

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 3. oktobra 2018(1)

Zadeva C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

proti

Finanzamt Wolfenbüttel

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odloanje – Davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 132(1)(i) in (j) – Oprostitev šolskega ali univerzitetnega izobraževanja – Pojmi šolskega ali univerzitetnega izobraževanja, organizacij, ki jim je priznan podoben namen, in poučevanja, ki ga učitelji opravljajo zasebno – Uporaba teh pojmov za programe usposabljanja za vožnjo za pridobitev vozniškega dovoljenja kategorije B in C1 – Družba z omejeno odgovornostjo, ki upravlja avtošolo“

Uvod

1. Znanje vožnje avtomobila je v današnji družbi skoraj tako razširjeno kot znanje branja in pisanja – domala vsakdo ima vozniško dovoljenje. Toda ali je zaradi tega utemeljeno, da se usposabljanje za vožnjo davka oprosti pod pogoji, ki so enaki tem, pod katerimi je oproščeno poučevanje pisanja in branja? To je, če povsem poenostavimo, vprašanje, ki je bilo Sodišču v obravnavani zadevi predloženo v presojo.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. člen 132(1)(i) in (j) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost določa(2):

„Države članice oprostile 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

3. Člen 132(1)(i) in (j) Direktive Sveta 2006/112/ES je bil v nemško pravo prenesen s členom 4(21) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost). V skladu s podatki iz predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi te določbe v sedanjem pravnem okvirju davčna oprostitve avtošol ni mogoča.

4. Dovoljenji za opravljanje poklica učitelja vožnje ali za upravljanje avtošole sta opredeljeni v določbah Gesetz über das Fahrlehrerwesen (zakon o učiteljih vožnje).

Dejanske okoliščine, potek postopka in vprašanja za predhodno odločanje

5. Družba A & G Fahrschul-Akademie GmbH (v nadaljevanju: družba A & G Fahrschul-Akademie) je družba nemškega prava, ki upravlja avtošolo. V davčnem letu 2010 je ta družba za transakcije, opravljene v okviru svoje dejavnosti, obračunavala DDV. Vendar je z dopisom z dne 22. decembra 2014, naslovljenim na Finanzamt Wolfenbüttel (davčni urad v Wolfenbüttlu, Nemčija), zahtevala, da se ji davčna stopnja popravi tako, da se ji zniža na nič, pri čemer se je sklicevala na oprostitve iz člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112.

6. Davčni organ v Wolfenbüttlu je zahtevo družbe A & G Fahrschul-Akademie zavrnil. Družba je zoper to odločbo na sodišče vložila tožbo, ki je bila zavrnjena. Družba je zoper sodbo sodišča prve stopnje zato pri predložitvenem sodišču vložila revizijo.

7. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (vrhovno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

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

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: Ali lahko priznanje tožbe stranke 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 [...] 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] z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost 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 Sveta [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?“

8. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 26. julija 2017.

Pisna stališča so predložile družba A & G Fahrschul-Akademie, nemška, španska, italijanska, avstrijska, portugalska in finska vlada ter Evropska komisija. Družba A & G Fahrschul-Akademie, nemška in španska vlada ter Komisija so bile zastopane na obravnavi 20. junija 2018.

Preužitev

9. Predložitveno sodišče je Sodišču predložilo štiri vprašanja, s katerimi želi dognati, ali je dejavnost izvajanja programov usposabljanja za vožnjo za pridobitev dovoljenja za vožnjo motornih vozil kategorije B in C1 lahko oproščena na podlagi člena 132(1)(i) ali (j) Direktive 2006/112. Ta štiri vprašanja bom obravnaval po vrsti. Vendar je ključen odgovor na prvo vprašanje, saj so od njega odvisni odgovori na preostala vprašanja.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

10. S prvim vprašanjem za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče izvedeti, ali so programi usposabljanja za vožnjo za pridobitev voznških dovoljenj za kategoriji B in C1 zajeti v pojmu šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu člena 132(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES.

11. Udeleženke postopka, ki so predložile stališča v tej zadevi, imajo različna mnenja glede vprašanja, ali se programi usposabljanja za vožnjo lahko štejejo za šolsko ali univerzitetno izobraževanje. Nemška, avstrijska, portugalska in finska vlada ter Komisija bolj ali manj odločno predlagajo, naj se na to vprašanje odgovori nikalno. Družba A & G Fahrschul-Akademie ter španska in italijanska vlada pa predlagajo pritrdilen odgovor.(3)

12. Pridružujem se prvonavedenemu stališču. Menim, da usposabljanje za vožnjo ni zajeto s pojmom šolskega ali univerzitetnega izobraževanja. To izhaja tako iz jezikovne kot iz teleološke razlage člena 132(1)(i) Direktive 2006/112.

Besedilo člena 132(1)(i) Direktive 2006/112

13. Treba je priznati, da so se avtorji poljske jezikovne različice Direktive 2006/112 izkazali z domiselnostjo, ko so v členu 132(1)(i) uporabili izraz „kształcenie powszechne lub wyśze“ (dobesedno: splošno ali višje izobraževanje). V pretežni večini drugih jezikovnih različic te določbe je namreč uporabljen izraz, ki prej ustreza pomenu „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“: „enseignement scolaire ou universitaire“ v francoski različici, „school or university education“ v angleški različici, „Schul- und Hochschulunterricht“ v nemški različici in tako dalje. Vendar to terminološko odstopanje paradoksalno omogoča še boljše razumevanje namena, ki ga je imel zakonodajalec Unije glede obsega oprostitve iz člena 132(1)(i) zadevne direktive. Gre namreč za izobraževanje, ki je obče, to je dostopno – na nižjih stopnjah pa celo obvezno – za vse, ter splošno, torej tako, ki zajema zelo široko paleto znanj in ki se izvaja v okviru v vsaki državi članici obstoječega šolskega in univerzitetnega sistema. Tak sistem, ki se v nekaterih državah imenuje nacionalno izobraževanje, je razdeljen na stopnje, ki jih je v splošnem mogoče označiti kot osnovno, srednjo in visoko, z njim pa je celotnemu prebivalstvu zagotovljen širok spekter znanj in spretnosti za delovanje v zasebni in poklicni sferi sodobne družbe.

14. Za ta splošni izobraževalni sistem je med drugim značilno, da je podrobno in izčrpno urejen s pravnimi predpisi. S temi predpisi so določeni struktura šolskega sistema ter način delovanja šol, učni program, kvalifikacije učiteljev in nazadnje tudi pravila za pridobitev diplom.

15. V večini držav članic ta izobraževalni sistem temelji na javnih šolah, v katerih je pouk pogosto brezplačen ali deloma brezplačen. Če je brezplačen, se problem obdavčitve z DDV seveda ne pojavi. Vendar lahko sistem javnih šol dopolnjujejo tudi zasebne šole, ki izobraževalne

storitve opravljajo za plačilo. Včasih so nekatere izobraževalne storitve plačljive tudi v javnih šolah. Take storitve bi naeloma morale biti obdavčene z DDV. Zakonodajalec Unije je zaradi preprečitve – po eni strani – povečanja stroškov takih storitev za prejemnike storitev in – po drugi strani – izkrivljanja konkurence med subjekti javnega in zasebnega sektorja za dejavnost, ki jo je opredelil kot šolsko ali univerzitetno izobraževanje, uvedel oprostitve, določeno v členu 132(1)(i) Direktive 2006/112. To določbo je torej treba razumeti tako, da so nekatere storitve, ki jih v okviru sistema splošnega (šolskega) ali visokega (univerzitetnega) izobraževanja, ki deluje v državi članici, za plačilo opravljajo javne (v skladu s terminologijo te določbe – „osebe javnega prava“) ali zasebne („druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen“) šole, oproščene DDV.

16. Usposabljanje za vožnjo motornih vozil pa – kot izhaja iz podatkov, navedenih v zadevnem predlogu za sprejetje predhodne odločbe – ni del splošnega izobraževalnega sistema v Nemčiji. Kolikor mi je znano, je podobno tudi v preostalih državah članicah. Gre za storitev poučevanja določenih posebnih spretnosti, s katerimi je mogoče pridobiti dovoljenje za vožnjo motornih vozil na javnih cestah. To storitev odplačno opravljajo specializirani subjekti, kot je družba A & G Fahrschul-Akademie, ki – čeprav se v nekaterih jezikih pogovorno imenujejo šole („auto-école“, „Fahrschule“) – niso del šolskega sistema posameznih držav članic.

17. V pojmu šolskega ali univerzitetnega izobraževanja iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112 torej niso zajete storitve, ki niso vključene v programe šolskega sistema posamezne države članice in jih opravljajo subjekti, ki niso del šolskega sistema te države, kakršna je storitev usposabljanja za vožnjo, ki jo izvajajo specializirani centri.

Namen oprostitve iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112

18. To, da bi se avtošole vključile v pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja oziroma da bi se zanje uporabila oprostitve iz obravnavane določbe, po mojem mnenju prav tako ne bi bilo v skladu z namenom te določbe.

19. Člen 132 Direktive 2006/112 je v poglavju 2 naslova IX, ki je naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Oprostitve iz tega člena, torej tudi ta iz njegovega odstavka 1(i), so torej utemeljene z javnim interesom, v katerem se izvajajo storitve, za katere veljajo te oprostitve.

20. Ta javni interes je glede storitev splošnega izobraževanja na osnovni, srednji in visoki ravni precej očiten. Pridobitev določenih znanj in spretnosti je nujna za življenje v sodobni družbi in ni le v interesu vsakega posameznika, temveč tudi celotne družbe, saj omogoča njeno nemoteno delovanje. Zato je izobraževanje do določene ravni celo obvezno. Vendar v javnem interesu ni zgolj zagotavljanje izobraževanja na osnovni ravni. Sodobne družbe se namreč gospodarsko, kulturno in politično ne bi mogle razvijati in delovati brez oseb z visoko usposobljenostjo, ki obšutno presega raven obveznega izobraževanja. Ni naključje, da se o takih družbah govori kot o družbah, ki temeljijo na znanju.(4)

21. Zato sodobne države, vključno z državami članicami, v vzdrževanje in razvoj izobraževalnih sistemov vlagajo zelo velika finančna sredstva. Protislovno bi torej bilo, če bi dostop do teh sistemov obenem omejevale tako, da bi z obdavčitvijo storitev, ki se opravljajo v njihovem okvirju, povečale njihove stroške. To bi bilo tudi v nasprotju z načelom enakosti, saj bi bil zaradi tega manj premožnim dostop do izobraževalnega sistema otežen. Nazadnje je treba upoštevati, da stroške izobraževanja otrok običajno nosijo starši. Ti stroški so pogosto zelo visoki in niso enkratni, temveč jih je treba kriti daljši čas. Če bodo ti stroški presegali finančne zmožnosti staršev, ti ne bodo opustili le tega, da otrokom zagotovijo izobrazbo, ampak otrok morda sploh ne bodo imeli, kar bo povzročilo demografske težave, s katerimi se že sooča več držav članic.

22. Zaradi navedenega je utemeljena oprostitve šolskega in univerzitetnega izobraževanja iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112.

23. Težko pa je – kot upravičeno poudarja nemška vlada – izkazati javni interes, na podlagi katerega bi bila utemeljena oprostitve DDV za usposabljanje za vožnjo motornih vozil. Ta spretnost je brez dvoma zelo koristna, vendar je njena pridobitev v interesu posameznikov, ne pa celotne družbe. Nikakor namreč ni potrebna za pravilno delovanje družbe v smislu, v kakršnem je zanj potrebno to, da ima splošna populacija neko osnovno izobrazbo.

24. V nekaterih okoliščinah je seveda – denimo na območjih s slabimi prometnimi povezavami ali za izvajanje nekaterih poklicev – premikanje z lastnim vozilom celo nujno. Vendar je pridobitev za to potrebnega dovoljenja predvsem v interesu posameznikov, ne pa v javnem interesu, zaradi česar oprostitve DDV ni utemeljena. Po istem principu se DDV ne oprosti, temveč kvečjemu odmeri po nižji stopnji, v zvezi z blagom, nujnim za življenje, kot so hrana, oblačila ali stanovanja. Poleg tega je treba za vožnjo z lastnim vozilom pridobiti ne le ustrezno dovoljenje, temveč tudi samo vozilo. Ali bi bilo treba zaradi tega oprostiti tudi davek na nakup avtomobilov?

25. V zvezi z usposabljanjem za vožnjo vozil prav tako ni tveganja, da bo zaradi njegove obdavčitve izkrivljena konkurenca, saj ni sistema javnih institucij, ki bi take storitve opravljale brezplačno in s katerimi bi morale zasebne institucije konkurirati. Za razliko od pouka v okviru šolskega sistema je usposabljanje za vožnjo načeloma odplačno.

26. Prav tako me ne prepriča argument, ki ga uveljavlja zlasti družba A & G Fahrschul-Akademie, da je javni interes, da se z ustreznim usposabljanjem voznikov zmanjša število nesreč in tako poveča varnost cestnega prometa.

27. Gibanje vozil po javnih cestah je neizogibno povezano z določenimi tveganji, vključno z nevarnostjo nesreč in njihovih posledic. Zaradi omejitve teh tveganj države možnost vožnje vozil pogojijo s pridobitvijo ustreznih dovoljenj. To je namenjeno ravno temu, da bi osebe, ki upravljajo vozila, imele znanja in spretnosti, da lahko to počnejo varno. Javni interes za zagotavljanje varnosti v cestnem prometu se v tem okvirju torej uresničuje z zahtevo pridobitve vozniških dovoljenj. Pridobitev znanj in spretnosti, ki so nujna za pridobitev teh dovoljenj, v okvirju programov usposabljanja za vožnjo pa je že v osebni interesu zainteresiranih posameznikov.

28. Kot sem navedel zgoraj, se oprostitve DDV iz člena 132(1) Direktive 2006/112 nanašajo na dejavnosti, ki so v javnem interesu, zaradi katerega so te oprostitve upravičene. Določba iz navedenega člena torej ni mogoče razlagati tako, da se oprostitve nanaša tudi na dejavnosti, ki niso v javnem interesu. Razlog za to ni zgolj načelo ozke razlage izjem, kakršne so oprostitve DDV. Sistem DDV namreč temelji na splošni obdavčitvi vseh transakcij na vsaki stopnji gospodarskega prometa, pri čemer je ekonomsko breme obdavčitve preneseno na stopnjo potrošnje. Vsaka oprostitve davka pomeni motnjo za pravilno delovanje tega sistema. Zato je treba take oprostitve uporabljati le, če so nujne in utemeljene s posebnim ciljem, na primer znižanjem

stroškov storitev v javnem interesu. Oprostitev pa ni smiselno priznavati v položajih, v katerih je obdavčitev mogoča in ni v nasprotju s takimi posebnimi cilji.(5)

29. Zaradi zgoraj navedenih razlogov menim, da glede na cilje, ki se uresničujejo z oprostitvijo iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112, oprostitev DDV za storitve usposabljanja za vožnjo ni utemeljena.

Sodna praksa Sodišča v zvezi z oprostitvami iz člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112

30. Celovitega pregleda sodne prakse Sodišča v zvezi z oprostitvami DDV iz člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112 ne bom opravil, ker po mojem mnenju to ni potrebno. Vendar tako predložitveno sodišče kot nekatere udeleženke postopka, zlasti družba A & G Fahrschul-Akademie ter španska in italijanska vlada, opozarjajo na nekatere ugotovitve iz sodb Sodišča, na podlagi katerih je po njihovem mnenju mogoče priti do sklepov, ki se razlikujejo od teh, ki izhajajo iz zgornjih preudarkov. Zato moram podati nekaj pojasnil.

31. Prvič, Sodišče je v zadevi Komisija/Nemčija (C-287/00) odgovorilo na vprašanje, ali je odplačne znanstvene raziskave mogoče šteti za storitve, ki so tesno povezane z univerzitetnim izobraževanjem v smislu člena 13(A)(1)(i) Direktive 77/388/EGS(6). Ob tem je Sodišče ugotovilo, da se pojma storitev, tesno povezanih s šolskim ali univerzitetnim izobraževanjem, ne sme razlagati preveč ozko.(7) Vendar iz te ugotovitve po mojem mnenju ni mogoče izpeljati preveč daljnosežnih sklepov. Zakonodajalec Unije je v tem okviru namerno uporabil megleen pojem tesno povezanih storitev, da bi bilo pri uporabi prava oprostitev mogoče priznati za raznovrstne storitve, ki so v praksi lahko povezane z izobraževalno dejavnostjo *stricto sensu*. Take storitve so lahko denimo gastronomske storitve, če jih opravljajo učenci izobraževalnih institucij v okviru učnega programa.(8) To, da bi Sodišče sprejelo ozko opredelitev tega pojma, bi bilo torej v očitnem nasprotju z voljo zakonodajalca in namenom te določbe. Vendar to ne pomeni, da je treba enako široko razlagati druge pojme iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112, zlasti te, ki so – kot pojem šolskega in univerzitetnega izobraževanja – uporabljeni za opredelitev področja uporabe oprostitve DDV, ki je določena v tej določbi.

32. Drugič, družba A & G Fahrschul-Akademie ter španska in italijanska vlada se sklicujejo na ugotovitev Sodišča, ki jo velja tu navesti v celoti. Sodišče je namreč ugotovilo, da pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu sedanjega člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112 „ni omejen zgolj na poučevanje, [ki se konča z izpiti in je] namenjeno pridobivanju kvalifikacij, ki omogočajo izobrazbo za opravljanje 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 strogo razvedrilne“(9).

33. Navedene udeleženke postopka na podlagi te ugotovitve sklepajo, da je vsaka dejavnost učenja znanj ali spretnosti, ki ni strogo razvedrilna, predmet oprostitve iz omenjene določbe. Ker pa usposabljanje za vožnjo nikakor nima izključno razvedrilnega značaja in namena, naj bi se oprostitev uporabila tudi za dejavnost avtošol.

34. Vendar menim, da tako pojmovanje temelji na selektivni razlagi odlomka sodbe Sodišča brez upoštevanja konteksta, v katerem je umeščena.

35. Prvič zato, ker se s to razlago spregleda izraz „v šolah ali na univerzah“, ki je uporabljen v navedenem odlomku. Ta izraz se neposredno navezuje na besedilo določbe sedanjega člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112, v skladu s katerim je – v vseh različicah z izjemo poljske – oproščeno šolsko ali univerzitetno izobraževanje. Ta pojem pa je treba – kot sem pojasnil v točkah od 13 do 17 teh sklepnih predlogov – razlagati tako, da se nanaša na sistem splošnega izobraževanja v osnovnih, srednjih in visokih šolah. Glede na to iz navedenega odlomka sodbe

Sodišča ni mogoče izpeljati, da je dejavnost, ki se ne izvaja v okviru tega sistema, lahko oproščena, če ni izključno razvedrilna.

36. Drugi, Sodišče v navedenih zadevah ni odločalo o tem, ali so konkretne institucije vključene v tak sistem izobraževanja,(10) temveč o tem, ali se oprostitev lahko uporabi za konkreten predmet poučevanja. Sodišče je ob tem ugotovilo, da se ta oprostitev lahko nanaša ne le na predmete, ki so del osnovnega učnega načrta v skladu s programom, ki velja v konkretni vrsti šol, temveč tudi na drugo poučevanje, če to ni izključno razvedrilno. Vendar mora biti pri tem vselej izpolnjen pogoj, da poučevanje poteka v okviru sistema izobraževanja v šolah in na univerzah, ne pa zunaj tega sistema.

37. V zgoraj navedeni sodbi Haderer je Sodišče res – kot se zdi – dopustilo, da se oprostitev uporabi za poučevanje v posebnih ustanovah, kakršne so v Nemčiji tako imenovane ljudske univerze („Volkshochschule“). Vendar je treba opozoriti, da je Sodišče v navedeni zadevi odgovarjalo na vprašanje predložitvenega sodišča, ki je temeljilo na predpostavki, da so takšne institucije del sistema šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu sedanjega člena 132(1)(i) in (j) Direktive 2006/112. Sodišče pa je dokončno presojo tega vprašanja, ki ga je izpostavila davčna uprava, ki je bila stranka v postopku v glavni stvari, tako ali tako prepustilo predložitvenemu sodišču. Če je mogoče razpravljati o tem, ali je dejavnost Volkshochschule del šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu obravnavane določbe, pa po mojem mnenju ni sporno, da dejavnost avtošol ni del takega izobraževalnega sistema.

38. Poleg tega je mogoče na podlagi sodne prakse Sodišča sklepati, da se pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu člena 132(1) (i) in (j) Direktive 2006/112 ne sme razlagati ob sklicevanju na izobraževalne sisteme v posameznih državah članicah, saj se ti lahko med seboj razlikujejo, kar pa bi v nasprotju s ciljem direktive povzročilo različno uporabo oprostitve iz teh določb.(11) Vendar se tega načela ne sme absolutizirati, saj že sam člen 132(1)(i) te direktive nedvoumno napotuje na nacionalne izobraževalne sisteme, in sicer s tem, da določa, da so oproščene dejavnosti, ki jih opravljajo „osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen“. V okviru obravnavane zadeve ta ugotovitev Sodišča po mojem mnenju pomeni zgolj to, da okoliščina, da se v danem jeziku centri za usposabljanje za vožnjo imenujejo „šola“, sama po sebi še ne pomeni, da se lahko šteje, da izvajajo šolsko ali univerzitetno izobraževanje v smislu te določbe.

Usposabljanje za vožnjo kot poklicno usposabljanje

39. Španska vlada trdi, da bi morale biti usposabljanje za vožnjo oproščeno DDV v skladu s členom 132(1)(i) Direktive 2006/112, vendar ne kot šolsko ali univerzitetno izobraževanje, temveč kot poklicno usposabljanje. Trdi, da je vozniško dovoljenje nujno za opravljanje nekaterih poklicev, pogosto pa tudi za prevoz do delovnega mesta.

40. S tem se – vsaj glede na okvir, na katerega se nanaša obravnavana zadeva – ne strinjam.

41. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da se postopek v glavni stvari nanaša na morebitno oprostitev DDV za programe usposabljanja za pridobitev dovoljenja za vožnjo motornih vozil kategorij B in C1. Kategorije vozniških dovoljenj so v pravu Unije trenutno harmonizirane na podlagi Direktive 2006/126/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. decembra 2006 o vozniških dovoljenjih(12). Kategorija B se nanaša na osebna in kombinirana vozila,(13) kategorija C1 pa na lahka tovorna vozila.(14)

42. Glede vozniškega dovoljenja kategorije B: ta kategorija je osnovna kategorija vozniških dovoljenj, zahtevana za vožnjo osebnih vozil za zasebno uporabo. Vozniško dovoljenje te kategorije je res lahko, kot je navedla španska vlada, nujno za opravljanje nekaterih poklicev, na

primer za zagotavljanje storitev prevoza s taksijem. Vendar je tako v primeru mnogih spretnosti, za?enši od znanja branja in pisanja. Ali je treba zaradi tega pou?evanje pisanja šteti za poklicno usposabljanje? Po mojem mnenju se lahko za poklicno usposabljanje šteje le taka dejavnost, s katero se pridobivajo znanja in spretnosti, ki se uporabljajo izklju?no ali predvsem za namene poklicne dejavnosti, ali eventualno taka, ki je posebej namenjena osebam, ki želijo zaradi poklicnih namenov pridobiti konkretno spretnost. Posledica tega, da bi se dolo?ena vrsta izobraževanja za poklicno usposabljanje štela zgolj zato, ker se v okviru tega izobraževanja pridobljene spretnosti lahko uporabljajo tudi v poklicni dejavnosti, pa bi bila potencialno neomejena razširitev podro?ja uporabe tega pojma. *Ad absurdum* bi bilo v tem smislu mogo?e razlogovati, da je pridobitev neke spretnosti nujna za opravljanje, na primer, poklica u?itelja prav te spretnosti. Zato menim, da usposabljanja za pridobitev dovoljenja za vožnjo vozil kategorije B ni mogo?e šteti za poklicno usposabljanje.

43. Položaj je bolj zapleten v zvezi z vozniskim dovoljenjem kategorije C1. Z dovoljenjem te kategorije je mogo?a vožnja tovornih vozil s skupno dovoljeno maso do 7,5 ton. Ta vozila se najpogosteje uporabljajo za odpla?en cestni prevoz blaga, torej za poklicno dejavnost. Vendar je dovoljenje te kategorije lahko nujno tudi za zasebne namene, na primer za vožnjo nekaterih bivalnih vozil, saj njihova skupna masa pogosto presega 3,5 tone. Zato bi se usposabljanje za pridobitev dovoljenja za vožnjo motornih vozil kategorije C1 lahko štelo za poklicno usposabljanje, ?e bi predložitveno sodiš?e denimo ugotovilo, da je namenjeno osebam, ki nameravajo opravljati dejavnost na podro?ju cestnega tovornega prometa, in je sestavni del šolanja teh oseb. Vendar v obravnavani zadevi iz predložitvene odlo?be taka ugotovitev ni razvidna, predložena vprašanja za predhodno odlo?anje pa se o?itno ne nanašajo na razlago pojma poklicnega usposabljanja v okviru ?lena 132(1)(i) Direktive 2006/112. Zato ni razlogov za to, da bi se v okviru te zadeve programi usposabljanja za pridobitev dovoljenj za vožnjo motornih vozil kategorije C1 šteli za poklicno usposabljanje.

Kon?ni preudarek in predlog odgovora

44. Dolo?be o vozniskih dovoljenjih so – kot sem že navedel – v pravu Unije harmonizirane na podlagi Direktive 2006/126. ?len 2(1) te direktive dolo?a na?elo vzajemnega priznavanja vozniskih dovoljenj, ki jih izdajo države ?lanice. To pomeni, da lahko vsaka oseba, ki prebiva na ozemlju Evropske unije, pridobi vozniško dovoljenje v kateri koli državi ?lanici ter ga uporablja v vseh državah ?lanicah, vklju?no z državo ?lanico, v kateri trenutno prebiva. Avtošole v razli?nih državah ?lanicah si lahko torej neposredno konkurirajo. Zato je po mojem mnenju zelo pomembno, da Sodiš?e na vprašanje, ali se jih lahko oprosti DDV, da nedvoumen odgovor, ki ne bo odvisen od dodatnih ugotovitev nacionalnih sodiš?, saj bi nasprotujo?e si nacionalne odlo?itve v zvezi z obravnavno oprostitvijo lahko povzro?ile izkrivljanje konkurence. Sprejetje take nedvoumne ugotovitve bi moralo biti toliko lažje, ker je v praksi organizacija programov usposabljanja za vožnjo v vseh državah ?lanicah – kolikor mi je znano – podobna, v smislu da temelji na specializiranih in zasebnih centrih, ki niso vklju?eni v sistem splošnega izobraževanja in ki to usposabljanje kot svojo glavno dejavnost opravljajo odpla?no.

45. Glede na zgornje preudarke predlagam, naj Sodiš?e na prvo vprašanje za predhodno odlo?anje odgovori, da je treba ?len 132(1)(i) Direktive 2006/112 razlagati tako, da usposabljanje za vožnjo za pridobitev vozniskih dovoljenj kategorij B in C1 ni zajeto v pojmu šolsko ali univerzitetno izobraževanje v smislu navedene dolo?be.

Drugo vprašanje za predhodno odlo?anje

46. Zdi se, da je predložitveno sodiš?e ob oblikovanju drugega vprašanja za predhodno odlo?anje izhajalo iz tega, da je priznanje, da imajo organizacije, ki opravljajo dejavnost šolskega ali univerzitetnega izobraževanja, podoben namen kot oseba javnega prava, ki opravlja tako

dejavnost, ločen in neodvisen pogoj za uporabo oprostitev iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112. To sodišče želi v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje namreč dognati, na kakšni podlagi je avtošole mogoče šteti za take „organizacije s podobnim namenom“.

47. Vendar sta ti vprašanji po mojem mnenju med seboj nerazdružljivo povezani. Kot sem navedel zgoraj, je treba pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu zgoraj navedene določbe razlagati tako, da se nanaša na v vsaki državi članici obstoječe splošno in obsežno izobraževanje, ki se izvaja v šolah in na univerzah. Vsaka institucija, ki izvaja izobraževanje v okviru takega sistema, ima v tem smislu podobne cilje, kot jih imajo osebe javnega prava; besedilo obravnavane določbe namreč temelji na predpostavki, da ta sistem na celoma sestavljajo osebe javnega prava. Vendar bi bilo treba tudi v primeru, če bi sistem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v konkretni državi članici temeljil izključno na subjektih zasebnega prava, šteti, da imajo ti subjekti podobne namene v smislu te določbe in da se oprostitev zanje uporabi. Če dejavnost subjekta ni del šolskega ali univerzitetnega izobraževanja, pa že po definiciji ni mogoče šteti, da ima ta subjekt namene, ki so podobni namenom oseb javnega prava, ki izvajajo tako izobraževanje, in sicer ne glede na to, kako podrobna je pravna ureditev njegove dejavnosti.

Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

48. S tretjim in četrtim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je programe usposabljanja za vožnjo, ki jih organizira družba A & G Fahrschul-Akademie, mogoče šteti za poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje, v smislu člena 132(1)(j) Direktive 2006/112. Predpostaviti je treba, da predložitveno sodišče ti vprašanji postavlja za primer nikalnega odgovora na drugo vprašanje in pritrdilnega na prvo. Glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, na tretje in četrto vprašanje na celoma ni treba odgovoriti. Vendar se mi zdi potrebno podati nekaj pojasnil glede razlage člena 132(1)(j) obravnavane direktive.

49. Zgoraj navedena določba pomeni dopolnitev oprostitev iz člena 132(1)(i) te direktive. Šolsko in univerzitetno izobraževanje na celoma opravljajo institucije, ki so za to ustanovljene, na splošno rečeno šole in univerze. Vendar se dogaja, da določen dopolnilni pouk, ki se sicer nanaša na enako vsebino, posamezni učitelji za konkretne učence individualno opravljajo zunaj običajnega učnega programa, ki se izvaja v dani šoli. Poleg tega nekateri učenci zaradi zdravstvenih ali drugih razlogov pouka ne prejemajo v običajnem okviru, torej v šoli, temveč individualno ter pogosto doma. Oprostitev iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112 se za tak pouk ne bi uporabila, saj ga ne izvajajo ustrezne osebe javnega prava ali druge institucije. Člen 132(1)(j) obravnavane direktive je namenjen dopolnitvi te vrzeli.

50. Iz tega je po mojem mnenju mogoče izpeljati dva sklepa.

51. Prvič, pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja iz člena 132(1)(j) Direktive 2006/112 je treba razlagati enako kot isti pojem, uporabljen v točki (i) tega odstavka. Če pa s pojmom šolskega ali univerzitetnega izobraževanja – kot predlagam v odgovoru na prvo vprašanje za predhodno odločanje – ni zajeto usposabljanje za vožnjo motornih vozil, to velja tako za točko (i) kot za točko (j) člena 132(1). Zaradi tega so centri, ki izvajajo tako usposabljanje, iz oprostitev, določenih v zadnji navedeni določbi, izključeni ne glede na druge pogoje, ki so v njej opredeljeni.

52. Drugič, izraz „učitelj“ iz člena 132(1)(j) Direktive 2006/112 je treba razlagati dobesedno, torej v skladu s pomenom, ki ga ima ta beseda v obsevnem jeziku. V vseh jezikih, ki jih poznam, beseda učitelj („enseignant“, „Lehrer“, „teacher“ itd.) kot poimenovanje poklica pomeni zgolj in izključno fizično osebo.⁽¹⁵⁾ Na podlagi jezikovne razlage obravnavane določbe je torej izključena njena uporaba za pravne osebe.

53. Ta ugotovitev ni omajana zaradi načela davčne nevtralnosti, na katero se sklicujeta predložitveno sodišče in družba A & G Fahrschul-Akademie. Oba menita, da je zaradi tega načela izključeno razlikovanje davčnih zavezancev glede na njihovo pravno obliko, če opravljajo enako dejavnost.

54. Vendar pomeni točka (j) člena 132(1) Direktive 2006/112 – kot sem opozoril zgoraj – zgolj dopolnitev oprostitve iz točke (i) tega člena in se je ne sme razlagati ločeno od nje.

Zadnjenavedena določba pa določa oprostitev za šolsko ali univerzitetno izobraževanje, ki ga opravljajo osebe javnega prava in druge organizacije. Pomenski okvir pojma drugih organizacij je nedvomno dovolj širok, da je z njim zajeta vsaka pravna oseba, ki opravlja zgoraj omenjeno dejavnost.⁽¹⁶⁾ Šolsko ali univerzitetno izobraževanje, ki ga opravlja pravna oseba, je torej oproščeno na podlagi člena 132(1)(i) obravnavane direktive, če se izvaja v obliki učnih ur, ki jih individualno izvaja učitelj kot fizična oseba, pa na podlagi točke (j) tega odstavka. Načelo davčne nevtralnosti ni nikakor ogroženo.

55. Ugotovitve, da se člen 132(1)(j) Direktive 2006/112 nanaša le na fizične osebe, ne omajajo niti okoliščina, ki jo navajajo družba A & G Fahrschul-Akademie ter italijanska in avstrijska vlada, da mora biti v skladu s sodno prakso Sodišča dejavnost, na katero se nanaša ta določba, opravljana za svoj račun in na lastno odgovornost.⁽¹⁷⁾ To namreč ni edini pogoj za uporabo navedene določbe, vse zadeve, v katerih jo je Sodišče doslej razlagalo,⁽¹⁸⁾ pa so se nanašale na fizične osebe.⁽¹⁹⁾ Ne zadostuje torej, kot trdijo navedene udeleženke, da se učne ure izvajajo za svoj račun in na lastno odgovornost; izpolnjeni morajo biti tudi drugi pogoji za uporabo obravnavane določbe, vključno s statusom učitelja, ki pa ga imajo lahko le fizične osebe.

56. V avtošoli so seveda zaposleni učitelji, ki so fizične osebe. Vendar zaradi tega ni utemeljeno, da se to avtošolo na podlagi člena 132(1)(j) Direktive 2006/112 oprosti DDV. Kot je namreč že ugotovilo Sodišče, se oprostitev iz te določbe ne more uporabiti za dejavnost, ki jo sicer opravlja fizična oseba, vendar ob posredovanju tretje osebe.⁽²⁰⁾ Zato v zadevnem okviru ne bi bilo logično sklepati, da se oprostitev za to tretjo osebo lahko uporabi.

57. Ne glede na to, ali usposabljanje za vožnjo motornih vozil pomeni šolsko ali univerzitetno izobraževanje, subjekt, ki to usposabljanje organizira, kakršen je družba A & G Fahrschul-Akademie, torej ni učitelj v smislu člena 132(1)(j) Direktive 2006/112 in ne more uveljavljati oprostitve DDV iz te določbe. Drugače bi utegnilo biti v primeru učiteljev vožnje, ki bi za svoj račun in na lastno odgovornost nudili individualne inštrukcije vožnje. Vendar to ni predmet vprašanj za predhodno odločanje, predloženih v tej zadevi.

Predlog

58. Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori tako:

Člen 132(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da usposabljanje za vožnjo za pridobitev voznških dovoljenj za kategoriji B in C1 ni zajeto v pojmu šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu navedene določbe.

1 Jezik izvirnika: poljščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 Natančneje, španska vlada predlaga, naj se ugotovi da se usposabljanje za vožnjo lahko

oprosti na podlagi člena 132(1)(i) Direktive 2006/112 kot poklicno usposabljanje. To bom obravnaval ob koncu preužitve prvega vprašanja za predhodno odločanje.

4 Glej na primer: UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

5 Glej v tem smislu nedavno sodbo z dne 21. septembra 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, točke od 28 do 30 in navedena sodna praksa).

6 Šesta direktiva Sveta 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), ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112. Člen 13(A)(1)(i) te direktive ustreza členu 132(1)(i) Direktive 2006/112.

7 Sodba z dne 20. junija 2002, Komisija/Nemčija (C-287/00, EU:C:2002:388, točka 47).

8 Glej sodbo z dne 4. maja 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, izrek).

9 Sodbi z dne 14. junija 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, točka 26), in z dne 28. januarja 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, točka 29).

10 Glej zlasti sodbo z dne 14. junija 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, točka 27), v kateri je Sodišče izrecno ugotovilo, da mora to vprašanje ponovno preizkusiti predložitveno sodišče.

11 Glej zlasti sodbo z dne 14. junija 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, točki 25 in 26).

12 UL 2006, L 403, str. 18.

13 „Motorna vozila z največjo dovoljeno maso, ki ni večja od 3500 kg, zasnovana in izdelana za prevoz največ osem potnikov poleg voznika [...]“ (člen 4(4)(b) Direktive 2006/126).

14 „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 [...]“ (člen 4(4)(d) Direktive 2006/126).

15 Glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:2002:390, točka 14).

16 Glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:2002:390, točka 17).

17 Sodba z dne 14. junija 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, točka 30 in izrek).

18 Oziroma natančneje njene ustreznice iz Direktive 77/388.

19 Res je, da je bila v zadevi, v kateri je bila sprejeta sodba z dne 28. januarja 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), davčni zavezanec in tožena stranka v postopku v glavni stvari pravna oseba (družba). A kot je Sodišče samo navedlo v tej sodbi (točka 19), sporne dejavnosti ni izvajala ta pravna oseba, temveč eden od njenih družbenikov kot diplomirani inženir. Sodišče je to poudarilo še v izreku (glej točko 2 izreka).

20 Sodba z dne 28. januarja 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, točka 2 izreka).