

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 21. decembra 2016(1)

Zadeva C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Brockenhurst College

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo))

„Davek na dodano vrednost – Oprostitev v skladu s členom 132(1)(i) Direktive o DDV – Storitve, tesno povezane z izobraževanjem – Restavracijske in gledališke storitve, ki jih za tretje osebe, ki te storitve plačajo, opravi izobraževalna ustanova v okviru izobraževanja“

I – Uvod

1. Sodišče se v obravnavanem primeru ukvarja z določbo o oprostitvi iz člena 132(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2)

(v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Pojasniti mora obseg oprostitve, saj ta ne obsega le tožno naštetih storitev, ampak poleg tega oprostitev davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) določa tudi za opravljanje storitev in dobavo blaga, ki sta s temi storitvami „tesno povezana“ (v nadaljevanju: storitve).

2. Zakonodajalec Unije to tehniko razširitve oprostitve na s tem tesno povezane storitve uporablja tudi v zvezi z drugimi oprostitvami (na primer v členu 132(1)(b) in (n) Direktive o DDV). Vendar tudi tam vedno obstajajo težave pri razmejitvi s tem tesno povezanih storitev od ne ve? tesno povezanih storitev. Glede tega vprašanja razmejitve že obstaja sodna praksa Sodišča. Do sedaj pa se mu še ni bilo treba poglobljeno ukvarjati z vprašanjem, ali oprostitve lahko obsega tudi storitve za tuje tretje osebe (to pomeni ne za učence, ki se izobražujejo (ali za paciente, ki se obravnavajo), in tudi ne za druge izobraževalne ustanove, ki so oproščene davka(3)). To zadeva položaje, v katerih davčni zavezanec (na primer šola ali bolnišnica) za te tretje osebe opravlja storitve, ki so v določeni meri povezane z njegovo storitvijo, ki je oproščena davka (izobraževanjem ali bolnišnično obravnavo).(4)

3. Vprašanje obsega oprostitve teh „tesno povezanih“ storitev se v obravnavanem primeru postavlja zaradi „u?ne restavracije“ oziroma „u?nega gledališča“ pri „Brockenhurst College“ (v nadaljevanju: College). Ta v okviru praktičnega izobraževanja prek vajencev opravlja odpla?ne restavracijske oziroma gledališke storitve za tretje osebe, pri čemer želi, da se ti prihodki obravnavajo kot pla?ilo za storitev, ki je v skladu s členom 132(1)(i) Direktive o DDV oproščena davka. Vprašanje se lahko postavlja v vseh različicah v zvezi s praktičnim izobraževanjem. V Nemčiji je na primer lastnik frizerske strokovne šole poskušal, da bi se pri?eske, ki so jih njegovi vajenci oblikovali strankam – te so za to pla?ale nižjo ceno – obravnavale kot oproščene.(5) Položaji, ki si jih je mogoče zamisliti, pri tem skoraj niso omejeni. Enako vprašanje bi se namreč postavljalo, tudi če bi ustanova, ki izobražuje peke – kot je Komisija navedla na obravnavi – v okviru izobraževanja svojim vajencem naložila, naj prodajajo kruh in žemljice, ali pa če bi akademija za ?iš?enje stavb v okviru izobraževanja svoje vajence uporabila za delo pri strankah, ki storitve pla?ajo.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Postopek zadeva obdobje veljavnosti dveh direktiv, namreč

(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva) in

(b) Direktive o DDV,

pri čemer pa se upoštevne določbe obeh direktiv med seboj vsebinsko ujemajo.

5. Člen 131 Direktive o DDV (pred spremembo člen 13(A)(1) Šeste direktive) določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

6. Poglavje 2, naslov IX, Direktive o DDV vsebuje člen 132(1) (prejšnji člen 13(A)(1) Šeste direktive), v skladu s katerim države članice oprostitjo določene transakcije, konkretno pod točko (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;“

7. Člen 134 Direktive o DDV (pred spremembo Člen 13(A)(2) Šeste direktive) določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) Člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

B – Nacionalno pravo

8. Predložitveno sodišče navaja, da so bile oprostitve, določene v Členu 132 Direktive o DDV, v zakonodajo Združenega kraljestva prenesene s Členom 31 zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994). V skladu s to določbo je storitev oproščena, če je navedena v Prilogi 9 k temu zakonu.

9. V točkah 1 in 4 skupine 6 Dela II Priloge 9 k zakonu o davku na dodano vrednost iz leta 1994 je v upoštevnem delu določeno:

„1. Od organizacije, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve, opravljena storitev

(a) izobraževanja;

[...]

(c) poklicnega usposabljanja.

[...]

4. Dobava blaga ali opravljanje storitev (razen izpitnih storitev), ki sta tesno povezana s storitvijo, ki spada v točko 1 (glavna storitev), od organizacije ali za organizacijo, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve in ki opravlja glavno storitev, če

(a) so blago ali storitve namenjene neposredni uporabi učenca, študenta ali vajenca (odvisno od okoliščin), ki prejme glavno storitev, in

(b) to storitev v primerih, v katerih se storitev opravi za organizacijo, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve in ki opravlja glavno storitev, opravi druga organizacija, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve.“

10. Pojem „organizacija, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve“, je opredeljen v opombi 1 k skupini 6 Dela II Priloge 9. Glede na navedbe predložitvenega sodišča je College v tem smislu „organizacija, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve“.

III – Spor o glavni stvari

11. Spor o glavni stvari zadeva gastronomske in zabavne storitve, ki jih opravlja College (to pomeni storitve, ki jih College opravi za tisti del javnosti, ki obedi v restavraciji ali obišče predstavo).

12. College glede na navedbe predložitvenega sodišča opravlja komercialne izobraževalne storitve za študente in ponuja programa gastronomije in gostinstva ter uprizoritvenih umetnosti.

13. College z namenom, da bi študenti programa gastronomije in gostinstva pridobili znanja pod praktičnimi pogoji, vodi učno restavracijo. Njegovi študenti pod nadzorstvom mentorjev izpolnjujejo vse naloge restavracije v zvezi s strežbo. Tuje tretje osebe (del javnosti) tam obedujejo in za to plačajo približno 80 % stroškov njihovih obrokov.
14. College na podoben način v okviru programa uprizoritvenih umetnosti – ponovno prek zadevnih študentov – prireja koncerte in gledališke predstave, za kar pobira vstopnino, z namenom, da bi študenti, ki obiskujejo ta program, pridobili praktične izkušnje.
15. Učna restavracija je prilagojena izobraževalnim potrebam študentov programa gastronomije in gostinstva. Hkrati služi kot učilnica za te študente.
16. Ta restavracija ni odprta za splošno javnost. College vodi podatkovno zbirko lokalnih skupin in posameznikov, ki želijo občasno obiskati restavracijo. O dogodkih na College so obveščeni s publikacijo, ki jo pripravi oddelek za gostinstvo.
17. College za dosego najboljših koristi za študente zahteva, da je učna restavracija polno zasedena (obroki za od 30 do 40 oseb) dvakrat v istem dnevu in da sta vključeni dve različni skupini študentov. Če ni tako, je obrok odpovedan.
18. Prirejanje koncertov in gledaliških iger v okviru programa uprizoritvenih umetnosti ima za zadevne študente podobno vlogo kot učna restavracija.
19. Tudi pri teh predstavah je obinstvo omejeno v tem smislu, da gre običajno za prijatelje ali družinske članke študentov ali osebe, ki so se vpisale v podatkovno zbirko pri College.
20. Obiskovalci učne restavracije ali predstave vedo, da plačajo nižjo ceno obroka ali predstave, ki se pripravi oziroma uprizori kot del izobraževanja študentov.
21. Praktično izobraževanje je zasnovano kot del programov. Študenti to upoštevajo ob vpisu v zadevni program. Če praktično izobraževanje, kot sta na primer strežba in izvedba gledaliških predstav in koncertov, ne bi bilo omogočeno, študenti od programov ne bi imeli polne koristi. Pri opravljanju storitev študenti sodelujejo v okviru svojega programa. V skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča je to bistveni del njihovega izobraževanja.
22. Med strankama ni sporno, da bistveni namen opravljanja restavracijskih in zabavnih storitev ni ta, da College s transakcijami, ki neposredno konkurirajo komercialnim podjetjem, pridobi dodaten prihodek.
23. First-tier Tribunal je z odločbo z dne 5. novembra 2012 odločilo, da so restavracijske in zabavne storitve, ki jih College opravlja za del javnosti, oproščene DDV na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV kot opravljanje storitev, tesno povezanih z izobraževanjem.
24. Po pritožbi Commissioners je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) z odločbo z dne 30. januarja 2014 potrdilo odločbo First-tier Tribunal. Po pritožbi Commissioners je Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo vprašanje.

IV – Postopek pred Sodiščem

25. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) Združenega kraljestva, ki odloča o sporu, je zato Sodišče 24. decembra 2015 na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali so ob upoštevanju člena 132(1)(i) Direktive o DDV restavracijske storitve in storitve s področja zabave, ki jih izobraževalna ustanova opravi za javnost (ki ni prejemnik glavne storitve, namreč izobraževanja), ki zanje plača, „tesno povezane“ z izobraževanjem v okoliščinah, v katerih opravljanje teh storitev omogočijo študenti (ki so prejemniki glavne storitve, namreč izobraževanja) v okviru izobraževanja in pri čemer so te storitve bistven del njihovega izobraževanja?

2. Ali je za ugotovitev, ali je opravljanje restavracijskih storitev in storitev s področja zabave zajeto z oprostitvijo iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV kot opravljanje storitev, „tesno povezanih“ z izobraževanjem:

(a) upošteveno, da študentom koristi to, da so udeleženi pri opravljanju zadevnih storitev, ne pa predmet teh storitev?

(b) upošteveno, da teh storitev ne prejmejo ali potrošijo neposredno ali posredno študenti, ampak jih prejme ali potroši javnost, ki zanje plača in ki ni prejemnik glavne opravljene storitve, namreč izobraževanja?

(c) upošteveno, da opravljene storitve z vidika tipičnega prejemnika zadevnih storitev (torej javnosti, ki zanje plača) ne pomenijo sredstva za večjo korist od katere koli druge storitve, ampak so same sebi namen?

(d) upošteveno, da z vidika študentov zadevne storitve niso same sebi namen, ampak udeležba študentov pri opravljanju storitev pomeni sredstvo za večjo korist od glavnih, namreč izobraževalnih storitev?

(e) in v kolikšni meri je treba upoštevati načelo davčne nevtralnosti?

26. Pisna stališča glede teh vprašanj so predložili College, Združeno kraljestvo ter Komisija. Obravnave, ki je bila 10. novembra 2016, so se udeležili College, Združeno kraljestvo in Komisija.

V – Pravna presoja

A – Prvo vprašanje

27. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, kako je treba razlagati pogoj „tesno povezanih“ storitev v členu 132(1)(i) Direktive o DDV. Predvsem želi izvedeti, ali pod njega lahko spadajo tudi storitve, ki jih organizacije, navedene v členu 132(1)(i) Direktive o DDV, opravijo za tretje osebe. Sodišče si to vprašanje zastavlja predvsem zato, ker te tretje osebe prejmejo storitve, ki jih vajenci opravljajo med in v okviru njihovega izobraževanja.

28. Kot je Sodišče že odločilo glede člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive, Direktiva o DDV (po spremembi postal člen 132(1)(i)) ne opredeljuje pojma storitev, „tesno povezanih“ z izobraževanjem.⁽⁶⁾

Iz besedila te določbe pa izhaja, da se ta ne nanaša na opravljanje storitev in dobavo blaga, ki nista povezana z „izobraževanjem otrok ali mladine, šolskim ali univerzitetnim izobraževanjem, poklicnim usposabljanjem ali prekvalifikacijo“.

1. Glavna storitev, pomožna storitev in tesno povezana storitev

29. Sodišče je dalje opredelilo, da je opravljanje storitev in dobavo blaga mogoče šteti kot „tesno povezana“ le tedaj, če ju je mogoče šteti tudi kot pomožni storitvi glavne storitve.(7) Storitve pa je mogoče šteti za pomožno storitev glavne storitve, le če ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve pod najboljšimi pogoji.(8) To na drugi strani pomeni, da mora biti prejemnik glavne in pomožne storitve isti, v nasprotnem primeru bi šlo dejansko za dve samostojni (glavni) storitvi.

30. Ta sklep pa ni nujen. Že besedilo členov 132(1)(i) in 134 Direktive o DDV govori proti temu, da morajo biti tesno povezane storitve pomožne storitve v tem smislu. Nesamostojna pomožna storitev *per definitionem* deli usodo glavne storitve (v obravnavanem primeru obravnave „izobraževalnih storitev“ z vidika DDV) in je zato *per se* oproščena. Posebna oprostitvev storitev, tesno povezanih z oproščeno storitvijo, v nekaj maloštevilnih določbah o oprostitvi je smiselna le tedaj, če je zakonodajalec Unije izhajal iz tega, da so te storitve glede na splošna načela dejansko obdavčljive, vendar pa naj se obravnavajo tudi kot oproščene.

31. Tudi Sodišče je v zadevi Horizon College(9) oprostitvev iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV razširilo na storitve izobraževalne ustanove drugi izobraževalni ustanovi (in s tem ne neposredno učenecem). Prav tako je v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club(10) oprostitvev iz člena 132(1)(m) Direktive o DDV, katere besedilo pa je nekoliko drugačno, na koncu razširilo na storitve, opravljene za tretje osebe (to pomeni osebe, ki se ne ukvarjajo s športom).

32. Člen 132(1)(i) Direktive o DDV torej izhaja iz tega, da „tesno povezana“ storitev ni zgolj nesamostojna pomožna storitev, ampak samostojna (glavna) storitev. Ker pa je ta še tako tesno povezana z oproščeno (glavno) storitvijo, je kljub temu (izjemoma) tudi vključena v oprostitvev, veljavno za to storitev. S tem je tudi pojasnjeno, zakaj člen 134 Direktive o DDV le za te primere izrecno in dodatno zahteva, da je ta sama po sebi samostojna glavna storitev nujna za oproščeno (glavno) storitev.

33. Ob takem razumevanju „tesno povezane“ storitve lahko tudi storitve za tuje tretje osebe prej sodijo na področje uporabe določbe o oprostitvi, kakor pa ob razumevanju, da gre za nesamostojno pomožno storitev. Kljub temu je treba take še „tesno povezane“ storitve še naprej razlikovati od ne več „tesno povezanih“ storitev. Pri tem sta bistvena smisel in namen oprostitvev.

2. Smisel in namen oprostitve transakcij, tesno povezanih z „izobraževalnimi storitvami“

34. Smisel in namen oprostitvev iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV je v tem, da se dostop do izobraževalnih storitev – v korist učencev, študentov in vajencev – ne podraži z DDV.(11) Kakor sta na obravnavi poudarila Komisija in Združeno kraljestvo, je to verjetno povezano s tem, da izobraževanje posameznikov ne koristi le njim, ampak je tudi v javnem interesu (glej naslov poglavja 2 pod naslovom IX Direktive o DDV).

35. Oprostitvev iz člena 132 Direktive o DDV izključujejo odbitek vstopnega davka. Njihov učinek je zato le delna oprostitvev prejemnika storitve. Njihova višina je odvisna od obremenitve izvajalca z DDV (ki se ne odbije). Če so v obravnavanem primeru storitve College obdavčljive, bi bil ta upravičen do odbitka vstopnega davka v zvezi z nabavljenim blagom, tako da bi se morale cene, ki veljajo za tretje osebe, zvišati „le“ za razliko med davčnim dolgom in odbitkom vstopnega davka, da bi College prišel do enakega ekonomskega izida.(12)

36. To kaže, da namen oprostitvev v členu 132(1)(i) Direktive o DDV torej ni ugodnejša obravnava zadevnih davčnih zavezancev (v obravnavanem primeru „izobraževalnih ustanov“). Z ekonomskega vidika namreč oprostitvev uinkuje le kot ugodnejša obravnava prejemnika storitve,

na katerega sedaj odpade manj DDV.

37. To ustreza naravi DDV kot trošarine, ki jo nosi končni potrošnik in ki naj bremeni le njega.(13)

S tega vidika je le težko utemeljiti oprostitve storitev, ki jih neposredno koristijo tretje osebe in ki „so proizvedene“ le ob priložnosti izobraževanja.

38. Poleg tega je treba pri razlagi oprostitve, ki jih določa Direktiva o DDV, upoštevati tudi načelo davčne nevtralnosti. To načelo v okviru pobiranja DDV med drugim prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.(14)

Z vidika končnega potrošnika (v obravnavanem primeru tretje osebe) je razlikovanje po tem, ali obrok zaužije v običajni restavraciji ali pa v učni restavraciji, za njegovo obremenitev z DDV nepomembno. V obeh primerih je potrošnik postrežen in zaužije hrano in v obeh primerih za to postrežbo plača. To, da v učni restavraciji morda obstaja večja stopnja napak – kot je tudi Združeno kraljestvo poudarilo na obravnavi – se upošteva le pri višini protidajatve (ta v obravnavanem primeru znaša le 80 % stroškov obroka). Kakovost restavracijske storitve na obstoj te ne vpliva.

39. Z vidika načela nevtralnosti ne more biti ustrezno, da se potrošnike le zato razbremeni DDV, ker hkrati poteka tudi oproščeno izobraževanje drugih oseb. To velja tudi takrat, kadar sta učna restavracija in učno gledališče dejansko na razpolago le omejenemu delu javnosti. Če v smislu zakonodaje o DDV obstaja ekonomska dejavnost, potem je omejitev kroga strank – kot menita tudi Komisija in Združeno kraljestvo – nepomembna za pravilno obdavčenje strank. Tudi strežba v tako imenovanih „Membersclubs“, ki jo opravi gostinec, je ekonomska dejavnost, za katero velja načelo nevtralnosti. Enako velja za restavracijo, ki vstop dovoljuje le osebam, katerih ime se začne s črko „A“. Ta je kljub temu v konkurenčnem razmerju z vsako drugo restavracijo, kjer začetna črka imena ne igra nobene vloge. Enako velja v tu obravnavanem primeru, v katerem se mora oseba predhodno registrirati, če želi priti v poštev kot gost.

B – Drugo vprašanje, točke od (a) do (d)

40. Namen drugega vprašanja predložitvenega sodišča, razširjenega v točkah od (a) do (d), je v bistvenem razjasniti razmejitvenih meril, v skladu s katerimi je mogoče še tesno povezano storitev ločiti od ne več tesno povezane storitve.

41. Pri tej razmejitvi je treba upoštevati, da je treba po mnenju Sodišča oprostitve razlagati ozko, pri čemer se je treba glede na novejšo sodno prakso pri razlagi ravnati predvsem po smislu in namenu določbe.(15)

Sodišče tako izrecno navaja: „Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji navedenih oprostitvev in mora upoštevati zahteve načela davčne nevtralnosti. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi jim bil odvzet učinek.“(16)

42. Pri tem ne zadošča, da storitve za tretje osebe zgolj optimizirajo izobraževalni namen. Nasprotno, v skladu s členom 134 Direktive o DDV morajo biti nujne za oproščene transakcije. Sodišče je temu ustrezno v sodbi Komisija/Nemčija odločilo, da opravljanje odplačnih storitev za tuje tretje osebe ni oproščeno, tudi če jih je mogoče šteti za zelo koristne za univerzitetno izobraževanje, vendar pa ne za nujno potrebne za doseg njegovega namena.(17)

43. Odločilno je, ali obdavčitev teh storitev podraži dostop do oproščene storitve. Primer za to je sodelovanje dveh podjetij neposredno v korist končnega potrošnika, ki je oproščen plačila DDV, kot v sodbi Horizon College.(18)

Ta je zadevala sodelovanje dveh izobraževalnih ustanov z delitvijo dela pri opravljanju storitev na

vstopni strani. Sodišče je storitve med dvema izobraževalnima ustanovama, oproščena davka, šteló za oproščene z namenom, da bi se preprečilo, da bi bili študenti, upravičeni do ugodnosti, obremenjeni z DDV le zato, ker jim storitev izobraževanja ni bila opravljena neposredno, ampak le posredno prek druge izobraževalne ustanove. V obravnavanem primeru pa je položaj drugačen. V tem primeru se na izstopni strani hkrati opravljajo odplačne izobraževalne storitve študentom in odplačne restavracijske oziroma gledališke storitve tretjim osebam.

44. Za domnevo „tesno povezane“ storitve pa ravno ne zadošča, da do storitev pride in da se opravijo za tretje osebe „le“ priložnostno kot neke vrste proizvod v okviru oproščene storitve. Kajti v tem primeru obdavčitev proizvodov ne zviša stroškov prejemnika storitve, ki je upravičen do ugodnosti (v obravnavanem primeru študentov za dostop do izobraževalnih storitev).(19) Obdavčitev storitev v obravnavanem primeru namreč podraži „le“ dostop do restavracijskih in gledaliških storitev za obiskovalce restavracije in gledališča.(20) Zato ne gre za storitev, ki bi bila tesno povezana z oproščeno izobraževalno storitvijo.

45. Ta sklep tudi ustreza temu, da ima DDV naravo trošarine. Če naj bo potrošnik (porabnik) obremenjen z DDV glede na premoženje, porabljeno za potrošnjo, se je najprej treba vprašati, za kaj je porabil svoje premoženje. Tretja oseba pa v obravnavanem primeru znesek plača primarno in neposredno (to pomeni v neposredni zvezi) za obrok v restavraciji (oziroma za gledališko predstavo) in ne za to, da se učenci/študenti izobražujejo.

VI – Predlog

46. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo), odgovori tako:

1. Tesno povezane transakcije v smislu člena 132(1) Direktive o DDV so samostojne storitve, ki bi, če bi bile obdavčene, podražile tudi dostop do sicer oproščenih storitev. Mednje ne sodijo restavracijske in zabavne storitve, ki jih izobraževalna ustanova opravi za del javnosti, ki zanje plača in ki ni prejemnik oproščene izobraževalne storitve.

2. Za razmejitev je pomembno (in za obstoj oprostitve škodljivo), da osebe, ki so upravičene do ugodnosti, sodelujejo pri oskrbi drugih potrošnikov. Prav tako je pomembno, da tretje osebe plačajo protidajatev za lastno potrošnjo, to pomeni ne za izobraževanje študentov. Na koncu je tudi pomembno, da imajo storitve za tretje osebe – tako z vidika tretjih oseb kakor tudi z vidika študentov – samostojni namen (oskrba tretjih oseb), ki obstaja poleg še naprej oproščenega namena izobraževanja.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL 2006, L 347, str. 1.

3 – V zvezi s tem obstaja sodba Sodišča z dne 14. junija 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 – V sodbi z dne 20. junija 2002, Komisija/Nemčija (C-287/00, EU:C:2002:388), je bilo to vprašanje že načeto, saj je Nemčija raziskovalne dejavnosti univerz v razmerju do tretjih oseb obravnavala kot oproščene.

5 – Glej sodbo Bundesfinanzhof (BFH) z dne 26. oktobra 1989 – V R 25/84, BStBl. II 1990, str. 98; BFH ni priznalo oprostitve, ker se frizerske storitve, opravljene strankam, razlikujejo od izobraževalnih storitev frizerja v razmerju do vajencev.

6 – Sodbi z dne 20. junija 2002, Komisija/Nemčija (C-287/00, EU:C:2002:388, točka 46), in z

dne 14. junija 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 27).

7 – Sodbe z dne 14. junija 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 28); z dne 6. novembra 2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, to?ka 34 in naslednja); z dne 1. decembra 2005, Ygeia (C?394/04 in C?395/04, EU:C:2005:734, to?ka 17 in naslednja), in z dne 11. januarja 2001, Komisija/Francija (C?76/99, EU:C:2001:12, to?ka 27 in naslednje).

8 – Sodbe z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C?308/96 in C?94/97, EU:C:1998:496, to?ka 24 in naslednja); z dne 6. novembra 2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, to?ka 34), in z dne 1. decembra 2005, Ygeia (C?394/04 in C?395/04, EU:C:2005:734, to?ka 19).

9 – Sodba z dne 14. junija 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343).

10 – Sodba z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571).

11 – Glej sodbi z dne 20. junija 2002, Komisija/Nem?ija (C?287/00, EU:C:2002:388, to?ka 47), in z dne 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 26); glej podobno glede ?lena 13(A)(1)(b) Šeste direktive sodbo z dne 11. januarja 2001, Komisija/Francija (C?76/99, EU:C:2001:12, to?ka 23).

12 – V nasprotju z mnenjem Komisije pri opravljanju restavracijskih storitev za pla?ila, ki ne pokrivajo stroškov, ne pride per se do prese?ka vstopnega davka, saj se za nakup ?ivil v prete?ni meri verjetno uporablja ni?ja stopnja davka, kar razlo?i, zakaj si College prizadeva za oprostitev.

13 – Sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, to?ka 19), in z dne 7. novembra 2013, Tulic? in Plavo?in (C?249/12 in C?250/12, EU:C:2013:722, to?ka 34), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C?69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, to?ka 21).

14 – Sodbe z dne 7. septembra 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, to?ka 20); z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, to?ka 30), in z dne 11. junija 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, to?ka 22).

15 – Sodbe z dne 21. marca 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, to?ka 23); z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, to?ka 30); z dne 14. junija 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 16); z dne 20. junija 2002, Komisija/Nem?ija (C?287/00, EU:C:2002:388, to?ka 47), in z dne 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 25).

16 – Sodbe z dne 21. marca 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, to?ka 23); z dne 10. junija 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, to?ka 30); z dne 14. junija 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 16); z dne 20. junija 2002, Komisija/Nem?ija (C?287/00, EU:C:2002:388, to?ka 47), in z dne 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 25).

17 – Sodba z dne 20. junija 2002, Komisija/Nem?ija (C?287/00, EU:C:2002:388, to?ka 48).

18 – Sodba z dne 14. junija 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343).

19 – Zadnje bi bilo na primer mogo?e domnevati, ?e bi izobra?evalna ustanova izobra?evalno gradivo, ki ga je sama razvila, prodajala lastnim u?encem.

20 – V tem pogledu se v obravnavanem primeru kažejo jasne vzporednice s sodbo z dne 20. junija 2002, Komisija/Nemčija (C-287/00, EU:C:2002:388).