

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 21. oktobra 2021(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 132(1)(i) in (j) – Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu – Izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje – Šolsko ali univerzitetno izobraževanje – Osnovni plavalni tečaji“

V zadevi C-373/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 27. marca 2019, ki je na Sodišče prispela 13. maja 2019, v postopku

Finanzamt München Abteilung III

proti

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica tretjega senata v funkciji predsednice devetega senata, S. Rodin (poročevalec) in N. Piçarra, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado S. Eisenberg in J. Möller, agenta,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in R. Pethke, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

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 Finanzamt München Abteilung III (davčni urad v

München III, Nemčija) (v nadaljevanju: davčni urad) in družbo Dubrovnik & Tröger – Aquatics (v nadaljevanju: Dubrovnik & Tröger), ker je davčni urad zavrnil oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV) za storitve poučevanja plavanja, ki jih opravlja družba Dubrovnik & Tröger.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Naslov IX Direktive 2006/112, „Oprostitve“, med drugim vsebuje poglavje 2, ki se nanaša na „[o]prostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, v katerem je člen 132 te direktive, katerega odstavek 1 določa:

„Države članice oprostitijo naslednje 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;

[...]“.

Nemško pravo

4 Člen 1(1) Umsatzsteuergesetz (davek o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Predmet davka na dodano vrednost so te transakcije:

1. dobave in druge storitve, ki jih na ozemlju države odplačano opravlja podjetnik, ki deluje v okviru svojega podjetja. [...]

[...]“.

5 Člen 4 UStG, naslovljen „Oprostitve za dobave in druge storitve“, določa:

„Med transakcijami iz člena 1(1), točka 1, tega zakona so plačila davka oproščene:

[...]

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

(aa) če jih kot nadomestne šole 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 §lenov 1 in 70 Hochschulrahmengesetz [(okvirni zakon o visokem šolstvu)] ter javnih splošnih in poklicnih šolah ali

(bb) v zasebnih šolah in drugih ustanovah splošnega ali poklicnega izobraževanja, če izpolnjujejo pogoje iz točke (a);

22. (a) predavanja, tečaji in druge znanstvene oziroma izobraževalne dejavnosti, ki jih organizirajo pravne osebe javnega prava, upravne in ekonomske višje šole zasebnega prava, ljudske univerze ali ustanove, ki sledijo ciljem v javnem interesu oziroma ciljem profesionalne organizacije, če so bili njihovi prihodki večinoma namenjeni kritju stroškov,

(b) druge kulturne in športne dejavnosti, ki jih izvajajo podjetniki iz točke (a), če plačilo pomeni stroške udeležbe.

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

6 Družba Dubrovin & Tröger vodi plavalno šolo v obliki družbe civilnega prava. V okviru svoje dejavnosti predvsem za otroke opravlja tečaje na različnih ravneh, ki se nanašajo na učenje osnov in tehnik plavanja. V zvezi s tem meni, da morajo biti te storitve oproščene plačila DDV.

7 Ker je davčni urad po davčnem nadzoru, ki se je nanašal na leta od 2007 do 2011, menil, da navedene storitve ne spadajo med oprostitve DDV iz člena 4, točki 21 in 22, UStG, je 22. novembra 2011, 3. septembra 2012 in 12. avgusta 2013 izdal letne odločbe o odmeri DDV, ki se nanašajo na ta leta.

8 Družba Dubrovin & Tröger je te odločbe izpodbijala z ugovorom in nato, ko je bil ta zavrnjen, s tožbo, vloženo pri Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija).

9 Davčni urad je 21. decembra 2017, ko je še vedno potekal postopek s to tožbo, izdal spremenjene letne odločbe, v katerih je ohranil opredelitev storitev iz postopka v glavni stvari kot obdavčljive transakcije, vendar je vstopni DDV upošteval in odbil. V skladu z veljavnimi pravili davčnega postopka so te spremenjene letne odločbe postale predmet postopka pred Finanzgericht (finančno sodišče).

10 To sodišče je navedeni tožbi ugodilo in poudarilo, da čeprav storitve iz postopka v glavni stvari niso oproščene po nacionalnem pravu, bi morale biti oproščene na podlagi člena 132(1)(j) Direktive 2006/112, kot ga razlagata Sodišče in Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).

11 Finanzgericht (finančno sodišče) je namreč menilo, da je poučevanje osnovnih tehnik plavanja šolsko izobraževanje in da se lahko poleg tega družba civilnega prava enako kot samostojni podjetnik sklicuje na člen 132(1)(j) Direktive 2006/112.

12 Davčni urad je zoper odločbo Finanzgericht (finančno sodišče) vložil revizijo pri predložitvenem sodišču, Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče). Med drugim je trdil, da storitve iz postopka v glavni stvari, niti v pravu Unije niti v nacionalnem pravu, ne spadajo med oprostitve plačila DDV, ker družba Dubrovin & Tröger nima statusa učitelja, ki poučevanje opravlja zasebno v smislu člena 132(1)(j) Direktive 2006/112.

13 V zvezi s tem predložitveno sodišče meni, prvič, da so storitve, ki jih opravlja družba

Dubrovin & Tröger, izobraževanje v smislu ?lena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112, saj obstaja javni interes, ki je zna?ilen za u?enje te osnovne sposobnosti, to je plavanja, ki bi jo moral imeti vsak ?lovek, zlasti za obvladovanje nevarnih situacij pri stiku z vodo.

14 To sodiš?e dodaja, da se obravnavana zadeva razlikuje od zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), v kateri je Sodiš?e menilo, da pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu ?lena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112 ne zajema pou?evanja vožnje motornih vozil, ki ga zagotavlja avtošola. Poleg tega, da naj bi šlo pri tem zadnjenavedenem za specializirano izobraževanje, medtem ko naj bi se razli?ni plavalni te?aji nadgrajevali, naj to namre? ne bi bilo v javnem interesu.

15 Drugi?, predložitveno sodiš?e se sprašuje o odlo?ilnih merilih za to, da je za organizacijo mogo?e priznati, da ima „podoben namen“ kot organizacije javnega prava, katerih namen je izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje ali poklicno usposabljanje ali prekvalifikacija v smislu ?lena 132(1)(i) Direktive 2006/112.

16 To sodiš?e se nagiba k mnenju, da je treba merila iz sodbe z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), ki se nanašajo na priznanje „dobrodelnosti“ organizacije glede na ?len 132(1)(g) Direktive 2006/112, po analogiji uporabiti za to, da se organizaciji prizna „podoben namen“ v okviru ?lena 132(1)(i) te direktive. Tako bi priznanje družbe Dubrovin & Tröger kot organizacije, ki se ji priznava „podoben namen“, lahko izhajalo iz javnega interesa, ki je povezan z u?enjem te osnovne sposobnosti, plavanja.

17 Tretji?, predložitveno sodiš?e se sprašuje o zahtevah, ki se nanašajo na status „u?itelja, ki pou?evanje opravlja zasebno“, ki ga mora imeti gospodarski subjekt, da je lahko upravi?en do oprostitve iz ?lena 132(1)(j) Direktive 2006/112/ES. V zvezi s tem bi na?elo dav?ne nevtralnosti lahko nasprotovalo temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, na podro?ju DDV obravnavajo razli?no glede na to, ali imajo status samostojnega podjetnika ali status družbe civilnega prava. Poleg tega naj bi Sodiš?e že razsodilo, da dejstvo, da u?itelj pou?evanje opravlja za ve? oseb hkrati, ni ovira za njegovo opredelitev kot u?itelja, ki pou?evanje opravlja zasebno (sodba z dne 14. junija 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, to?ki 30 in 31).

18 V teh okoliš?inah je Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?o ta vprašanja:

„1. Ali pod pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu ?lena 132(1)(i) in (j) Direktive [2006/112] spada tudi pou?evanje plavanja?

2. Ali lahko priznanje organizacije v smislu ?lena 132(1)(i) Direktive 2006/112/ES kot organizacije, katere namen je podoben namenu oseb javnega prava, ki so namenjene izobraževanju otrok ali mladine, šolskemu ali univerzitetnemu izobraževanju, poklicnemu usposabljanju ali prekvalifikaciji, izhaja iz dejstva, da gre pri pou?evanju, ki ga opravlja ta organizacija, za u?enje osnovne sposobnosti (v tem primeru plavanja)?

3. ?e je odgovor na drugo vprašanje nikalen: Ali je pogoj za oprostitvev pla?ila davka v skladu s ?lenom 132(1)(j) Direktive 2006/112/ES, da je dav?ni zavezanec samostojni podjetnik?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodiš?e želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu ?lena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112 razlagati tako, da

zajema poučevanje plavanja, ki ga opravlja plavalna šola.

20 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 na njem podrobno opisane (sodbi z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, točka 22 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 17).

21 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 (sodbi z dne 26. oktobra 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, točka 17 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 18).

22 Sodišče je že razsodilo, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitvev iz člena 132 Direktive 2006/112, 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 (sodbi z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, točka 23 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 19).

23 Opozoriti je treba, da člen 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112 ne vsebuje nobene opredelitve pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“.

24 Ob navedenem je Sodišče na eni strani štelo, da je prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in študenti posebej pomemben del izobraževanja (sodbi z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točka 18, in z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 21).

25 Na drugi strani pa je pojasnilo, da pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu Direktive 2006/112 ni omejen zgolj na poučevanje, ki vodi do izpitov za pridobitev kvalifikacij ali ki omogoča izobrazbo za izvajanje poklicne dejavnosti, temveč zajema tudi druge dejavnosti, v okviru katerih se za razvijanje znanj in sposobnosti učencev ali študentov izvaja pouk v šolah ali na univerzah, če te dejavnosti niso zgolj razvedrilne (sodbi z dne 28. januarja 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, točka 29 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točki 22 in 23).

26 Tako pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112 zajema dejavnosti, ki jih označuje tako njihova narava kot okvir, v katerem se opravljajo (glej v tem smislu sodbi z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točka 20, in z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 24).

27 Iz tega izhaja, da je zakonodajalec Unije s tem pojmom želel zajeti določen tip izobraževalnega sistema, ki je skupen vsem državam članicam, ne glede na značilnosti vsakega nacionalnega sistema (sodba z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 25).

28 Zato pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ za namene ureditve DDV na splošno napotuje na integriran sistem prenosa znanja in sposobnosti, ki se nanaša na široko in raznovrstno celoto področij, ter na poglobitev in razvoj tega znanja ter teh sposobnosti učencev in študentov ob njihovem postopnem napredovanju in specializaciji v različnih stopnjah, ki tvorijo ta

sistem (sodba z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 26).

29 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba preučiti, ali lahko poučevanje plavanja, ki ga opravlja plavalna šola, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, spada pod pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112.

30 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče poudarja, da obstaja javni interes za poučevanje plavanja in da ta okoliščina za namene oprostitve iz člena 132(1) Direktive 2006/112 omogoča razlikovanje tega izobraževanja od drugih možnosti poučevanja, kot je poučevanje vožnje motornih vozil, ki ga opravlja avtošola, ki je predmet zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31 Vendar je treba opozoriti, da čeprav je poučevanje plavanja, ki ga zagotavlja plavalna šola, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, precej pomembno in sledi cilju, ki je v javnem interesu, pa je vseeno specializirano izobraževanje, ki se opravlja občasno in 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 (glej po analogiji sodbo z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, točka 29, in sklep z dne 7. oktobra 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, neobjavljen, EU:C:2019:840, točka 33).

32 Čeprav poleg tega ni mogoče zanikati pomena znanja, posredovanega v okviru poučevanja vožnje motornih vozil in jadranja, zlasti zaradi soočenja s položaji v stiski in, splošneje, za zagotovitev varnosti in telesne integritete oseb, je Sodišče v sodbi z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie (2006/112, EU:C:2019:202) oziroma sklepu z dne 7. oktobra 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, neobjavljen, EU:C:2019:840), vseeno razsodilo, da ta poučevanja ne spadajo pod pojem „šolsko in univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112.

33 Ob upoštevanju zgoraj 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 plavanja, ki ga opravlja plavalna šola.

Drugo in tretje vprašanje

34 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ iz 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 plavanja, ki ga opravlja plavalna šola.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.