

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 14. marca 2019(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 132(1)(i) in (j) – Oprostitev za nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu – Šolsko ali univerzitetno izobra?evanje – Pojem – Te?aj vo?nje motornih vozil, ki ga zagotavlja avtošola“

V zadevi C?449/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija) z odlo?bo z dne 16. marca 2017, ki je na Sodiš?e prispela 26. julija 2017, v postopku

A & G Fahrschul?Akademie GmbH

proti

Finanzamt Wolfenbüttel,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, podpredsednica Sodiš?a v funkciji predsednice prvega senata, A. Arabadjiev, E. Regan (poro?evalec), C. G. Fernlund in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: M. Aleksejev, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. junija 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za A & G Fahrschul?Akademie GmbH D. Hippke, Steuerberater, in A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s F. Urbanijem Nerijem, avvocato dello Stato,
- za avstrijsko vlado G. Eberhard, agent,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo in R. Campos Laires, agenti,
- za finsko vlado S. Hartikainen, agent,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in B.?R. Killmann, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. oktobra 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(i) in (j) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo A & G Fahrschul-Akademie GmbH (v nadaljevanju: A & G) in Finanzamt Wolfenbüttel (davčni urad v Wolfenbüttlu, Nemčija, v nadaljevanju: davčni urad), ker zadnjenavedeni ni odobril oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV) za storitve poučevanja vožnje motornih vozil, ki jih zagotavlja družba A & G, za pridobitev voznškega dovoljenja za vozila kategorij B in C1 iz člena 4(4) Direktive 2006/126/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. decembra 2006 o voznških dovoljenjih (UL 2006, L 403, str. 18).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Naslov IX Direktive Sveta 2006/112/ES se glasi „Oprostitve“. Ta naslov med drugim vsebuje poglavje 2, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, v katerem je člen 132, ki v odstavku 1 določa, da države članice oprostijo te transakcije:

„[...]“

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

(j) poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje;

[...]“

Direktiva 2006/126

4 V uvodni izjavi 8 Direktive 2006/126 je navedeno:

„Zaradi prometne varnosti bi bilo treba določiti minimalne zahteve za izdajo voznškega dovoljenja. Treba bi bilo uskladiti standarde v zvezi z voznškimi izpiti in podelitvijo voznškega dovoljenja. S tem v zvezi bi bilo treba opredeliti znanja, spretnosti in ravnanje, povezana z vožnjo motornih vozil, in na teh elementih zasnovati voznški izpit ter ponovno opredeliti minimalne standarde v zvezi s psihofizično sposobnostjo za vožnjo teh vozil.“

5 Člen 4 te direktive določa:

„1. Z voznškim dovoljenjem iz člena 1 se dovoli vožnja vozil na motorni pogon, ki spadajo v kategorije, opredeljene v nadaljevanju. Dovoljenje se lahko izda po dopolnitvi najnižjih starosti, ki

so določene za vsako kategorijo. ‚Vozilo na motorni pogon‘ pomeni vsako vozilo na lastni pogon, ki vozi po cesti in ni tirno vozilo.

[...]

4. Motorna vozila:

[...]

(b) Kategorija B:

Motorna vozila z največjo dovoljeno maso, ki ni večja od 3500 kg, zasnovana in izdelana za prevoz največ osem potnikov poleg voznika; motorna vozila v tej kategoriji se lahko kombinirajo s priklopnikom z največjo dovoljeno maso, ki ne presega 750 kg.

[...]

(d) Kategorija C1:

motorna vozila, ki ne spadajo v kategoriji D1 ali D in katerih največja dovoljena masa presega 3500 kg, vendar je manjša od 7500 kg, ter ki so zasnovana in izdelana za prevoz največ osem potnikov poleg voznika; motorna vozila v tej kategoriji se lahko kombinirajo s priklopnikom z največjo dovoljeno maso, ki ne presega 750 kg;

[...]“

Nemško pravo

6 V skladu s členom 4, točka 21, Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) v različici, ki je bila objavljena 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386), so med transakcijami, za katere velja člen 1(1), točka 1, tega zakona, oproščene:

„(a) storitve zasebnih šol in drugih ustanov splošnega ali poklicnega izobraževanja, katerih neposredni namen je šolanje in izobraževanje,

(aa) če jih odobri država na podlagi člena 7(4) Grundgesetz (ustava) oziroma so dovoljene na podlagi prava dežele ali

(bb) če pristojni organ dežele potrdi, da v skladu s predpisi pripravljajo za poklic ali preizkus, ki ga izvede pravna oseba javnega prava,

(b) storitve poučevanja neodvisnih učiteljev, katerih neposredni namen je šolanje in izobraževanje

(aa) v visokošolskih ustanovah v smislu členov 1 in 70 Hochschulrahmengesetz (okvirni zakon o visokem šolstvu) ter javnih splošnih in poklicnih šolah ali

(bb) v zasebnih šolah in drugih splošnih ali poklicnih ustanovah, če izpolnjujejo pogoje iz točke (a);

[...]“

7 ?len 6 Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (uredba o pripustitvi oseb v cestni promet) v razli?ici z dne 13. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, str. 1980) dolo?a:

„1. Vozniško dovoljenje se izda za te kategorije:

[...]

Kategorija B: [?len 4(4)(b) Direktive 2006/126]

[...]

Kategorija C1: [?len 4(4)(d) Direktive 2006/126]

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

8 Družba A & G, ki ima pravno obliko družbe z omejeno odgovornostjo, upravlja avtošolo. Na ra?unih, ki jih je izstavljala, ni lo?eno prikazovala zneska, dolgovanega iz naslova DDV. Najprej je za dav?no leto 2010 (v nadaljevanju: zadevno obdobje) napovedala obdav?ljivi promet. Dav?ni urad se je zanesel na obra?un DDV družbe A & G.

9 Družba A & G je v dopisu z dne 22. decembra 2014 predlagala, naj se znesek, ki ga je ta družba dolgovala iz naslova DDV, zniža na 0 EUR, kar je dav?ni urad zavrnil. Pritožba in tožba družbe A & G zoper to odlo?itev dav?nega urada sta bili zavrnjeni. Finanzgericht (finan?no sodiš?e, Nem?ija) je med drugim ugotovilo, da se družba A & G ne more utemeljeno sklicevati na oprostitvev iz ?lena 132(1)(j) Direktive 2006/112. Storitve, ki jih opravlja družba A & G, in sicer zagotavljanje teoreti?nega izobraževanja in prakti?nega usposabljanja za vožnjo motornih vozil, naj ne bi bile zajete s pojmom „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te dolo?be, ker naj prakti?no usposabljanje za vožnjo v skladu s priporo?ilom glede prometne vzgoje v šoli, ki je veljalo v zadevnem obdobju, ne bi bilo niti obvezni niti izbirni del takega izobraževanja.

10 Družba A & G to odlo?bo Finanzgericht (finan?no sodiš?e) izpodbija z revizijo, ki jo je vložila pri predložitvenem sodiš?u, Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e, Nem?ija). Pri tem zlasti zatrjuje, da je cilj, ki mu nacionalni zakonodajalec sledi na podro?ju u?enja vožnje motornih vozil v avtošoli, razviti odgovorne prometne udeležence.

11 Poleg tega naj bi bil cilj prakti?nega usposabljanja za vožnjo, ki ga zagotavlja avtošola, in treningov varne vožnje, ki jih med drugim izvaja Allgemeiner Deutscher Automobil?Club (nemški avtomobilski klub), enak. Razli?na dav?na obravnava teh podobnih storitev naj bi bila torej v nasprotju z na?elom dav?ne nevtralnosti.

12 Predložitveno sodiš?e navaja, da storitve, ki jih ponuja družba A & G, glede na nacionalno pravo niso oproš?ene, ker ta družba ne izpolnjuje pogojev, dolo?enih v ?lenu 4, to?ka 21, (a) in (b), zakona o prometnem davku v razli?ici, ki je bila objavljena 21. februarja 2005. Vendar meni, da bi se družba A & G lahko sklicevala na ugodnost iz ?lena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112.

13 V zvezi s tem se predložitveno sodiš?e nagiba k stališ?u, da dejavnost revidentke iz postopka v glavni stvari spada pod pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu ?lena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112.

14 Ni pa prepri?ano, ali družba A & G izpolnjuje ostala merila iz teh dolo?b, saj ni gotovo, da jo

je mogoče šteti za „organizacijo, ki jim [je priznan] podoben namen“, kot ga imajo osebe javnega prava, v smislu člena 132(1)(i) te direktive, pa tudi ne, da je te dejavnosti mogoče šteti za poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje, v smislu člena 132(1)(j) navedene direktive.

15 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali pojem šolsko ali univerzitetno izobraževanje iz člena 132(1), (i) in (j), Direktive [2006/112] zajema poučevanje vožnje za pridobitev vozniških dovoljenj za kategoriji B in C1?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali lahko priznanje [revidentke iz postopka v glavni stvari] kot organizacije s podobnim namenom v smislu člena 132(1)(i) Direktive [2006/112] izhaja iz zakonskih določb o izpitu za učitelja vožnje in o izdaji dovoljenja za učitelja vožnje in dovoljenja za šolo v [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zakon o učiteljih vožnje) z dne 25. avgusta 1969] in iz splošnega interesa po usposabljanju kandidatov za voznike motornih vozil, da postanejo zanesljivi, odgovorni in okoljsko ozavešeni prometni udeleženci?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali se s pojmom učitelj, ki opravlja poučevanje zasebno, iz člena 132(1)(j) Direktive [2006/112] zahteva, da je davčni zavezanec samostojen podjetnik?

4. Če je odgovor na drugo in tretje vprašanje nikalen: ali učitelj ravna kot učitelj, ki opravlja poučevanje zasebno, v smislu člena 132(1)(j) Direktive [2006/112] že takrat, kadar deluje za svoj račun in na lastno odgovornost, ali pa se za opredelitev za učitelja, ki opravlja poučevanje zasebno, zahteva izpolnitev dodatnih pogojev?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

16 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112 razlagati tako, da zajema poučevanje vožnje motornih vozil, ki ga zagotavlja avtošola, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, za pridobitev vozniškega dovoljenja za vozila kategorij B in C1 iz člena 4(4) Direktive 2006/126.

17 Člen 132 Direktive 2006/112 določa oprostitve, katerih namen je, kot je navedeno v naslovu poglavja, v katero spada ta člen, spodbujanje nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu. Vendar se te oprostitve ne nanašajo na vse dejavnosti v javnem interesu, ampak le na tiste, ki so na seznamu in so v njem podrobno opisane (sodba z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, točka 22 in navedena sodna praksa).

18 Navedene oprostitve so v skladu s sodno prakso Sodišča avtonomni pojmi prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge (glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, točka 17 in navedena sodna praksa).

19 Izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitvev iz člena 132 Direktive 2006/112, se razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela iz člena 2 te direktive, na podlagi katerega se DDV pobira za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz člena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (sodba z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College,

C?699/15, EU:C:2017:344, to?ka 23 in navedena sodna praksa).

20 Opozoriti je treba, da ?len 132(1), (i) in (j), navedene direktive ne vsebuje nobene opredelitve pojma „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“.

21 Sodiš?e je na eni strani vseeno ?telo, da je prenos znanja in sposobnosti med u?iteljem in študenti posebej pomemben del izobra?evanja (sodba z dne 14. junija 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 18).

22 Na drugi strani je pojasnilo, da pojem „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“ v smislu Direktive 2006/112 ni omejen zgolj na pou?evanje, ki vodi do izpitov za pridobitev kvalifikacij ali ki omogo?a izobrazbo za izvajanje poklicne dejavnosti, temve? zajema tudi druge dejavnosti, v okviru katerih se za razvijanje znanj in sposobnosti u?encev ali študentov izvaja pouk v ?olah ali na univerzah, ?e te dejavnosti niso zgolj razvedrilne (sodba z dne 28. januarja 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

23 V zvezi s tem je treba navesti, kot je generalni pravobranilec ugotovil v to?ki 35 sklepnih predlogov, da so dejavnosti, ki niso zgolj razvedrilne, v skladu s to ustaljeno sodno prakso lahko zajete s pojmom „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“, ?e se pouk izvaja v ?olah ali na univerzah.

24 Tako pojem „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“ v smislu ?lena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112 zajema dejavnosti, ki se razlikujejo tako zaradi njihove narave kot zaradi okvira, v katerem se opravljajo (glej v tem smislu sodbo z dne 14. junija 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 20).

25 Iz tega izhaja, kot je generalni pravobranilec navedel v to?kah od 13 do 17 sklepnih predlogov, da je zakonodajalec Unije s tem pojmom ?lel zajeti neki tip izobra?evalnega sistema, ki je skupen vsem dr?avam ?lanicam, ne glede na zna?ilnosti vsakega nacionalnega sistema.

26 Zato pojem „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“ za namene ureditve DDV na splošno napotuje na integriran sistem prenosa znanja in sposobnosti, ki se nanaša na široko in raznovrstno celoto podro?ij, ter na poglobitev in razvoj tega znanja in teh sposobnosti u?encev in študentov ob njihovem postopnem napredovanju in specializaciji v razli?nih stopnjah, ki tvorijo ta sistem.

27 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba preu?iti, ali je pou?evanje vo?nje motornih vozil, ki ga zagotavlja avto?ola, kakršna je revidentka iz postopka v glavni stvari, za pridobitev vozniškega dovoljenja za vozila kategorij B in C1 iz ?lena 4(4) Direktive 2006/126, lahko zajeto s pojmom „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“ v smislu ?lena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112.

28 V obravnavani zadevi revidentka iz postopka v glavni stvari trdi, da pou?evanje vo?nje, ki ga zagotavlja, vklju?uje prenos prakti?nih in hkrati teoreti?nih znanj, ki so potrebna za pridobitev vozniškega dovoljenja za vozila kategorij B in C1, in da namen tega pou?evanja ni zgolj razvedrilen, saj lahko imetje takega dovoljenja služi med drugim tudi poklicnim potrebam. Zato naj bi bilo pou?evanje, ki ima takšen cilj, zajeto s pojmom „?olsko ali univerzitetno izobra?evanje“ iz ?lena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112.

29 Ugotoviti pa je treba, da je poučevanje vožnje motornih vozil v avtošoli, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, tudi če se nanaša na različna praktična in teoretična znanja, vseeno specializirano izobraževanje, ki ni enakovredno prenosu znanja in sposobnosti – ki se nanaša na široko in raznovrstno celoto področij, ter njuni poglobitvi in razvoju – ki je značilen za šolsko ali univerzitetno izobraževanje.

30 Ob upoštevanju navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 132(1), (i) in (j), Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne zajema poučevanja vožnje motornih vozil, ki ga zagotavlja avtošola, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, za pridobitev voziškega dovoljenja za vozila kategorij B in C1 iz člena 4(4) Direktive 2006/126.

Drugo, tretje in četrto vprašanje

31 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo, tretje in četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

32 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

Pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 132(1), (i) in (j), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne zajema poučevanja vožnje motornih vozil, ki ga zagotavlja avtošola, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, za pridobitev voziškega dovoljenja za vozila kategorij B in C1 iz člena 4(4) Direktive 2006/126/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. decembra 2006 o voziških dovoljenjih.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.