuhva?anja autoškola izuze?em od PDV-a, bez prepuštanja dodatnih utvr?enja nacionalnim sudovima, zato što bi opre?ne nacionalne odluke u pogledu navedenog izuze?a mogle dovesti do narušavanja tog tržišnog natjecanja. Takvu nedvosmislenu odluku još je

lakše donijeti zato što je, koliko mi je poznato, organizacija osposobljavanja kandidata za vozače u praksi slična u svim državama članicama, u smislu da se temelji na specijaliziranim, privatnim autoškolama koje nisu dio sustava obrazovanja, a koje to obrazovanje pružaju uz naknadu kao svoju osnovnu djelatnost.

45. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prvo pitanje odgovori da članak 132. stavak 1. točka (i) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da poduka autoškole za stjecanje vozačkih dozvola kategorija B i C1 nije obuhvaćena pojmom školskog ili sveučilišnog obrazovanja u smislu te odredbe.

Drugo prethodno pitanje

46. Žini se da sud koji je uputio zahtjev svojim drugim prethodnim pitanjem polazi od pretpostavke da je priznavanje organizacija koje obavljaju djelatnost u području školskog ili sveučilišnog obrazovanja kao organizacija sa sličnim ciljem kao i subjekti javnog prava koji obavljaju takvu djelatnost poseban i neovisan uvjet primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112. Naime, taj sud želi utvrditi, u slučaju potvrdnog odgovora na prvo prethodno pitanje, po kojoj se osnovi autoškole mogu smatrati takvim „organizacijama sa sličnim ciljem”.

47. Međutim, smatram da su ta dva pitanja međusobno nerazdvojno povezana. Kao što sam prethodno istaknuo, pojam školskog ili sveučilišnog obrazovanja u smislu navedene odredbe treba tumačiti na način da on obuhvaća javni i opći sustav obrazovanja koji se odvija u školama i na sveučilištima, a koji postoji u svakoj državi članici. Svaka organizacija koja provodi obrazovanje u okviru takvog sustava u tom je smislu organizacija sa sličnim ciljem kao i subjekti javnog prava, jer se tekst navedene odredbe temelji na pretpostavci da taj sustav, u načelu, žine subjekti javnog prava. Međutim, čak i kada bi se sustav školskog i sveučilišnog obrazovanja u određenoj državi članici temeljio isključivo na subjektima privatnog prava, trebalo bi smatrati da su to subjekti sa sličnim ciljem u smislu navedene odredbe i da su obuhvaćeni izuzećem. S druge strane, ako djelatnost subjekta ne ulazi u područje primjene školskog ili sveučilišnog obrazovanja, za taj se subjekt po definiciji ne može smatrati da je subjekt sa sličnim ciljem kao i subjekti javnog prava koji pružaju takvo obrazovanje, bez obzira na stupanj zakonske uređenosti njegove djelatnosti.

Treće i četvrto prethodno pitanje

48. Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim i četvrtim pitanjem u biti želi saznati može li se poduka autoškole koju organizira subjekt kao što je to A & G Fahrschul-Akademie smatrati privatnom podukom koju daju učitelji i koja obuhvaća školsko i sveučilišno obrazovanje u smislu članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive 2006/112. Može se pretpostaviti da sud koji je uputio zahtjev ta pitanja postavlja u slučaju nije nog odgovora na drugo prethodno pitanje, ali potvrdnog odgovora na prvo. S obzirom na odgovor koji predlažem na prvo prethodno pitanje, u načelu nema potrebe za odgovaranjem na treće i četvrto pitanje. Međutim, smatram da je potrebno dati nekoliko pojašnjenja u vezi s tumačenjem članka 132. stavka 1. točke (j) navedene direktive.

49. Gore navedena odredba dopunjuje izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (i) te direktive. Školsko ili sveučilišno obrazovanje u načelu provode organizacije osnovane u tu svrhu, a to su najopćenitije govoreći škole i visoke škole. Međutim, ponekad pojedini nastavnici za konkretne učeničke individualno provode određene dodatne nastavne aktivnosti, iako se odnose na iste predmete, i to izvan redovnog programa nastavnih aktivnosti predviđenih u nekoj školi. Osim toga, neki se učenički, zbog zdravstvenih ili drugih okolnosti, ne obrazuju na uobičajen način, odnosno u školi, nego individualno, obično kod kuće. Takve nastavne aktivnosti ne bi bile obuhvaćene izuzećem iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112 jer ih ne provode odgovarajući subjekti javnog prava ili druge organizacije. Popunjavanju te praznine služi odredba iz članka 132.

stavka 1. točke (j) navedene direktive.

50. Smatram da iz toga proizlaze dva zaključka.

51. Kao prvo, pojam školskog ili sveučilišnog obrazovanja iz članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive 2006/112 treba tumačiti na isti način kao i taj pojam iz točke (i) navedenog stavka. Dakle, ako pojam školskog ili sveučilišnog obrazovanja, u skladu s mojim prijedlogom odgovora na prvo prethodno pitanje, ne obuhvaća poduku upravljanja vozilima, to se jednako odnosi na točku (i) i točku (j) članka 132. stavka 1. Time se isključuje obuhvaćanje autoškola koje provode takvu poduku izuzećem iz potonje odredbe, neovisno o drugim uvjetima koji su tamo navedeni.

52. Kao drugo, izraz „učitelj” upotrijebljen u članku 132. stavku 1. točki (j) Direktive 2006/112 treba tumačiti doslovno, u skladu s njegovim značenjem u općem jeziku. U svim jezicima koje poznajem riječ učitelj („enseignant”, „Lehrer”, „teacher” itd.), kao naziv zanimanja, znači isključivo fizičku osobu(15). Doslovno tumačenje te odredbe stoga isključuje njezinu primjenu na pravne osobe.

53. Tom zaključku nije protivno ni načelo porezne neutralnosti na koje se poziva sud koji je uputio zahtjev, kao i društvo A & G Fahrschul-Akademie. Prema njihovu mišljenju, navedeno načelo isključuje razlikovanje poreznih obveznika s obzirom na njihov pravni oblik ako obavljaju istu djelatnost.

54. Međutim, kao što sam prethodno istaknuo, članak 132. stavak 1. točka (j) Direktive 2006/112 samo je dopuna izuzeća predviđenog točkom (i) tog stavka te ga ne treba tumačiti odvojeno od njega. Potonjom se odredbom uspostavlja izuzeće za školsko ili sveučilišno obrazovanje od strane subjekta javnog prava i ostalih organizacija. Značenje pojma ostalih organizacija nedvojbeno je dovoljno široko kako bi se njime obuhvatile sve pravne osobe koje obavljaju prethodno navedenu djelatnost(16). Stoga, ako školsko ili sveučilišno obrazovanje provodi pravna osoba, ono podliježe izuzeću na temelju članka 132. stavka 1. točke (i) navedene direktive, a ako pak ima oblik poduke koju individualno daje učitelj kao fizička osoba, podliježe izuzeću na temelju točke (j) tog stavka. Načelo porezne neutralnosti ni na koji način nije dovedeno u pitanje.

55. Tom zaključku, u skladu s kojim se članak 132. stavak 1. točka (j) Direktive 2006/112 odnosi isključivo na fizičke osobe, nije protivna ni okolnost, na koju se pozivaju društvo A & G Fahrschul-Akademie te talijanska i austrijska vlada, da se djelatnost obuhvaćena tom odredbom, u skladu sa sudskom praksom Suda, treba obavljati za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost(17). Naime, to nije jedini uvjet primjene navedene odredbe, a svi predmeti u kojima ju je Sud dosad tumačio(18) odnosili su se na fizičke osobe(19). Stoga nije dovoljno, kao što to tvrde navedene zainteresirane stranke, da se poduka obavlja za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost jer treba ispuniti i druge uvjete primjene navedene odredbe, uključujući status učitelja, a njega mogu imati isključivo fizičke osobe.

56. Naravno, autoškola zapošljava instruktore koji su fizičke osobe. To, međutim, ne opravdava izuzeće te autoškole od PDV-a na temelju članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive 2006/112. Naime, kao što je Sud već imao prilike presuditi, na djelatnost koju doista obavlja fizička osoba, ali putem trećeg subjekta, ne može se primijeniti izuzeće predviđeno tom odredbom(20). Stoga bi sada bilo nelogično utvrditi da taj isti treći subjekt može iskoristiti navedeno izuzeće.

57. Stoga, bez obzira na to je li poduka upravljanja vozilima školsko ili sveučilišno obrazovanje, organizacija koja organizira takvu poduku, kao što je to društvo A & G Fahrschul-Akademie, nije učitelj u smislu članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive 2006/112 i ne može iskoristiti izuzeće od PDV-a predviđeno tom odredbom. Situacija bi eventualno bila drukčija u slučaju instruktora vožnje

koji bi individualnu poduku vožnje obavljali za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost. Međutim, prethodna pitanja u ovom predmetu ne odnose se na to.

Zaključci

58. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja, koja mu je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odgovori na sljedeći način:

Članak 132. stavak 1. točka (i) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da poduka autoškole za stjecanje vozačkih dozvola kategorija B i C1 nije obuhvaćena pojmom školskog ili sveučilišnog obrazovanja u smislu te odredbe.

1 Izvorni jezik: poljski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Konkretnije, španjolska vlada predlaže da se utvrdi da je poduka autoškole obuhvaćena izuzećem predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (i) Direktive 2006/112 kao stjecanje stručne kvalifikacije. Na to se pitanje vratiti u završnom dijelu analize prvog prethodnog pitanja.

4 Vidjeti na primjer UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

5 Vidjeti u tom smislu nedavnu presudu od 21. rujna 2017., *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, t. 28. do 30. i navedena sudska praksa).

6 Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/112. Članak 13. dio A stavak 1. točka (i) te direktive odgovara članku 132. stavku 1. točki (i) Direktive 2006/112.

7 Presuda od 20. lipnja 2002., *Komisija/Njemačka* (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.)

8 Vidjeti presudu od 4. svibnja 2017. u predmetu *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2017:344, izreka).

9 Presude od 14. lipnja 2007., *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, t. 26.) i od 28. siječnja 2010., *Eulitz* (C-473/08, EU:C:2010:47, t. 29.)

10 Vidjeti osobito presudu od 14. lipnja 2007., *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, t. 27.), u kojoj je Sud to pitanje izričito prepustio ponovnom preispitivanju suda koji je uputio zahtjev.

11 Vidjeti osobito presudu od 14. lipnja 2007., *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, t. 25. i 26.).

12 SL 2006., L 403, str. 18. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 7., svezak 8., str. 107.)

13 „Motorna vozila čija najveća dopuštena masa nije veća od 3 500 kg, projektirana i izrađena za prijevoz najviše osam putnika uz vozača [...]” (članak 4. stavak 4. točka (b) Direktive 2006/126).

14 „Motorna vozila, osim onih iz kategorija D1 ili D, čija je najveća dopuštena masa veća od 3 500 kg, ali nije veća od 7 500 kg, i koja su projektirana i izrađena za prijevoz najviše osam putnika uz vozača [...]” (članak 4. stavak 4. točka (d) Direktive 2006/126).

15 Vidjeti u tom smislu presudu od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 14.).

16 Vidjeti u tom smislu presudu od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 17.).

17 Presuda od 14. lipnja 2007., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, t. 30. i izreka)

18 To nije, predmeti u kojima je tumačio odgovarajuću odredbu na temelju Direktive 77/388

19 To no je da je u predmetu Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), u kojem je presuda donesena 28. siječnja 2010., porezni obveznik i tužitelj u glavnom postupku bio pravna osoba (društvo). Međutim, kao što je sam Sud istaknuo u toj presudi (točka 19.), spornu djelatnost nije obavljala ta pravna osoba, nego jedan od njegovih partnera kao diplomirani inženjer. Sud je to dodatno istaknuo u izreci (vidjeti točku 2. izreke).

20 Presuda od 28. siječnja 2010., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, t. 2. izreke)