

Ideiglenes változat

MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. október 3.(1)

C?449/17. sz. ügy

A & G Fahrschul?Akademie GmbH

kontra

Finanzamt Wolfenbüttel

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének i) és j) pontja – Az iskolai, illetve egyetemi oktatás adómentessége – Az iskolai, illetve egyetemi oktatás, elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények, valamint tanárok által adott magánórák fogalma – A B és C1 kategóriás vezet?i engedély megszerzését célzó járm?vezetés?oktatás e fogalmak alá sorolása – Járm?vezet?i iskolát üzemeltet? korlátolt felel?sség? társaság”

Bevezetés

1. A járm?vezet?i készség a mai társadalomban olyan általános, mint az olvasás és írás készsége, szinte mindenki rendelkezik vezet?i engedéllyel. Indokolja?e azonban ez a járm?vezetés?oktatás adómentességét, az írás? és olvasás oktatásához hasonló szabályok szerint? Nagyon leegyszer?sítve ez a jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett probléma.

A jogi háttér

Az uniós jog

2. A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

i) a gyermek? és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés [helyesen:

szakképzés], illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

j) az iskolai vagy egyetemi oktatáshoz kapcsolódó, tanárok által adott magánórák.”

A német jog

3. A 2001/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontját az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló német törvény) 4. §-ának (21) bekezdése ültette át a német jogba. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt információk alapján e rendelkezés a jog jelenlegi állapotában nem teszi lehetővé a járművezetői iskolák adómentességét.

4. A járművezetői oktatói és iskolai engedélyt a Gesetz über das Fahrlehrerwesenben (járművezetői oktatókról szóló német törvény) foglalt rendelkezések szabályozzák.

A tényállás, az eljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

5. Az A & G Fahrschul-Akademie GmbH (a továbbiakban: A & G Fahrschul-Akademie) járművezetői iskolát működtet, német jog szerint alapított társaság. A 2010. adóévben e társaság héakötelesként jelentette be a tevékenysége keretében teljesített ügyleteket. A 2014. december 22-én kelt, a Finanzamt Wolfenbüttelhez (wolfenbütteli adóhivatal) intézett levelében azonban a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontjára hivatkozva az adó nullára történő csökkentésével való korrekcióját kérte.

6. Az adóhivatal elutasította az A & G Fahrschul-Akademie kérelmét. A társaság a bíróság előtt megtámadta ezt a határozatot, keresetét azonban elutasították. A társaság a kérdést elterjesztő bíróságtól kérte az elsőfokú bíróság ítéletének felülvizsgálatát.

7. E körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Magában foglalja-e a [...] 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontjában található iskolai, illetve egyetemi oktatás fogalom a B és C1 kategóriás járművezetői engedély megszerzését célzó járművezetés-oktatást?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: Következik-e a felperesnek a [...] 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében vett hasonló céllal létrehozott intézménykénti elismerése a járművezetői oktatók vizsgáztatására és a járművezetői és iskolai engedély megszerzésére vonatkozó [...] törvényben [...] található törvényi szabályozásból és a tanulóvezetők biztonságos, felelősségteljes és környezettudatos közlekedési résztvevőkké történő képzésének közérdeke céljából?

3) A második kérdésre adott nemleges válasz esetén: Feltétele-e a [...] 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontjában található »[magán]tanár« fogalomnak, hogy az adóalany egyéni vállalkozó legyen?

4) A második és harmadik kérdésre adott nemleges válasz esetén: Már attól a [...] 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja értelmében vett »[magán]tanárnak« minősül-e egy oktató, ha saját számlájára és saját felelősségére tevékenykedik, vagy a »[magán]tanár« minősítés más követelmények teljesítését is igényli?”

8. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem 2017. július 26-án érkezett a Bírósághoz. Az A &

G Fahrschul?Akademie, a német, a spanyol, az olasz, az osztrák, a portugál és a finn kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Az A & G Fahrschul?Akademie, a német és a spanyol kormány, valamint a Bizottság képviseltette magát a 2018. június 20-i tárgyaláson.

Elemzés

9. A kérdést el?terjeszt? bíróság négy kérdést terjesztett a Bíróság elé, amelyek célja annak megállapítása, hogy a B és C1 kategóriás vezet?i engedély megszerzését célzó járm?vezetés?oktatásra irányuló tevékenység a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja alapján az adómentesség hatálya alá tartozik-e. Egymás után bemutatom a négy kérdést. Kulcsfontosságú ebb?l a szempontból azonban az els? kérdésre adott válasz, mivel az meghatározza a további kérdésekre adott választ.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés?

10. Ami az els? kérdést illeti, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a B és C1 kategóriás vezet?i engedély megszerzését célzó járm?vezetés?oktatás megfelel-e a 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontjában található iskolai, illetve egyetemi oktatás fogalmának.

11. A jelen ügyben észrevételt el?terjeszt? érdekelt felek véleménye megoszlik abban a kérdésben, hogy járm?vezetés?oktatás min?sülhet-e iskolai, illetve egyetemi oktatásnak. A német, az osztrák, a portugál, a finn kormány, valamint a Bizottság többé?kevésbé határozottan nemleges válasz adását javasolja e kérdésre. Az A & G Fahrschul?Akademie, valamint a spanyol és az olasz kormány ugyanakkor igenl? választ javasolnak.(3)

12. Én is ehhez az els? nézethez csatlakozom. Álláspontom szerint az iskolai, illetve egyetemi oktatás fogalma nem foglalja magában a járm?vezetés?oktatást. Ez az álláspont következik a 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjának szó szerinti és teleologikus értelmezéséb?l is.

A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának szövege

13. El kell ismerni, hogy a 2006/112 irányelv lengyel nyelv? változatának létrehozói kreativitásukról tettek tanúbizonyságot, amikor ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában a „kszta?cenie powszechnie lub wy?sze” (általános, illetve fels?fokú oktatás) megfogalmazást használták. Az e rendelkezés más nyelvi változatainak túlnyomó többsége olyan kifejezést használ, amelyet inkább „kszta?cenie szkolne lub uniwersyteckie” (iskolai, illetve egyetemi oktatás) megfogalmazásként kellene fordítani: a francia nyelv? változatban „enseignement scolaire ou universitaire”, az angol nyelv? változatban „school or university education”, a német nyelv? változatban „Schul? und Hochschulunterricht”, és így tovább. Ugyanakkor paradox módon ez a terminológiai eltérés lehet?vé teszi az uniós jogalkotó szándékának még jobb megértését az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentességgel kapcsolatban. Ugyanis egyrészt?l mindenki számára hozzáférhet? – alacsonyabb szinteken akár kötelez? jelleg? – széles kör?, valamint általános, azaz szakismeretek igen széles körét átfogó, valamennyi tagállamban fennálló iskolai és egyetemi rendszer keretében megvalósuló oktatásról van szó. Az ilyen, egyes országokban nemzeti oktatásnak nevezett, általában alap?, közép? és fels?fokúként meghatározott szakaszokra bontott rendszer a teljes lakosság számára a modern társadalmi életben történ? részvételt lehet?vé tev? tudás és készségek széles körének elsajátítását biztosítja, mind a magán?, mind a szakmai szféra területén.

14. Ezt az iskolai oktatást többek között az jellemzi, hogy azt a jogszabályok szigorúan és

átfogó jelleggel szabályozzák. E rendelkezések meghatározzák az iskolarendszer szerkezetét és az iskolák működésének módját, a tanterveket, a tanárok szakképesítését, valamint a diplomaszerzés szabályait.

15. A tagállamok többségében az oktatás e rendszere az állami iskolákon alapul, amelyekben az oktatás gyakran egészben vagy részben ingyenes. Az ingyenes oktatás esetében természetesen nem merül fel a héakötelezettség kérdése. Az állami iskolák rendszerét azonban kiegészíthetik a magániskolák, amelyek díjazás fejében nyújtanak oktatási szolgáltatásokat. Előfordul, hogy egyes oktatási szolgáltatásokat az állami iskolában is díjfizetés ellenében nyújtanak. Az ilyen szolgáltatásoknak főszabály szerint a háa hatálya alá kell tartozniuk. Egyrészt az ilyen szolgáltatások költségei növekedésének, másrészt a köz- és magánszféra szereplői közötti verseny torzulásának elkerülése érdekében azonban az uniós jogalkotó az iskolai, illetve egyetemi oktatásként meghatározott tevékenység tekintetében bevezette a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentességet. E rendelkezést ezért úgy kell értelmezni, hogy, amennyiben a tagállamban működő általános (iskolai), illetve felsőfokú (egyetemi) oktatási rendszer keretében egyes szolgáltatásokat akár az állami iskolák (e rendelkezés terminológiája szerinti „közintézmények”), akár magániskolák („egyéb [...] elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények” díjazás ellenében nyújtanak, e szolgáltatásokra háamentesség vonatkozik.

16. A járművezetésoktatás ugyanakkor – amint az a jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt információkból következik – nem képezi a németországi iskolai rendszer részét. Hasonló a helyzet – amennyire én tudom – a többi tagállamban is. Ez egy speciális készségek átadását célzó szolgáltatás, amely gépjárművek közutakon való vezetéséhez szükséges vezetői engedély megszerzését teszi lehetővé. E szolgáltatást díjazás fejében olyan, az A & G Fahrschulakademiehez hasonló szakosodott szervezetek nyújtják, amelyek – még ha azokat egyes nyelvekben általában iskoláknak is nevezik („auto-école”, „Fahrschule”) – nem tartoznak az egyes tagállamok iskolarendszerébe.

17. Az iskolai, illetve egyetemi oktatás 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti fogalma nem foglalja tehát magában azokat a szakosodott szervezetek által nyújtott, a járművezetésoktatáshoz hasonló szolgáltatásokat, amelyek nem képezik az egyes tagállamokban működő iskolarendszer részét, és amelyeket ezen államok iskolarendszerétől független szervezetek nyújtanak.

A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség célja

18. Az iskolai, illetve egyetemi oktatás fogalmának, vagy az említett rendelkezésben foglalt adómentességnek a járművezetői iskolákra való kiterjesztése álláspontom szerint nem lenne összeegyeztethető e rendelkezés céljával sem.

19. A 2006/112/EK irányelv 132. cikke az ezen irányelv IX. címe alatti, az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetben található. Az e cikk, valamint annak első bekezdésének i) pontja szerinti adómentességet tehát közérdeke okokkal indokolják meg, amelyek alapján az ezen adómentességben részesülő tevékenységeket kifejtik.

20. Az alap-, közép- és felsőfokú általános oktatási szolgáltatások esetében ez a közérdek meglehetősen nyilvánvaló. Bizonyos fajta tudás és készségek ismerete elengedhetetlen a modern társadalomban az élethez, és nemcsak az egyes személyek, hanem az egész társadalom érdekét szolgálják, mivel elősegítik annak zavartalan működését. Ebből az okból az oktatás bizonyos szintig kötelező. Nemcsak a kötelező oktatáshoz kapcsolódik azonban közérdek. A modern társadalmak ugyanis az oktatás kötelező szintjét jelentősen meghaladó, magasabb képzettséggel rendelkező személyek nélkül nem tudnának működni és gazdaságilag, kulturálisan és politikai

szempontból fejlődni. Hiszen nem véletlenül nevezzük ezeket tudásalapú társadalmaknak.(4)

21. Ezen okok miatt a modern államok, ideértve a tagállamokat, jelentős pénzösszegeket fordítanak az oktatási rendszerek fenntartására és fejlesztésére. Ellentmondásos lenne tehát, ha ezzel egyidejűleg korlátoznák az e rendszerhez való hozzáférést azáltal, hogy a rendszer keretében nyújtott szolgáltatások költségeit adóztatás útján növelik. Ez az egyenlőség elvével is ellentétes lenne, mivel a kevésbé tehetősek számára megnehezítené az oktatási rendszerhez való hozzáférést. Végül, ne felejtsük el, hogy a gyermekek oktatásának költségeit általában a szülők viselik. Ez gyakran igen magas és nem egyszeri költséget jelent, és azt hosszú időn keresztül kell viselni. Amennyiben e költség kezd a szülők számára megfizethetatlenné válni, nemcsak arról mondhatnak le, hogy a gyermekek oktatásban részesüljenek, hanem magáról a gyermekvállalásról is, amely így a számos tagállamban ismert demográfiai problémákhoz fog vezetni.

22. Mindez indokolja az iskolai és egyetemi oktatás 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentességét.

23. Ugyanakkor, amint azt a német kormány elterjesztett észrevételeiben helytállóan megjegyzi, nehéz olyan közérdeket találni, amely megindokolná a gépjárművezetés oktatásának héamentességét. E készség kétségtelenül nagyon hasznos, annak megszerzése azonban az egyes személyek, és nem pedig a társadalom egészének érdekét szolgálja. A társadalom megfelelő működése semmilyen vonatkozásban nem függ e készségtől abban az értelemben, ahogy annak működése függ a teljes lakosság bizonyos minimális szintű képzettségétől.

24. Természetesen, bizonyos körülmények között, például nehezen elérhető területeken, vagy bizonyos szakmák gyakorlása érdekében a saját járművel való közlekedés egyenesen elengedhetetlen. Ezen engedély megszerzése azonban mindenekelőtt egyes személyek érdekét, és nem pedig a közérdeket szolgálja, és nem indokolja a héamentességet. Ugyanezen okból nem mentesülnek a héa alól, legfeljebb kedvezményes adómérték szerint adóznak az élethez elengedhetetlen termékek, mint az élelmiszer, a ruha vagy a lakás. Ezenfelül a saját járművel való közlekedéshez nemcsak az erre szolgáló engedély megszerzése, hanem magának a járműnek a megvásárlása is szükséges. Mentésíteni kellene ezért ezen okból a gépjárművek megvásárlását is az adó alól.

25. A járművezetésoktatás megadóztatása miatt nem merül fel a verseny torzulásának veszélye, hiszen nincs olyan közintézményi rendszer, amely ilyen típusú szolgáltatást ingyenesen nyújtana, és amellyel a magánintézményeknek versenyezniük kellene. Az iskolarendszerrel ellentétben a járművezetésoktatásra írásszabály szerint díjfizetés ellenében kerül sor.

26. Végül nem győz meg különösen az A & G Fahrschul-Akademie azon érve sem, amely szerint a járművezetők megfelelő oktatása a balesetek számának csökkenése és a közúti közlekedés javítása révén a közérdeket szolgálja.

27. A járművek közutakon való közlekedése természetes módon bizonyos veszéllyel, így a balesetek és következményeik kockázatával jár együtt. E veszélyek csökkentése érdekében az állam a járművek vezetésének lehetőségét megfelelő engedély megszerzésének követelménye révén szabályozza. Ez éppen azt szolgálja, hogy a járművezetők olyan tudással és készségekkel rendelkezzenek, amelyek lehetővé teszik számukra a biztonságos vezetést. A közúti közlekedés biztonságának biztosításán alapuló közérdek jelen ügyben a jármű vezetésére való jogosultság megszerzésének követelménye révén jelenik meg. Az ezen engedély megszerzéséhez szükséges ismeretek és készségek járművezetésoktatáson való részvétellel történő elsajátítása azonban már maguknak az érdekelt feleknek az érdeke.

28. Amint a fentiekben már rámutattam, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti héamentesség olyan közhasznú tevékenységekre vonatkozik, amelyek esetében e tevékenységek adómentességét a közérdek indokolja. E bekezdés rendelkezéseit nem lehet úgy értelmezni, hogy azok kiterjedjenek azokra a tevékenységekre is, amelyek nem közhasznúak. Ezt nemcsak a héamentességhez hasonló kivételek megszorító értelmezésének elve követeli meg. A héarendszer alapja ugyanis valamennyi ügyletnek a gazdasági ciklus minden szakaszában megvalósuló általános adóztatása, amelynek során az adózás gazdasági terhe a fogyasztókra hárul. Az adómentességek mindegyike torzíja e rendszer megfelelő működését. Ezért az ilyen adómentességet csak abban az esetben lehet alkalmazni, ha az szükséges, és azt specifikus célkitűzés, például közérdekű szolgáltatások költségeinek csökkentése indokolja. Az adómentesség alkalmazását ugyanakkor el kell kerülni olyan esetekben, amikor az adóztatás lehetséges, és nem ellentétes az ilyen típusú különleges célokkal.(5)

29. A fenti indokok alapján úgy vélem, hogy a járművezetés/oktatás héamentessége nem igazolható a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség céljával.

A Bíróságnak a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti adómentességekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata

30. Nem célom jelen ügyben számba venni a Bíróság 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti héamentességgel kapcsolatos teljes ítélkezési gyakorlatát, ugyanis arra álláspontom szerint nincs szükség. Ugyanakkor mind a kérdést előterjesztő bíróság, mind az eljárásban részt vevő egyes felek, különösen az A & G Fahrschul/Akademie, valamint a spanyol és az olasz kormány, hivatkoznak a Bíróság ítéleteiben foglalt egyes megállapításokra, amelyek alapján véleményük szerint az általam fentiekben bemutatottaktól eltérő következtetéseket lehet levonni. Emiatt tisztázni kell pár dolgot.

31. Elsként, a Bizottság kontra Németország ügyben (C/287/00) a Bíróság arra kérdésre adott választ, hogy az ellenérték fejében végzett kutatás tekinthető-e a 77/388/EGK irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti egyetemi oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásnak.(6) Ennek során a Bíróság megállapította, hogy az iskolai, illetve egyetemi oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat nem lehet indokolatlanul széken értelmezni.(7) E megállapításból azonban álláspontom szerint nem lehet messzemenő következtetéseket levonni. Az uniós jogalkotó ebben az esetben szándékosan a szorosan összefüggő szolgáltatások homályos fogalmát használta annak érdekében, hogy a jogalkalmazás során lehetővé váljon különböző típusú szolgáltatások adómentessé nyilvánítása, amelyek a gyakorlatban a szigorúan vett oktatási tevékenységhez kapcsolódhatnak. Ilyen szolgáltatások lehetnek például az étkeztetési szolgáltatások, ha azokat az oktatási intézmény diákjai a tanterv részeként nyújtották.(8) E fogalom Bíróság általi székes meghatározása tehát kifejezetten ellentétes lenne a jogalkotó akaratával és e rendelkezés céljával. Ez azonban nem jelenti azt, hogy hasonló megengedő értelmezés lenne alkalmazandó a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában használt más fogalmak, különösen azon fogalmak esetében, amelyek, mint az iskolai, illetve egyetemi oktatás, az e rendelkezés szerinti héamentesség alkalmazási körét határozzák meg.

32. Másodsorban, az A & G Fahrschul/Akademie, valamint a spanyol és az olasz kormány a Bíróság egy olyan megállapítására hivatkoznak, amelyet érdemes itt egészében idézni. A Bíróság ugyanis megállapította, hogy az iskolai, illetve egyetemi oktatás 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) és j) pontjának jelenlegi szövege szerinti fogalma „nem korlátozódik kizárólag a képzés megszerzésére irányuló vizsgát vagy szakmai tevékenység gyakorlására irányuló képzésben való részvételt lehetővé tevő oktatási tevékenységekre, hanem magában foglal más

tevékenységeket, amelynek során az oktatás iskolában vagy felsőoktatási intézményben folyik, és amelynek célja a tanulók vagy hallgatók ismereteinek vagy képességeinek fejlesztése, feltéve hogy e tevékenységek nem tisztán szórakoztatási célokat szolgálnak”(9).

33. Az eljárás említett résztvevői ebből a megállapításból azt a következtetést vonják le, hogy az ismeretek, illetve képességek átadásán alapuló valamennyi tevékenységet, amennyiben az nem tisztán szórakoztatási célokat szolgál, megilleti az említett rendelkezés szerinti adómentesség. Mivel a járművezetés-oktatás nyilvánvalóan nem kizárólag szórakoztatási célokat szolgál, ezen adómentességnek ki kell terjednie a járművezetői iskolák tevékenységére is.

34. Álláspontom szerint azonban ezen érvelés egy, a Bíróság ítéletének kontextusából kiragadott részlet szelektív értelmezésen alapul.

35. Először is azért, mert ezen értelmezés nem foglalkozik az idézett részlet „iskolában vagy felsőoktatási intézményben” megfogalmazásával. E szavak közvetlenül a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) és j) pontjának jelenlegi szövegéhez kapcsolódnak, amely szerint a lengyelül eltérő nyelvi változatokban az adómentesség az iskolai, illetve egyetemi oktatásra vonatkozik. E fogalmat tehát – amint arra a jelen indítvány 13–17. pontjában már utaltam – alap-, közép- és felsőfokú iskolákban megvalósuló általános iskolarendszerre való hivatkozásként kell értelmezni. Nem lehet emiatt a Bíróság ítéletének idézet részletéből arra következtetni, hogy azon tevékenység, amelyet nem e rendszer keretében folytatnak, adómentességben részesül, ha az nem tisztán szórakoztatási célokat szolgál.

36. Másodsorban a Bíróság az említett ügyekben nem a konkrét intézmény ilyen oktatási rendszerhez való tartozásáról,(10) hanem az oktatás konkrét tárgya adómentességének lehetőségéről határozott. A Bíróság ennek során arra a következtetésre jutott, hogy ezen adómentesség nemcsak az adott típusú iskolákban kötelező program szerinti alapképzés részét képező tárgyakra terjedhet ki, hanem más foglalkozásokra is, amennyiben azok nem tisztán szórakoztatási célokat szolgálnak. Mindez azonban azzal a feltétellel igaz, hogy az oktatásra az iskolai és egyetemi oktatási rendszer keretében, és nem teljesen ezen a rendszeren kívül kerül sor.

37. Igaz ugyan, hogy a Haderer ítéletben a Bíróság, úgy tűnik, elismerte bizonyos típusú intézményekben – köztük a németországi népfiskolákban („Volkshochschule”) – folytatott oktatás adómentességét. Figyelembe kell azonban venni, hogy a Bíróság ebben az ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azon az előfeltevésen alapuló kérdésére adott választ, hogy az ilyen típusú intézmény a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának jelenlegi szövege szerinti iskolai, illetve egyetemi oktatás rendszeréhez tartozik. A Bíróság e kérdés elbírálását, amelyet az eljárásban résztvevő adóhivatal vetett fel, végső soron a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe utalta. Amennyiben a Volkshochschule tevékenysége kapcsán felmerülhet a kérdés, hogy az az említett rendelkezés szerinti iskolai, illetve egyetemi oktatásnak minősül-e, annyiban álláspontom szerint nem kétséges, hogy a járművezetői iskolák tevékenysége nem képezi az ilyen oktatási rendszer részét.

38. Végül, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából arra lehet következtetni, hogy a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti iskolai, illetve egyetemi oktatás fogalmát nem lehet az egyes tagállamok oktatási rendszereinek vonatkozásában értelmezni, mivel e rendszerek egymástól eltérőek lehetnek, ami az e rendelkezések szerinti adómentességnek az említett irányelv céljával ellentétes módon történő, eltérő alkalmazását eredményezné.(11) E szabály azonban nem tekinthető abszolút érvényesnek, mivel maga az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja is szükségszerűen a nemzeti oktatási rendszerekre utal, megállapítva, hogy az adómentesség olyan tevékenységekre vonatkozik, „amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak”. A jelen ügy kontextusában a Bíróság ezen megállapítása álláspontom

szerint csak azt jelenti, hogy az a körülmény, hogy egyes nyelvekben a járművezetői iskolák nevében szerepel az „iskola” szó, nem jelenti annak automatikus elismerését, hogy azok említett rendelkezés szerinti iskolai, illetve egyetemi oktatást nyújtanak.

A járművezetés-oktatás mint szakképzés

39. A spanyol kormány azt állítja, hogy a járművezetés-oktatásnak a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján héamentesnek kellene lennie, azonban nem iskolai, illetve egyetemi oktatásként, hanem szakképzésként. E kormány érvelése szerint a járművezetői engedély elengedhetetlen egyes szakmák gyakorlásához, gyakran pedig a munkahelyre való eljutáshoz.

40. Nem osztom azonban ezt az álláspontot, legalábbis nem jelen ügy vonatkozásában.

41. Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kiderül, az alapügy a B és C1 kategóriás járművezetői engedély megszerzését célzó járművezetés-oktatás esetleges héamentességére vonatkozik. A vezetői engedélyek kategóriáit az uniós jogban jelenleg egységesen a vezetői engedélyekről szóló, 2006. december 20-i 2006/126/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv(12) szabályozza. A B kategória személygépjárművekre és kishaszongépjárművekre,(13) a C1 kategória könnyű tehergépjárművekre(14) vonatkozik.

42. A B kategóriájú vezetői engedély a vezetői engedélyek elsődleges kategóriája, amely a magáncélra szánt személygépkocsik vezetéséhez szükséges. Az ilyen kategóriájú vezetői engedély birtoklása, ahogy a spanyol kormány megállapítja, elengedhetetlen lehet egyes szakmák gyakorlásához, például taxi-szolgáltatás nyújtásához. Ugyanez vonatkozik azonban számos képességre, kezdve az olvasás- és íráskészséggel. Szakképzésnek kell-e tekinteni ez alapján az olvasás és írás oktatását? Álláspontom szerint szakképzésnek csak olyan tevékenységet lehet tekinteni, amely kizárólag vagy mindenekelőtt szakmai tevékenység gyakorlásához felhasznált ismeretek vagy képességek megszerzését eredményezi, vagy esetleg olyan tevékenységet, amely kifejezetten olyan személyekre irányul, akik szakmai célból konkrét képességekre akarnak szert tenni. Meghatározott típusú képzés szakképzésként kizárólag abból a célból történő elismerése, hogy az annak során elsajátított képességek szakmai tevékenység gyakorlásához is felhasználhatók, azonban e fogalom alkalmazási körének korlátlan kiterjesztését is eredményezhetné. Ezen érvelés alapján *ad absurdum* bármely képesség megszerzése elengedhetetlen lehet például ugyanezen készséget oktató személy szakmájának gyakorlásához. Ezért álláspontom szerint a B kategóriás járművezetői engedély megszerzését célzó járművezetés-oktatás nem tekinthető szakképzésnek.

43. A C1 kategóriás járművezetői engedély esetében a helyzet összetettebb. Az e kategóriába tartozó vezetői engedélyek 7,5 tonna megengedett legnagyobb össztömegű tehergépjárművek vezetésére jogosítanak fel. E járműveket leggyakrabban áruk díjazás fejében végzett közúti szállításához, tehát szakmai tevékenységhez használják. Az ilyen kategóriájú vezetői engedélyek azonban magáncélokra, például egyes lakóbuszok vezetéséhez is szükségesek lehetnek, mivel ezek össztömege gyakran meghaladja a 3,5 tonnát. Ezzel összefüggésben a C1 kategóriás járművezetői engedély megszerzését célzó járművezetés-oktatást akkor lehetne szakképzésnek tekinteni, ha a nemzeti bíróság megállapítaná például, hogy az az áruk közúti szállításához kapcsolódó tevékenység gyakorlását tervező személyekre irányul, és az ilyen módszerek oktatásának elválaszthatatlan részét képezi. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra irányuló kérelemből azonban nem következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ilyen megállapítást tett volna, és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések egyértelműen nem érintik a szakképzés 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának kontextusában történő értelmezését. Nem állnak fenn tehát a jelen ügyben olyan indokok, amelyek alapján a C1 kategóriás járművezetői engedély megszerzését célzó járművezetés-oktatást szakképzésnek

lehetne tekinteni.

Záró megjegyzés és a javasolt válasz

44. Amint volt már alkalmam a fentiekben bemutatni, a vezet?i engedélyekre vonatkozó rendelkezéseket az uniós jogban a 2006/126/EK irányelv alapján egységesítették. Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése tartalmazza a valamennyi tagállamban kiállított vezet?i engedélyek kölcsönösen elismerésének elvét. Ez azt jelenti, hogy az Európai Unió területén lakóhellyel rendelkező személyek bármely tagállamban szerezhethetnek vezet?i engedélyt, és azt valamennyi tagállamban, így az aktuális lakóhely szerinti tagállamban is használhatják. A különböző tagállamok szerinti járművezet?i iskolák tehát egymással közvetlenül versenyezhetnek. Emiatt álláspontom szerint kiemelten fontos, hogy a Bíróság a nemzeti bíróságok további megállapításaira való hivatkozás nélkül egyértelmű választ adjon ezen iskolák héamentességét illetően, mivel az említett adómentesség ezzel ellentétes tagállami elbírálása e verseny torzulását eredményezheti. Az egyértelmű válasz megadása annál is inkább könnyű, mivel a járművezetés/oktatással foglalkozó szervezetek a gyakorlatban – tudomásom szerint – minden tagállamban hasonlóak, abban az értelemben, hogy azok szakosodott, magán- és az általános oktatási rendszertől független iskolákon alapulnak, amelyek ezen oktatást, mint főtevékenységüket, díjfizetés ellenében nyújtják.

45. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az első kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját úgy kell értelmezni, hogy a B és C1 kategóriás járművezet?i engedély megszerzését célzó járművezetés/oktatás nem tartozik az iskolai, illetve egyetemi oktatás e rendelkezés szerinti fogalmának hatálya alá.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésről

46. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés esetében a kérdést elterjesztő bíróság abból az elfeltevésből indul ki, hogy iskolai, illetve egyetemi oktatás terén tevékenységet folytató intézmények az ilyen tevékenységet folytató közintézményekéhez hasonló céllal létrehozott intézményként történő elismerése a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség alkalmazásának önálló és független feltétele. E bíróság ugyanis azt szeretné tudni, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre adott igenlő válasz esetében milyen alapon ismerhetők el a járművezet?i iskolák „hasonló céllal létrehozott intézményeknek”.

47. Álláspontom szerint azonban a két kérdés egymással elválaszthatatlanul összefügg. Amint azt a fentiekben megállapítottam, az iskolai, illetve egyetemi oktatás említett rendelkezés értelmében vett fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az a tagállamokban működő iskolákban és egyetemeken megvalósuló széles körű és általános oktatási rendszert foglalja magában. Az e rendszer keretében oktatást kínáló valamennyi intézmény ebben az értelemben a közintézményekéhez hasonló célokkal rendelkezik, és az említett rendelkezés szövege azon az elfeltételezésen alapul, hogy e rendszer főszabály szerint közintézményekből áll. Azonban még ha egy adott tagállamban az iskolai és egyetemi oktatás kizárólag magánjogi szervezeteken is alapulna, e szervezeteket e rendelkezés alapján hasonló céllal létrejött intézményként kellene elismerni, és azoknak az adó alól mentesülniük kellene. Ha azonban a szervezet tevékenysége nem tartozik az iskolai és egyetemi oktatás körébe, e szervezet természetsszerűleg nem ismerhető el az ilyen oktatást nyújtó közintézményekéhez hasonló céllal létrehozott intézményként, függetlenül attól, hogy milyen mértékben vonatkoznak e tevékenységre jogszabályok.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik és negyedik kérdésről

48. Az elztes döntéshozatalra elterjesztett harmadik és negyedik kérdéssel a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az A & G Fahrschul?Akademie?hoz hasonló személy által szervezett járm?vezetés?oktatás min?síthet??e a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja értelmében az iskolai vagy egyetemi oktatáshoz kapcsolódó, tanárok által adott magánórának. A kérdést elterjeszt? bíróság e kérdést – feltehet?en – az elztes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre adott nemleges válasz, ugyanakkor az els? kérdésre adott igen? válasz esetében teszi fel. Az elztes döntéshozatalra elterjesztett els? kérdésre javasolt válasz miatt f?szabály szerint nem szükséges a harmadik és a negyedik kérdés megválaszolása. Szükségesnek tartom azonban az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdése j) pontja értelmezésének kiegészítését.

49. A fentiekben említett rendelkezés az ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjában foglalt adómentességet egészíti ki. Az iskolai és egyetemi oktatást f?szabály szerint az ennek érdekében létrehozott intézmények, általában iskolák és egyetemek nyújtják. Elfordul azonban, hogy egyes kiegészít? órákat, bár ugyanahhoz a tananyaghoz kapcsolódnak, egyes diákok részére külön tanárok külön foglalkozás keretében az adott iskolában elírt általános tanterven felül tartanak meg. Ezenfelül egyes diákok egészségügyi vagy más okból nem a szokásos módon, azaz az iskolában, hanem egyénileg, gyakran otthon részesülnek oktatásban. Az ilyen foglalkozás nem lenne a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében adómentes, mivel azt nem a megfelel? közintézmények vagy hasonló intézmények nyújtják. E hiányosság pótlására szolgál az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja.

50. Álláspontom szerint ebb?l két következtetést lehet levonni.

51. Els?sorban az iskolai, illetve egyetemi oktatásnak a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontjában használt fogalmát ugyanezen bekezdés i) pontjában használt fogalommal azonos módon kell értelmezni. Amennyiben tehát az iskolai, illetve egyetemi oktatás, az elztes döntéshozatalra elterjesztett els? kérdésre általam javasolt válasznak megfelel?en nem foglalja magában a járm?vezetés?oktatást, ez ugyanúgy vonatkozik a 132. cikk (1) bekezdésének i) és j) pontjára is. Ez szintén kizárja az ilyen oktatást folytató iskolák utóbbi rendelkezés szerinti adómentességét is, függetlenül az abban foglalt feltételekt?l.

52. Másodsorban a „tanár” 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontjában használt meghatározását e szó általánosan elfogadott jelentésével összhangban, szó szerint kell értelmezni. Az általam ismert valamennyi nyelven a tanár („enseignant”, „Lehrer”, „teacher” stb.) szakma megnevezéseként csak és kizárólag természetes személyre vonatkozik.(15) Az említett rendelkezés szó szerinti értelmezése kizárja annak jogi személyek tekintetében történ? alkalmazását.

53. E következtetést nem kérd?jelezi meg az adósemlegesség elve, amelyre a kérdést elterjeszt? bíróság, valamint az A & G Fahrschul?Akademie hivatkozik. Álláspontjuk szerint ez az elv kizárja az adóalanyok jogi formájuk alapján történ? megkülönböztetését, amennyiben ugyanolyan tevékenységet folytatnak.

54. Amint arra már a fentiekben felhívtam a figyelmet, a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja kizárólag az ugyanezen bekezdés i) pontjában foglalt adómentességet egészíti ki, és nem értelmezhet? attól függetlenül. Ez utóbbi rendelkezés ugyanis közintézmények és egyéb intézmények által nyújtott iskolai, illetve egyetemi oktatás adómentességét írja el?. Az egyéb intézmények fogalmának alkalmazási köre kétségtelenül kell?képpen széles, így kiterjed minden olyan jogi személyre, amely a fentiekben említett tevékenységet nyújtja.(16) Ha ugyanis az iskolai, illetve egyetemi oktatást jogi személy nyújtja, az az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján mentesül az adó alól, amennyiben azonban arra tanár mint

természetes személy által önállóan nyújtott óra formájában kerül sor, az ugyanezen bekezdés j) pontja alapján adómentes. Az adósemlegesség elve semmilyen formában nincs veszélyben.

55. Azt a következtetést, amely szerint a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja kizárólag természetes személyekre vonatkozik, az az A & G Fahrschul?Akademie, valamint az olasz és az osztrák kormány által hivatkozott körülmény sem kérd?jelezi meg, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében az e rendelkezés szerinti tevékenység saját számlára és saját felel?sségre gyakorolható.(17) Ez ugyanis nem az említett rendelkezés alkalmazásának egyetlen feltétele, és mindegyik ügy, amelyben a Bíróság e rendelkezést értelmezte,(18) természetes személyekre vonatkozott.(19) Nem elegend? tehát, ahogy azt az érdekelt felek állítják, hogy az órákat saját számlára és saját felel?sségre nyújtották, ezen kívül az említett rendelkezés más feltételeit is teljesíteni kell, így a magántanár jogállását is, amely kizárólag természetes személyeket illet meg.

56. Nyilvánvaló, hogy a járm?vezet?i iskola oktatókat foglalkoztat, akik természetes személyek. Ez azonban nem indokolja e járm?vezet?i iskola 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerint héamentességét. Ahogy a Bíróságnak már volt alkalma kimondani, a ténylegesen természetes személy által, ugyanakkor harmadik szerv közvetítésével végzett tevékenység nem részesülhet az e rendelkezés szerinti adómentességben.(20) Nem lenne logikus most elismerni, hogy maga ez a harmadik szerv viszont részesülhet ezen adómentességben.

57. Függetlenül tehát attól, hogy a járm?vezetés?oktatás iskolai, illetve egyetemi oktatásnak tekinthet?e, az ilyen oktatást szervez? intézmény, mint az A & G Fahrschul?Akademie, nem a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti magántanár, és e rendelkezés szerint nem mentesül a h?a alól. Más lenne esetleg a helyzet olyan járm?vezet?oktatók esetében, akik a járm?vezetés?oktatást saját számlára és saját felel?sségre önállóan nyújtják. Erre azonban nem vonatkoznak az ebben az ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések.

Végekvetkeztetések

58. A fenti megfontolások összességére figyelemmel azt javasolom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseit a következ?képpen válaszolja meg:

A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját úgy kell értelmezni, hogy a B és C1 kategóriás járm?vezet?i engedély megszerzését célzó járm?vezetés?oktatás nem tartozik az iskolai, illetve egyetemi oktatás e rendelkezés szerinti fogalmának hatálya alá.

1 Eredeti nyelv: lengyel.

2 HL 2006. L 347., 1. o.

3 Konkrétabban a spanyol kormány annak megállapítását javasolja, hogy a járm?vezetés?oktatás szakképzésként tartozik a 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában foglalt adómentesség hatálya alá. Ezzel a kérdéssel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés elemzésének végén foglalkozom.

4 Lásd például: UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

5 Lásd ebben az értelemben legutóbb: 2017. szeptember 21-i Aviva ítélet (C-605/15, EU:C:2016:718, 28–30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.), amelyet a 2006/112/EK irányelv hatályon kívül helyezett, és annak helyébe lépett. Ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja megegyezik a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjával.

7 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont).

8 Lásd: 2017. május 4-i Brockenhurst College ítélet (C-699/15, EU:C:2013:344, rendelkező rész).

9 2007. június 14-i Haderer ítélet (C-445/05, EU:C:2007:344, 26. pont); 2010. január 28-i Eulitz ítélet (C-473/08, EU:C:2010:47, 29. pont).

10 Lásd különösen a 2007. június 14-i Haderer ítéletet (C-445/05, EU:C:2007:344, 27. pont), amelyben a Bíróság e kérdés tekintetében egyértelműen a kérdést elterjesztő bíróság ismételt vizsgálatát rendelte el.

11 Lásd többek között: 2007. június 14-i Haderer ítéletet (C-445/05, EU:C:2007:344, 25. és 26. pont).

12 HL 2006. L 403., 18. o.

13 „3500 kg-ot meg nem haladó megengedett legnagyobb össztömeg? és a vezet?n kívül legfeljebb nyolc utas szállítására tervezett és gyártott gépjárművek [...]” (a 2006/126/EK irányelv 4. cikke (4) bekezdésének b) pontja).

14 „Nem a D1 vagy D kategóriába tartozó, 3500 kg-ot meghaladó, de legfeljebb 7500 kg megengedett legnagyobb össztömeg?, és a vezet?n kívül legfeljebb nyolc utas szállítására tervezett és gyártott gépjárművek [...]” (a 2006/126/EK irányelv 4. cikke (4) bekezdésének d) pontja).

15 Lásd ebben az értelemben: 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 14. pont).

16 Lásd ebben az értelemben: 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 17. pont).

17 2007. június 14-i Haderer ítélet (C-445/05, EU:C:2007:344, 30. pont és a rendelkező rész).

18 Pontosabban, e rendelkezés 77/388/EGK irányelv szerinti megfeleljének értelmezése.

19 Igaz, hogy az 2010. január 28-i ítéletével lezárt (C-473/08, EU:C:2010:47) Eulitz ügyben az alapügyben az adóalany és a felperes jogi személy (társaság) volt. Ahogy azonban maga a Bíróság is jelezte ezen ítéletében (19. pont), az alapügy tárgyául szolgáló tevékenységet nem ezen jogi személy, hanem a társaság egyik tagja okleveles mérnökként végezte. A Bíróság ezt a rendelkező részben is hangsúlyozta (lásd a rendelkező rész 2. pontját).

20 2010. január 28-ai Eulitz ítélet (C-473/08, EU:C:2010:47, a rendelkezés rész 2. pontja).