

**Predmet C-373/19**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

13. svibnja 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

27. ožujka 2019.

**Podnositelj revizije:**

Finanzamt München III

**Druga stranka u revizijskom postupku:**

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics

---

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF (SAVEZNI FINANCIJSKI SUD)

[*omissis*]

RJEŠENJE

u sporu

Finanzamt München [*omissis*] III. (Porezna uprava u Münchenu III., Njemačka),  
[*omissis*]

Tuženik i podnositelj revizije,

protiv

Dubrovin &. Tröger GbR – Aquatics, [*omissis*] München,

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku,

[*omissis*]

radi poreza na dodanu vrijednost od 2007. do 2011.

V. Senat (peto vijeće)

[omissis]

27. ožujka 2019. donio je odluku:

I. Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja: **[orig. str. 2]**

1. Obuhvaća li pojam školskog ili sveučilišnog obrazovanja 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 i poduku plivanja?

2. Može li priznavanje organizacije u smislu članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao organizacije sa ciljem sličnim onomu koji imaju subjekti javnog prava koji osiguravaju obrazovanje djece ili mladih, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikaciju proizlaziti iz toga da je u slučaju poduke koja se daje u toj organizaciji riječ o učenju temeljne vještine (ovdje: plivanje)?

3. U slučaju niječnog odgovora na drugo pitanje: zahtijeva li porezno izuzeće u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost to da je porezni obveznik fizička osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost?

II. Postupak se prekida do donošenja odluke Suda Europske unije. **[orig. str. 3]**

### O b r a z l o ž e n j e

#### I.

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku (tužitelj), ortaštvo koje su osnovali X i Y, vodi školu plivanja.

Ortaštvo je uglavnom provodilo tečajeve plivanja za djecu („Goldfisch” („Zlatna ribica”), „Seepferdchen” („Morski konjic”) i „Kaulquappe” („Punoglavac”)) koje su plaćali polaznici tečajeva ili njihovi roditelji. Na tečaju plivanja „Punoglavac” djeca u dobi od četiri godine na više podučavana su osnovama prsnog i leđnog plivanja. U slučaju naprednih tečajeva „Morski konjic” i „Zlatna ribica” produbljivale su se naučene osnove i tehnike plivanja.

Tužitelj je smatrao da su njegove usluge izuzete od poreza na dodanu vrijednost.

Nakon provedenog posebnog poreznog nadzora PDV-a, tuženik i podnositelj revizije (porezna uprava) smatrao je da tužiteljeve usluge prema nacionalnom pravu nisu izuzete od poreza ni u skladu s člankom 4. točkom 21. ni u skladu s člankom 4. točkom 22. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet).

S tim u skladu, 22. studenoga 2011. donesena su godišnja porezna rješenja za PDV za sporne godine 2007. do 2009. prema kojima su usluge tužitelja tretirane kao usluge oporezive PDV-om po standardnoj poreznoj stopi. Porezna uprava isto je tako za godine 2010. i 2011. donijela izmijenjena godišnja porezna rješenja za PDV dana 3. rujna 2012. i 12. kolovoza 2013. Prigovor nije prihvaćen.

Tijekom postupka pred financijskim sudom donesena su 21. prosinca 2017. izmijenjena porezna rješenja za sporne godine 2007. do 2011. koja su u skladu s člankom 68. Finanzgerichtsordnung (Zakon o financijskim sudovima) bila predmetom tog postupka pred financijskim sudom [**orig. str. 4**]. Porezna uprava ostala je pri svojem mišljenju da su te usluge oporezive, međutim, sada je u obzir uzela i odbitak pretporeza.

Finanzgericht (Financijski sud) prihvatio je tužbu. Prema mišljenju tog suda [*omissis*], usluge tužitelja u skladu s nacionalnim pravom nisu izuzete od poreza, ali on smatra da su izuzete u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Direktiva o PDV-u) kako ga tumači Sud Europske unije (Sud EU-a) i Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud). Prilikom podučavanja temeljnih plivačkih tehnika tako je, prema njegovu mišljenju, bila riječ o školskom obrazovanju. Osim toga, taj sud smatra da se članak 132. stavak 1. točka (j) Direktive o PDV-u ne primjenjuje samo na fizičke osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost nego se može primijeniti i na ortaštvo.

Takvo stajalište porezna uprava osporava revizijom u kojoj ističe da usluge tužitelja ni prema pravu Unije nisu izuzete od poreza jer tužitelj nije učitelj koji daje privatnu poduku. Tužitelj tu argumentaciju osporava.

## II.

[*omissis*]

### 1. Pravni okvir

#### a) Pravo Unije

U skladu s člankom 132. stavkom 1. Direktive o PDV-u države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije: [**orig. str. 5**]

„(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;”.

**b) Nacionalno pravo**

U skladu s člankom 4. točkom 21. UStG (Zakon o porezu na promet) od poreza su izuzete sljedeće transakcije obuhvaćene člankom 1. stavkom 1. točkom 1. tog zakona:

„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. Grundgesetza (Temeljnog zakona) ili dopuštene u skladu s pravom savezne zemlje, ili

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

b) usluge poduke samostalnih učitelja koje su izravno namijenjene školovanju i obrazovanju

aa) za visoke škole u smislu članaka 1. i 70. Hochschulrahmengesetza (Okvirni zakon o visokim školama) i za javne opće ili strukovne škole ili

bb) za privatne škole i druge opće ili strukovne obrazovne ustanove, pod uvjetom da one ne ispunjavaju pretpostavke iz točke (a).”

U skladu s člankom 4. točkom 22. UStG (Zakon o porezu na promet) od poreza su izuzeti i

„a) predavanja, tečajevi i drugi događaji znanstvenog ili poučnog karaktera koje provode pravne osobe javnog prava, škole za javnu upravu i ekonomiju, pučka učilišta ili ustanove namijenjene općim interesima ili interesu strukovnog udruženja, ako se prihodi koriste pretežno za pokrivanje troškova, **[orig. str. 6]**

b) drugi kulturni i sportski događaji koje provode poduzetnici navedeni pod točkom (a), ako se naknada sastoji od kotizacija;”

**2. Prvo prethodno pitanje**

**a) Poduka plivanja kao obrazovanje**

Prema shvaćanju ovog vijeća, kada je riječ o poduci kojom se treba naučiti vještina plivanja, riječ je o poduci u smislu obrazovanja iz članka 132. stavka 1. točke (i) i (j) Direktive o PDV-u. Poduka koju daje tužitelj namijenjena je učenju

temeljne vještine kojom bi trebao vladati svaki čovjek – naročito u svrhu svladavanja izvanrednih situacija prilikom kontakta s vodnim tijelima. Vijeće smatra da nije riječ o obrazovnoj mjeri koja ima karakter slobodnog vremena. S tim u skladu, vijeće je na temelju članka 132. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u već potvrdno odgovorilo na pitanje poreznog izuzimanja poduke plivanja koju daju fizičke osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost [omissis].

#### b) Značenje sudske prakse Suda EU-a

Prema shvaćanju ovog vijeća, to nije u suprotnosti s presudom Suda EU-a A & G Fahrschul-Akademie GmbH od 14. ožujka 2019 C-449/17 – (EU:C:2019:202). Naime, prema toj presudi, „pojam „školsko ili sveučilišno obrazovanje” [...] 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” (presuda Suda EU-a A & G **[orig. str. 7]** Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, točka 26.). U tom smislu u ovom sporu treba uzeti u obzir da su pojedini tečajevi plivanja međusobno povezani te se nadograđuju.

Ništa drugo ne proizlazi ni iz toga „da poduka autoškole [...], 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” (presuda Suda EU-a A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, točka 29.). Naime, spor se ovdje razlikuje po tome što postoji izraženi opći interes za učenje temeljne vještine plivanja, čije se postojanje u slučaju „stjecanja vozačkih dozvola za vozila kategorija B i C1 iz članka 4. stavka 4. Direktive 2006/126” (presuda A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, točka 30.) svakako ne može potvrditi. Osim toga, u pogledu poreznog izuzimanja privatne poduke koju daju učitelji u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (j) Direktive o PDV-u treba uzeti u obzir da su se oni u obavljanju svojih aktivnosti – poput primjerice učitelja koji daju dodatnu privatnu poduku – često specijalizirali za pojedina područja obrazovanja.

### 3. Drugo prethodno pitanje

Sud EU-a u svojoj se dosadašnjoj sudskoj praksi očitovao o potrebi priznanja u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u na području socijalne skrbi i zaštite. U relevantne elemente bitne za priznanje s tim u skladu spada postojanje posebnih odredaba, bilo nacionalnog ili regionalnog, zakonodavnog ili upravnog, **[orig. str. 8.]** poreznog ili socijalnog karaktera, postojanje općeg interesa za djelatnost tog poreznog obveznika, činjenice da je drugim poreznim obveznicima koji obavljaju iste djelatnosti već odobreno slično priznanje kao i da troškove spornih usluga u većem dijelu snose zavodi za

zdravstveno osiguranje ili druga tijela socijalne zaštite (presuda Suda EU-a Zimmermann od 15. studenoga 2012., C-174/11, EU:C:2012:716, točka 26.).

Međutim, Sud Europske unije u svojoj se dosadašnjoj sudskoj praksi nije očitovao o pitanju kriterija relevantnih za priznanje u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) Direktive o PDV-u. Time se postavlja pitanje na koje Sud EU-a treba odgovoriti, tj. jesu li ovdje u skladu s presudom Zimmermann (EU:C:2012:716) odlučujući isti ili slični kriteriji kao što je to u slučaju članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u. Vijeće koje postupa u ovom predmetu sklono je sudsku praksu koja se odnosi na priznanje poduzetnika na području socijalne skrbi i zaštite načelno primijeniti i na priznanje na području obrazovanja [omissis].

S tim u skladu bi u spornom slučaju priznanje tužitelja moglo proizaći iz općeg interesa koji je povezan s djelatnostima tužitelja. Naime, cilj poduke koju tužitelj daje jest učenje temeljne vještine kojom bi trebao vladati svaki čovjek – posebice u svrhu svladavanja izvanrednih situacija u kontaktu s vodnim tijelima. **[orig. str. 9]**

#### **4. Treće prethodno pitanje**

##### **a) Dosadašnja sudska praksa**

Vijeće ne može donijeti odluku o tome koji se zahtjevi moraju postaviti u pogledu obilježja učitelja koji daju privatnu poduku kao pretpostavke koja se odnosi na poduzetnika u svrhu izuzeća u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (j) Direktive o PDV-u. U slučajevima primjene te odredbe do sada se radilo o poreznim obveznicima koji su samostalno obavljali gospodarsku djelatnost (vidjeti presude Suda EU-a Haderer od 14. lipnja 2007. C-445/05, EU:C:2007:344; Eulitz od 28. siječnja 2010. C-473/08, EU:C:2010:47 [omissis]).

##### **b) Moguće tumačenje**

U jezičnom smislu pojam „učitelja” sugerira da je riječ o fizičkoj osobi. Međutim, načelo porezne neutralnosti moglo bi zabraniti da se prilikom naplate poreza različito postupa prema gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije (tako primjerice u presudama Suda EU-a Kügler od 10. rujna 2002. C-141/00, EU:C:2002:473, prva uvodna izjava i točka 30.; Kingscrest Associates Ltd. i Montecello Ltd. od 26. svibnja 2005. C-498/03, EU:C:2005:322, točka 41.; vidjeti i presudu Suda EU-a Lajver od 2. lipnja 2016. C-263/15, EU:C:2016:392).

U skladu s načelom neutralnosti nije razvidno nikakvo objektivno opravdanje zbog čega X i Y, ako sami podučavaju plivanje kao fizičke osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost, obavljaju usluge koje su izuzete od poreza, dok bi te iste usluge u slučaju **[orig. str. 10.]** zajedničke djelatnosti podučavanja u pravnom obliku društva osoba (ovdje: ortaštvo) trebale biti oporezive.



### c) **Drugi kriteriji**

Ako Sud EU-a u tom smislu temelji na činjenici da učitelj koji daje privatnu poduku mora djelovati za svoj račun i na vlastitu odgovornost (presuda Haderer, EU:C:2007:344, točka 30. i sljedeća), ovo vijeće upućuje na činjenicu da je ta pretpostavka u spornom slučaju ispunjena. Naime, tužitelj je djelovao za svoj račun i na vlastitu odgovornost. Osim toga, konkretan sadržaj poduke koju je davao bio je neposredno povezan s njegovim kvalifikacijama.

Obilježju „privatnog učitelja” uostalom nije protivno ni ako se poduka daje većem broju učenika istodobno. Naime, sudskom je praksom razjašnjeno da se priznanju djelatnosti učitelja kao učitelja koji daje privatnu poduku ne protivi činjenica da učitelj istodobno podučava više osoba (presuda Suda EU-a Haderer, EU:C:2007:344, točka 31.).

### 5. **Relevantnost prethodnih pitanja**

Prethodna pitanja bitna su za odluku. Tužitelj ne ispunjava pretpostavke koje se u skladu s nacionalnim pravom zahtijevaju za izuzimanje od poreza. U slučaju tužitelja niti je riječ o privatnoj školi s pravom javnosti niti tužitelj ima potvrdu prema kojoj propisno priprema ispit za profesiju ili ispit koji se polaže pred pravnom osobom javnog prava (članak 4. točka 21. podtočka (a) Zakona o porezu na promet). Tužitelj isto tako ne djeluje ni kao sveučilište, privatna škola ili neka druga ustanova u smislu članka 4. točke 21. podtočke (b) Zakona o porezu na promet. Tužitelj **[orig. str. 11.]** nije pravna osoba javnog prava, nije škola za javnu upravu i ekonomiju, nije ni pučko učilište kao ni ustanova namijenjena općem interesu ili interesu profesionalnog udruženja u smislu članka 4. točke 22. Zakona o porezu na promet.

### 6. **Potreba upućivanja prethodnih pitanja**

Potreba upućivanja prethodnih pitanja, kao prvo, proizlazi iz činjenice da je Sud EU-a u svojoj presudi A & G Fahrschul-Akademie (EU:C:2019:202) dao ograničavajuće tumačenje pojma obrazovanja, koje se nije moglo razabrati iz njegove dosadašnje sudske prakse (presuda Suda EU-a Haderer, EU:C:2007:344). Kao drugo, Sud EU-a na jedno pitanje vijeća koje je odlučivalo u tom predmetu *[omissis]* nije odgovorio zbog nedostatka relevantnosti za odlučivanje (presuda A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202).

### 7. **Pravna osnova za upućivanje prethodnog pitanja**

Zahtjev za prethodnu odluku temelji se na članku 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije. **[orig. str. 12]**

*[omissis]*