



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 3 октомври 2018 година¹

Дело C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH
срещу
Finanzamt Wolfenbüttel

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof
(Федерален финансов съд, Германия))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, букви и) и й) — Освобождаване на училищното или университетското образование — Понятия за училищно или университетско образование, за организации, определени за такива със сроден предмет на дейност, и за частни уроци, давани от преподавателски кадри — Включване в тези понятия на курсовете за придобиване на свидетелства за управление от категории В и С1 — Дружество с ограничена отговорност, осъществяващо дейност като център за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства

Въведение

1. Умението да се управлява автомобил е приблизително толкова разпространено в съвременното общество, колкото и умението за четене и писане — почти всеки има свидетелство за управление на превозно средство. Основание ли е това обаче за освобождаване от данъчно облагане на обучението за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство при същия ред и условия, при които се освобождава обучението по писане и четене? Така най-просто може да се представи проблемът, по който Съдът трябва да се произнесе по настоящото дело.

Правна уредба

Правото на Съюза

2. В съответствие с член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност²:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

¹ Език на оригиналния текст: полски.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

- и) предоставянето на детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност;
- й) частните уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование“.

Германското право

3. Член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 е транспониран в германската правна уредба с член 4, параграф 21 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота). В съответствие с информацията в акта за преюдициално запитване при актуалното състояние на правната уредба тази разпоредба не дава възможност за освобождаване от данъчно облагане на центровете за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства.

4. Правото да се упражнява професия като инструктор на кандидати за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства и да се осъществява дейност като център за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства се урежда от разпоредбите на Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Закон за обучението за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства).

Фактите, производството и преюдициалните въпроси

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (наричано по-нататък „дружеството A & G Fahrschul-Akademie“) е дружество по германското право, осъществяващо дейност като център за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства. През данъчната 2010 г. това дружество е подлежало на данъчно облагане с ДДС за извършените в рамките на дейността си сделки. С писмо от 22 декември 2014 г., изпратено до Finanzamt Wolfenbüttel (данъчният орган във Волфенбютел, Германия), обаче то иска корекция на дължимия данък чрез намаляването му до нула, като се позовава на освобождаването на основание член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112.

6. Данъчният орган във Волфенбютел отхвърля искането на дружество A & G Fahrschul-Akademie. Дружеството обжалва решението по съдебен ред, но жалбата му е отхвърлена. След това то подава ревизионна жалба против решението на първоинстанционния съд до запитващата юрисдикция.

7. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Включва ли понятието за училищно и университетско образование по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива [2006/112] обучението за придобиване на правоспособност за управление на моторно превозно средство за категории В и С1?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, може ли жалбоподателят да бъде определен за организация със сроден предмет на дейност по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива [2006/112] въз основа на разпоредбите на Закона за обучението за придобиване на правоспособност за управление на МПС [...], които уреждат изпита за преподаватели и

издаването на преподавателски разрешения и разрешения за стопанисване на учебни центрове за придобиване на правоспособност за управление на МПС, както и въз основа на обществен интерес от обучаване на кандидат-водачите като безопасни, отговорни и екологично осъзнати участници в движението по пътищата?

- 3) При отрицателен отговор на втория въпрос, понятието „частни уроци, давани от преподавателски кадри“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква й) от Директива [2006/112] предполага ли данъчнозадълженото лице да е едноличен търговец?
 - 4) При отрицателен отговор на втория и третия въпрос, достатъчно ли е преподавателят да осъществява дейността си за своя сметка и на своя отговорност, за да се приеме, че дава „частни уроци“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква й) от Директива [2006/112], или наличието на критерия „частни уроци, давани от преподавателски кадри“ зависи и от други предпоставки?“.
8. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 26 юли 2017 г. Писмени становища представят дружество A & G Fahrschul-Akademie, германското, испанското, италианското, австрийското, португалското, финландското правителство и Европейската комисия. Дружество A & G Fahrschul-Akademie, германското и испанското правителство и Комисията се представляват в съдебното заседание от 20 юни 2018 г.

Анализ

9. Запитващата юрисдикция отправя до Съда четири преюдициални въпроса, с които иска да се установи дали дейността, изразяваща се в провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства от категории B и C1, може да бъде освободена на основание член 132, параграф 1, буква и) или й) от Директива 2006/112. Ще обсъдя последователно тези четири въпроса. Основно значение обаче има отговорът на първия въпрос, тъй като предопределя отговорите на останалите въпроси.

По първия преюдициален въпрос

10. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства (свидетелства за управление) от категории B и C1 попадат в обхвата на понятието училищно или университетско образование по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

11. Мненията на участниците в производството, които са представили становища по настоящото дело, се разделят по въпроса дали курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства могат да се определят като училищно или университетско образование. Германското, австрийското, португалското и финландското правителство, както и Комисията предлагат повече или по-малко категорично на този въпрос да бъде даден отрицателен отговор. Обратно, дружество A & G Fahrschul-Akademie, както и испанското и италианското правителство предлагат положителен отговор³.

3 По-конкретно испанското правителство предлага да се приеме, че курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства са освободени на основание член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 като професионално обучение. Ще обсъдя този въпрос в заключителната част от анализа на първия преюдициален въпрос.

12. Присъединявам се към първото становище. Според мен понятието училищно или университетско образование не включва курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства. Това следва както от текстуалното, така и от телеологическото тълкуване на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

Текстът на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112

13. Трябва да се признае, че авторите на полския текст на Директива 2006/112 са проявили изобретателност, като в разпоредбата на член 132, параграф 1, буква и) от нея са използвали формулировката „kształcenie powszechnie lub wyższe“ (всеобщо или висше образование). В голяма част от текстовете на останалите езици на тази разпоредба се използват изрази, които би трябвало да се преведат по-скоро като „училищно или университетско образование“: „enseignement scolaire ou universitaire“ в текста на френски език, „school or university education“ в текста на английски език, „Schul- und Hochschulunterricht“ в текста на немски език и пр. Парадоксалното обаче е, че този терминологичен пропуск позволява още по-добре да се разбере намерението на законодателя на Съюза относно обхвата на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от посочената директива. Става въпрос по-специално за всеобщото, тоест достъпно, а на по-ниските степени и задължително за всички, и общообразователно, тоест обхващащо относително широк кръг знания, обучение, провеждано в рамките на съществуващата във всяка държава членка училищна и университетска система. Тази система, наречена в някои страни народна просвета, разделена на етапи, които най-общо могат да се определят като основен, среден и висш, осигурява на широката общественост обширен набор от знания и умения, даващи възможност за функциониране в съвременното общество както в частната, така и в професионалната сфера.

14. Тази система на всеобщо образование се характеризира по-специално с това, че е силно и всестранно правно-нормативно регулирана. Правни норми определят устройството на училищната система и начина на функциониране на училищата, учебните програми, квалификацията на преподавателите, както и правилата за дипломиране.

15. В повечето държави членки тази образователна система се състои от публични училища, в които преподаването често е изцяло или отчасти безплатно. Когато образованието е безплатно, очевидно не възниква проблем във връзка с облагането с ДДС. Системата на публичните училища обаче може да се допълва и от частни училища, които предоставят възмездни образователни услуги. Възможно е и в публичните училища някои образователни услуги да се предоставят възмездно. Поначало тези услуги подлежат на облагане с ДДС. За да се избегне обаче, от една страна, повишаването на разходите за такива услуги за техните получатели, а от друга страна, нарушаването на конкуренцията между субектите от публичния и частния сектор, законодателят на Съюза въвежда освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 по отношение на дейностите, определяни като училищно или университетско образование. Поради това посочената разпоредба следва да се разбира в смисъл, че ако в рамките на действащата в държавата членка система на всеобщо (училищно) или висше (университетско) образование някои услуги се предоставят възмездно, било от публични училища („публичноправни субекти“ съгласно възприетата в тази разпоредба терминология), било от частни училища („други организации, определени за организации със сроден предмет на дейност“), то тези услуги се освобождават от ДДС.

16. За сметка на това, както следва от съдържащата се в преюдициалното запитване по настоящото дело информация, курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства не са част от общообразователната система в Германия. Подобно е положението, доколкото ми е известно, и в останалите държави членки. Те са услуга, изразяваща се в предаването на определени специализирани умения, даващи възможност за

придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства по обществените пътища. Тази услуга се предоставя възмездно от специализирани субекти, каквото е дружество A & G Fahrschul-Akademie, които — макар и на някои езици обичайно да се наричат училища („auto-école“, „Fahrschule“) — не са част от училищната система на отделните държави членки.

17. Следователно съдържанието се в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 понятие за училищно или университетско образование не включва услуги, които не са част от действащата в отделните държави членки образователна система и се предоставят от субекти, които не принадлежат към образователната система в тях, каквито са курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства, предлагани от специализирани центрове.

Цел на освобождаването по член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112

18. Включването на центрoвете, провеждащи курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства, в обхвата на понятието за училищно или университетско образование, както поначало и прилагането по отношение на тях на освобождаването, уредено в посочената разпоредба, според мен не би било в съответствие и с целта на разпоредбата.

19. Член 132 от Директива 2006/112 се намира в дял IX, глава 2, „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“. В този смисъл съображение за предвидените в този член, а следователно и в параграф 1, буква и) от него освобождавания е общественият интерес, обслужван при осъществяването на дейностите, за които тези освобождавания се прилагат.

20. Що се отнася до услугите на общото основно, средно и висше образование, този обществен интерес е по-скоро очевиден. Притежаването на определен набор от знания и умения е необходимо за живота в съвременното общество и е в интерес не само на всеки отделен индивид, но и на цялото общество, тъй като прави възможно безпрепятственото му функциониране. Поради това образованието до определена степен дори е задължително. Общественият интерес обаче не се ограничава до осигуряването на обучение само до задължителната степен. Съвременното общество не би могло да функционира и да се развива в икономическо, културно и политическо отношение без наличието на ресурс от личности с висока квалификация, надвишаваща значително задължителната степен на образование. Неслучайно за тези общества се говори като за общества, основани на знания⁴.

21. Поради тези причини съвременните държави, включително държавите членки, инвестират значителни финансови средства за поддържане и развитие на образователните системи. При това положение би се стигнало до вътрешно противоречие, ако в същото време те ограничаваха достъпността на тази система, като увеличават разходите за предоставяните в нейните рамки услуги чрез данъчното им облагане. Това би било в противоречие и с принципа на равенство, тъй като би затруднило достъпа до образователната система на хора с по-ограничени възможности. Накрая, не трябва да се забравя, че разходите за образованието на децата понасят обикновено родителите. Тези разходи често са доста високи и не са еднократни, тъй като трябва да се правят през продължителен период от време. Ако тези разходи надхвърлят финансовите възможности на родителите, те могат да се откажат не само да осигуряват образование на децата, а и изобщо да имат деца, което на свой ред ще доведе до демографски проблеми, вече познати на редица държави членки.

22. Всичко това обосновава освобождаването на училищното и университетското образование, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

⁴ Вж. например UNESCO, Towards Knowledge Societies, 2005.

23. За сметка на това, както основателно отбелязва германското правителство в своето становище, трудно би могъл да се посочи обществен интерес, който би обосновал освобождаването от ДДС на курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства. Това умение без съмнение е много полезно, но придобиването му е в интерес на отделните лица, а не на цялото общество. Това умение не е условие за надлежното функциониране на обществото в какъвто и да било аспект в смисъла, в който то зависи от наличието на определена минимална степен на образование на широката общественост.

24. Действително, при определени условия, например в райони със слаби комуникации или за упражняването на определени професии, придвижването със собствено моторно превозно средство действително може да е необходимо. Придобиването на нужната за целта правоспособност обаче е преди всичко в интерес на отделните лица, а не в обществен интерес, и не обосновава освобождаване от ДДС. Поради същата причина от този данък не са освободени, а най-много е възможно да се прилага по-ниска ставка за такива необходими за живот стоки като храните, облеклото или жилищата. Извън това придвижването със собствено моторно превозно средство изисква не само придобиване на съответната правоспособност, а и на самото моторно превозно средство. Трябва ли по тази причина да се освободи от облагане и придобиването на автомобили?

25. По отношение на курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства няма и риск от нарушаване на конкуренцията поради тяхното данъчно облагане, тъй като не съществува никаква система от публични организации, предоставящи безвъзмездно този вид услуги, с които би се наложило да се конкурират частни организации. Извън училищната система курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства поначало се провеждат възмездно.

26. Накрая, не намирам за убедителен довода, приведен по-специално от дружеството A & G Fahrschul-Akademie, че общественият интерес е свързан с ограничаването посредством надлежно обучение на водачите на броя на произшествията и с подобряването по този начин на безопасността на пътното движение.

27. Движението на моторни превозни средства по обществените пътища е свързано естествено с определени рискове, включително с опасност от произшествия и техните последици. За ограничаване на тези рискове управлението на моторни превозни средства е уредено от държавата посредством изискването за придобиване на съответна правоспособност. То обслужва именно целта лицата, управляващи моторни превозни средства, да покажат знанията и уменията, позволяващи им да правят това по безопасен начин. Общественият интерес, изразяващ се в осигуряването на безопасността на пътното движение, следователно се обслужва в случая посредством изискването за правоспособност за управление на моторни превозни средства. За сметка на това придобиването на знанията и уменията, необходими за получаването на такава правоспособност, чрез участие в курс за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства е в личен интерес на самите заинтересовани лица.

28. Както посочих по-горе, предвиденото в член 132, параграф 1 от Директива 2006/112 освобождаване от ДДС е за дейности от обществен интерес, като едновременно с това този обществен интерес представлява основание за съответните освобождавания. Поради това разпоредбите на този параграф не могат да се тълкуват така, че да обхванат освобождаването на дейности, които не се осъществяват в обществен интерес. Това изискване произтича не само от правилото за стриктно тълкуване на изключенията, каквито са освобождаванията от ДДС. Системата на ДДС се основава на всеобщо данъчно облагане на всички сделки на всеки етап от икономическия оборот, като икономическата тежест на облагането се пренася на етапа на потреблението. Всяко освобождаване от данъка пречатства правилното функциониране на тази система. Поради това такива освобождавания трябва да се прилагат само когато са необходими

или обслужват конкретна цел, например намаляване на разходите за услуги, предоставяни в обществен интерес. Обратно, освобождаването трябва да се избягва в случаите, когато данъчното облагане е възможно и не е в противоречие с подобни конкретни цели⁵.

29. С оглед на изложените съображения считам, че освобождаването от ДДС на услугите за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства не намира основание с оглед на целите, които си поставя освобождаването по член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

Практика на Съда относно освобождаванията по член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112

30. Нямам амбицията тук да направя пълен преглед на практиката на Съда относно освобождаванията от ДДС по член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112, тъй като според мен това не е необходимо. Все пак както запитващата юрисдикция, така и някои от участниците в производството, и по-специално дружество A & G Fahrschul-Akademie, както и испанското и италианското правителство се позовават на някои положения, съдържащи се в решения на Съда, които според тях биха могли да доведат до заключения, различни от тези, които представям в изложението по-горе. Поради това се налагат някои разяснения.

31. Първо, по дело Комисия/Германия (C-287/00) Съдът отговаря на въпроса дали възмездните научни изследвания могат да се определят за услуги, тясно свързани с университетското образование по смисъла на член 13 А, параграф 1, буква и) от Директива 77/388/ЕИО⁶. В този случай Съдът постановява, че понятието за услуги, тясно свързани с училищното или университетското образование, не следва да се тълкува твърде тясно⁷. От това положение според мен не трябва да се правят простиращи се твърде далеч изводи. Законодателят на Съюза нарочно е използвал неясното понятие за тясно свързани услуги, за да може на етапа на правоприлагането да позволи освобождаването да се прилага за различни видове услуги, които на практика могат да имат връзка с образователната дейност в тесен смисъл. Такива например могат да бъдат услугите по обществено хранене, ако се предоставят от учаци в учебното заведение в рамките на програмата за обучение⁸. Въвеждането на по-тясно определение от Съда за това понятие би било в пряко противоречие с волята на законодателя и целта на тази разпоредба. Това обаче не означава, че за останалите понятия, използвани в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, трябва да се възприеме също толкова свободно тълкуване, особено за такива като понятието училищно и университетско образование, които определят обхвата на освобождаването от ДДС, предвидено в тази разпоредба.

32. Второ, дружеството A & G Fahrschul-Akademie, както и испанското и италианското правителство се позовават на установено от Съда положение, което в случая трябва да бъде взето изцяло предвид. Съдът е приел по-специално че понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на настоящия член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 „не се ограничава само до образованието, което завършва с изпити за получаване на

5 Вж. по аналогия постановеното неотдавна решение от 21 септември 2017 г., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, т. 28—30 и цитираната съдебна практика).

6 Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), отменена и заменена с Директива 2006/112. Член 13 А, параграф 1, буква и) от тази директива съответства на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

7 Решение от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47).

8 Вж. решение от 4 май 2017 г., Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, диспозитив).

квалификация или което позволява придобиване на професионални умения с оглед упражняване на професионална дейност, но обхваща и други дейности, които се преподават в училища или университети с цел задълбочаване на познанията и уменията на учениците или студентите, стига тези дейности да нямат чисто развлекателен характер“⁹.

33. Посочените участници в производството стигат въз основа на това положение до извода, че всяка дейност, изразяваща се в предаването на знания или умения, доколкото няма чисто развлекателен характер, подлежи на предвиденото в споменатата разпоредба освобождаване. Тъй като курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства нямат нито чисто развлекателен характер или цел, това освобождаване трябва да се прилага и за дейността на центровете за обучение за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства.

34. Според мен обаче това разбиране се основава на избирателно тълкуване на изваден от контекста фрагмент от решението на Съда.

35. Първо, това е така, понеже посоченото тълкуване не отчита съдържащият се в цитирания фрагмент израз „в училища или университети“. Този израз обаче е пряко свързан с текста на действащия в момента член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112, в съответствие с който, в текстовете на езици, различни от полския, училищното или университетското образование подлежи на освобождаване. Това понятие трябва да се тълкува, както посочих в точки 13—17 от настоящото заключение, като отнасящо се до общообразователната система в основните, средните и висшите училища. Поради това от цитирания фрагмент от решението на Съда не може да се направи извод, че дейност, която не се провежда в рамките на тази система, може да подлежи на освобождаване, доколкото няма чисто развлекателен характер.

36. Второ, по посочените дела Съдът не се произнася относно принадлежността на конкретни организации към тази образователна система¹⁰, а относно възможността за прилагане на освобождаването по отношение на конкретен учебен предмет. Така Съдът стига до извода, че това освобождаване може да се прилага не само за предмети, които са част от основния курс на обучение съгласно задължителната програма в конкретния вид училища, а и за други занятия, ако те нямат чисто развлекателен характер. Всичко това обаче е при условие че обучението се осъществява в рамките на образователната система в училищата и университетите, а не изцяло извън тази система.

37. Действително с решение Haderer Съдът допуска, както става ясно, прилагането на освобождаването за обучение в особен вид организации, каквито в Германия са т.нар. народни университети („Volkshochschule“). Трябва обаче да се обърне внимание, че по това дело Съдът отговаря на въпрос на запитващата юрисдикция, изхождащ от положението, че този вид организации са част от училищната или университетската образователна система по смисъла на действащия понастоящем член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112. Така или иначе Съдът оставя окончателното разглеждане на тези съмнения, изразени от данъчния орган, който е страна в главното производство, на запитващата юрисдикция. И ако са възможни съмнения дали дейността на Volkshochschule е част от училищното или университетското образование по смисъла на посочената разпоредба, то според мен няма съмнение, че дейността на центровете за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства не е част от тази образователна система.

⁹ Решения от 14 юни 2007 г., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, т. 26), и от 28 януари 2010 г., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, т. 29).

¹⁰ Вж. по-специално решение от 14 юни 2007 г., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, т. 27), в което Съдът изрично оставя този въпрос за повторно разглеждане от запитващата юрисдикция.

38. Накрая от практиката на Съда може да се направи извод, че понятието за училищно или университетско образование по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 не трябва да се тълкува посредством съотнасянето към образователните системи в отделните държави членки, тъй като тези системи могат да се различават помежду си, което би довело до различно прилагане на освобождаванията, предвидени в тези разпоредби, в разрез с целта на посочената директива¹¹. Това положение обаче не може да се абсолютизира, тъй като самият член 132, параграф 1, буква и) от тази директива препраща неизбежно към националните образователни системи, като предвижда, че на освобождаване подлежи дейността, осъществявана „от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност“. По настоящото дело тази констатация на Съда означава според мен единствено че ако на определен език центровете за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства носят названието „училище“, това не означава автоматично, че те се определят като осъществяващи училищно или университетско образование по смисъла на споменатата разпоредба.

Курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства като професионално обучение

39. Испанското правителство твърди, че курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства трябва да бъдат освободени от ДДС на основание член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, но не като училищно или университетско образование, а като професионално обучение. То се аргументира с това, че придобиването на правоспособност за управление на моторни превозни средства е необходимо за упражняването на някои професии, а често и за пътуване до работното място.

40. Не споделям това виждане, или поне по отношение на настоящото дело.

41. Видно от преюдициалното запитване, главното производство е относно евентуалното освобождаване от ДДС на курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства от категории В и С1. Категориите на свидетелствата за управление понастоящем са хармонизирани в правото на Съюза с Директива 2006/126/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 20 декември 2006 година относно свидетелства за управление на превозни средства¹². Категория В обхваща личните автомобили и автомобилите за доставки¹³, а категория С1 — лекотоварните автомобили¹⁴.

42. Основната категория свидетелства за управление е В и тя се изисква за управлението на лични автомобили за частни нужди. Притежаването на свидетелство от тази категория може действително да бъде, както посочва испанското правителство, необходимо за упражняването на някои професии, например за предоставяне на таксиметрови услуги. Това обаче се отнася за редица умения, започвайки от тези за четене и писане. Трябва ли поради това обучението по писане да се определи като професионално обучение? Според мен за професионално обучение може да се определи само дейност, която води до придобиване на знания или умения, използвани изключително или преди всичко за целите на професионална дейност, или евентуално която е специално насочена към лица, имащи намерение да придобият конкретно умение за професионални цели. Обратно, определянето на даден вид обучение за

¹¹ Вж. по-специално решение от 14 юни 2007 г., Naderer (C-445/05, EU:C:2007:344, т. 25 и 26).

¹² ОВ L 403, 2006 г., стр. 18; Специално издание на български език, 2007 г., глава 7, том 17, стр. 216.

¹³ „Моторни превозни средства с максимално разрешено тегло до 3 500 kg и проектирани и конструирани за превоз на не повече от осем пътника плюс водача [...]“ (член 4, параграф 4, буква б) от Директива 2006/126).

¹⁴ „Моторни превозни средства, различни от тези в категории D1 или D, с максимално разрешено тегло над 3 500 kg, но [не] по-голямо от 7 500 kg, които са проектирани и конструирани за превоз на не повече от осем пътника плюс водача [...]“ (член 4, параграф 4, буква г) от Директива 2006/126).

професионално само поради това, че придобитите в хода му умения могат да се използват и в професионална дейност, би могло да доведе до неограничено разширяване на обхвата на това понятие. Довеждайки това разбиране до абсурд, придобиването на всяко умение може да бъде необходимо за упражняването например на професията на инструктор във връзка със същото умение. Поради това според мен курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства от категория В не могат да се определят за професионално обучение.

43. По отношение на свидетелствата за управление от категория С1 положението е по-сложно. Свидетелството за управление от тази категория документира правото да се управляват товарни автомобили с максимално разрешено тегло до 7,5 тона. Такива моторни превозни средства се използват най-често за възмезден автомобилен превоз на стоки, тоест за професионални дейности. Придобиването на тази категория може да бъде необходимо и за частни цели, например за управлението на някои кемпери, тъй като общото им тегло често надвишава 3,5 тона. С оглед на това курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства от категория С1 могат да се определят за професионално обучение, ако националната юрисдикция установи например, че те се провеждат за лица, които възнамеряват да упражняват дейност в областта на автомобилния превоз на стоки и са неразделна част от тяхното обучение. По настоящото дело от преюдициалното запитване не се установява обаче, че националната юрисдикция е изследвала този въпрос, а преюдициалният въпрос не включва изрично тълкуването на понятието професионално обучение в контекста на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112. Поради това в рамките на настоящото дело няма основание курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства от категория С1 да се определят като професионално обучение.

Заключителна бележка и предложение за отговор

44. Както вече имах възможност да отбележа по-горе, разпоредбите относно свидетелствата за управление са хармонизирани в рамките на правото на Съюза с Директива 2006/126. Член 2, параграф 1 от тази директива въвежда принципа на взаимно признаване на свидетелствата за управление, издавани във всички държави членки. Това означава, че всяко лице, което пребивава на територията на Европейския съюз, може да получи свидетелство за управление във всяка държава членка и да го използва във всички държави членки, включително и в държавата членка по настоящото си местопребиване. Центровете за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства в различните държави членки следователно могат да се конкурират пряко помежду си. Поради това според мен е от съществено значение Съдът да даде еднозначен отговор на въпроса за възможността за тях да се прилага освобождаването от ДДС, без да се препраща към установяването на допълнителни обстоятелства от националните юрисдикции, тъй като противоречивите национални разрешения относно посоченото освобождаване биха могли да доведат до нарушаването на тази конкуренция. Подобно еднозначно разрешение следва да бъде още по-лесно, тъй като на практика организацията на курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства във всички държави членки, доколкото ми е известно, е сходна в смисъла, че се осъществява от специализирани, частни и непринадлежащи към общообразователната система центрове, които осъществяват обучението срещу заплащане като своя основна дейност.

45. С оглед на изложените съображения в тяхната цялост предлагам Съдът да отговори на първия въпрос, че член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 следва да се тълкува в смисъл, че курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства (свидетелства за управление) от категории В и С1 не попадат в обхвата на понятието за училищно или университетско образование по смисъла на тази разпоредба.

По втория преюдициален въпрос

46. Задавайки втория преюдициален въпрос, запитващата юрисдикция изглежда изхожда от предпоставката, че определянето на организациите, осъществяващи дейност в областта на училищното или университетското образование, за такива с предмет на дейност, сроден с този на публичноправните субекти, които осъществяват такава дейност, е отделно и самостоятелно основание за прилагане на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112. Това е така, тъй като посочената юрисдикция иска да установи, в случай на утвърдителен отговор на първия преюдициален въпрос, при какви условия централите за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства могат да бъдат определени за „организации със сроден предмет на дейност“.

47. Според мен обаче тези два въпроса са неразривно свързани помежду си. Както посочих по-горе, понятието за училищно или университетско образование по смисъла на посочената разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че включва съществуващата във всяка държава членка общообразователна система за общо обучение, осъществявано в училищата и университетите. Всяка организация, която провежда обучение в рамките на тази система, в този смисъл има предмет на дейност, сроден с този на публичноправните субекти, като текстът на тази разпоредба изхожда от разбирането, че тази система се състои поначало от публичноправни субекти. Дори ако в конкретната държава членка системата на училищното и университетското образование се състои изцяло от частноправни субекти, нейният предмет на дейност би трябвало да бъде определен като сходен по смисъла на тази разпоредба и за нея да се приложи освобождаването. Обратно, ако дейността на субекта не попада в обхвата на училищното или университетското образование, предметът на дейност на този субект по дефиниция не може да бъде определен за подобен на този на публичноправните субекти, осъществяващи такова обучение, независимо до каква степен неговата дейност е правно-нормативно уредена.

По третия и четвъртия преюдициален въпрос

48. С третия и четвъртия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства, организирани от субект като дружество A & G Fahrschul-Akademie, могат да се определят като частни уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование по смисъла на член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112. Запитващата юрисдикция поставя тези въпроси, както следва да се разбира, в случай на отрицателен отговор на втория и на положителен отговор на първия преюдициален въпрос. С оглед на отговора, който предлагам на първия преюдициален въпрос, поначало не се налага да се отговаря на третия и четвъртия преюдициален въпрос. Считаю обаче за необходимо да добавя няколко разяснения относно тълкуването на член 132, параграф 1, буква й) от посочената директива.

49. Посочената разпоредба допълва освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от същата директива. Училищното и университетското образование по принцип се осъществява от определени за целта организации, най-общо казано училища и университети. Понякога обаче някои допълващи занятия, макар да са свързани със същите предмети, се предлагат индивидуално от отделни преподаватели за конкретни учащи извън обичайната програма на предвидените в дадено училище занятия. Освен това някои учащи, поради здравословни или други причини, не се обучават по обичайния ред, тоест в училище, а индивидуално, често у дома. За такива занятия не би се прилагало освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, тъй като не се предлагат от съответните публичноправни субекти или други организации. Тази празнота се преодолява посредством разпоредбата на член 132, параграф 1, буква й) от посочената директива.

50. От това според мен следват два извода.

51. Първо, понятието училищно или университетско образование, използвано в член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112, трябва да се тълкува по същия начин като идентичното понятие, използвано в буква и) от същия параграф. Следователно, ако понятието за училищно или университетско образование съгласно предложения от мен отговор на първия преюдициален въпрос не включва курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства, това важи както за член 132, параграф 1, буква и), така и за буква й). Това само по себе си изключва прилагането по отношение на центровете за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства на освобождаването, предвидено в последната посочена разпоредба, независимо от останалите съдържащи се в нея условия.

52. Второ, използваното в член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112 определение „преподавател“ трябва да се тълкува буквално, в съответствие със значението на тази дума в общоупотребимия език. На всички известни ми езици думата преподавател („enseignant“, „Lehrer“, „teacher“ и пр.) като наименование на професия означава само и единствено физическо лице¹⁵. Буквалното тълкуването на споменатата разпоредба следователно изключва нейното прилагане по отношение на юридически лица.

53. Този извод не се опровергава от принципа на данъчен неутралитет, на който се позовават запитващата юрисдикция, както и дружество A & G Fahrschul-Akademie. Според тях този принцип изключва оразличаването на данъчнозадължените лица с оглед на правно-организационната им форма, ако извършват една и съща дейност.

54. Както обаче отбелязах по-горе, член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112 представлява само допълнение на освобождаването, предвидено в буква и) от същия параграф, и не трябва да се тълкува отделно от него. Последната посочена разпоредба предвижда освобождаване на училищното и университетското образование, осъществявано от публичноправни субекти и други организации. Понятието „други организации“ без съмнение има достатъчно широко значение, така че да обхване всяко юридическо лице, извършва посочената дейност¹⁶. Следователно, ако училищното или университетското образование се осъществява от юридическо лице, то подлежи на освобождаване на основание член 132, параграф 1, буква и) от посочената директива, а ако е под формата на индивидуални уроци от преподавател, физическо лице, на основание буква й) от същия параграф. Принципът на данъчен неутралитет по никакъв начин не е застрашен.

55. Изводът, че член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112 се отнася само за физически лица, също не се опровергава от обстоятелството, посочено от дружество A & G Fahrschul-Akademie, както и от италианското и австрийското правителство, че съгласно практиката на Съда попадащата в обхвата на тази разпоредба дейност трябва да се осъществява за собствена сметка и на собствена отговорност¹⁷. Това не е единственото условие за прилагането на посочената разпоредба, а всички дела, по които Съдът до момента я е

15 Вж. по аналогия решение от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 14).

16 Вж. по аналогия решение от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 17).

17 Решение от 14 юни 2007 г., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, т. 30 и диспозитива).

тълкувал¹⁸, са били за физически лица¹⁹. Не е достатъчно следователно, както твърдят посочените заинтересовани лица, уроците да са за собствена сметка и на собствена отговорност, а трябва да бъдат изпълнени и други условия за прилагането на тази разпоредба, включително относно качеството на преподавател, което може да притежава само физическо лице.

56. Очевидно центровете за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства наемат инструктори, които са физически лица. Това обаче не е основание за освобождаване на центъра за провеждане на курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства от ДДС съгласно член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112. Както Съдът вече е имал повод да постанови, дейността, действително осъществявана от физическо лице, но с посредничеството на трети субект, не може да се ползва от предвиденото в тази разпоредба освобождаване²⁰. Следователно би било нелогично понастоящем да се приеме, че такъв трети субект може да се ползва от това освобождаване.

57. Следователно, независимо дали курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства представляват училищно или университетско образование, организацията, която организира това обучение, каквато е дружеството A & G Fahrschul-Akademie, не е преподавател по смисъла на член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112 и не се ползва от предвиденото в него освобождаване от ДДС. Положението би могло да е по-различно при инструкторите, провеждащи курсове за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства, които дават индивидуални уроци по кормуване за своя сметка и на своя отговорност. Преюдициалният въпрос по настоящото дело обаче не е с такъв предмет.

Заключение

58. С оглед на всички изложени съображения предлагам на преюдициалните въпроси на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) да се даде следният отговор:

„Член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, следва да се тълкува в смисъл, че курсовете за придобиване на правоспособност за управление на моторни превозни средства (свидетелства за управление) от категории В и С1 не попадат в обхвата на понятието за училищно или университетско образование по смисъла на тази разпоредба“.

¹⁸ И по-точно е тълкувал съответната разпоредба от Директива 77/388.

¹⁹ Действително по делото, приключило с решение от 28 януари 2010 г., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), данъчнозадължено лице и жалбоподател в главното производство е юридическо лице (дружество). Както обаче самият Съд отбелязва в това решение (т. 19), спорната дейност не е била осъществявана от това юридическо лице, а от един от неговите съдружници в качеството на дипломиран инженер. Съдът подчертава това и в диспозитива (вж. т. 2 от него).

²⁰ Решение от 28 януари 2010 г., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, т. 2 от диспозитива).