



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 8. marca 2007¹

Zadeva C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)
proti
Staatssecretaris van Financiën
Zadeva C-445/05
Werner Haderer
proti

Finanzamt Wilmersdorf

„DDV – Oprostitve – Pedagoško osebje, ki ga je ena izobraževalna ustanova proti plačilu posredovala drugi izobraževalni ustanovi – Poučevanje, ki ga učencem oziroma študentom v izobraževalni ustanovi zagotavlja neodvisni učitelj, ki ga plačuje ta ustanova“

1. Dve izmed oprostitev DDV iz Šeste direktive² v glavnem pokrivata izobraževanje in tesno povezane storitve, ki jih zagotavljajo pedagoške ustanove, ter poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno.
2. V okviru teh dveh predlogov za sprejetje predhodne odločbe se zastavljata vprašanji, ali te oprostitve vključujejo, prvič, zagotavljanje učiteljev ene šole drugi, in drugič, poučevanje, ki ga v šoli opravlja neodvisen učitelj.

Šesta direktiva

3. Storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo, so v skladu s členom 2 Šeste direktive³ predmet DDV.
4. Člen 4(1) davčnega zavezanca opredeljuje kot osebo, ki „neodvisno opravlja“ ekonomsko dejavnost, ki v skladu s členom 4(2) vključuje vse dejavnosti oseb, ki opravljajo storitve.⁴

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Šesta direktiva Sveta 77/388/EEC z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL 1977, L 145, str. 1, večkrat spremenjena). Od 1. januarja 2007, in tako po odločilnih obdobjih v teh zadevah, je Šesta direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), katere cilj je v skladu z njeno uvodno izjavo 3 preoblikovati strukturo in besedilo – predvsem – Šeste direktive brez bistvenih sprememb. Zdi se, da tako malo vsebinskih sprememb vendarle ne vpliva na vprašanja v teh zadevah.

3 Glej tudi člen 2(1)(c) Direktive 2006/112.

4 Glej tudi člen 9(1), prvi in drugi pododstavek, Direktive 2006/112.

5. V okviru člena 6(1) je opravljanje storitev opredeljeno kot „vsaka transakcija, ki ni dobava blaga [...]“.⁵ Seznam storitev, ki bi bile predmet DDV, torej ne obstaja, ampak je na podlagi člena 9(2)(c) in (e), ki se nanaša na opravljanje nekaterih storitev, potrjeno, da so storitve, ki se nanašajo na izobraževanje in posredovanje osebja, načeloma obdavčljive.⁶

6. Vendar člen 13A („Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“)⁷ med drugim določa:

„(1) Države članice oprostijo naslednje [...]:

[...]

- (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;
- (k) določeno zagotavljanje osebja s strani verskih ali filozofskih institucij za namene iz pododstavkov (b), (g), (h)⁸ in (i) tega člena zaradi zadovoljevanja duhovnih potreb;

[...]

(2) (a) Države članice lahko odobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitev iz pododstavkov (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n)⁹ tega člena, če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več naslednjih pogojev:

- njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne razdelijo, ampak ga namenijo nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev,
- v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža v rezultatih teh dejavnosti,
- zaračunavajo cene, ki jih odobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za davek na dodano vrednost,
- ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročila izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana davku na dodano vrednost;

(b) Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n), če:

- ni nujna za oproščene transakcije,

⁵ Glej tudi člen 24(1) Direktive 2006/112.

⁶ Glej tudi člena 52(a) in 56(1)(f) Direktive 2006/112.

⁷ Glej tudi člene od 132 do 134 Direktive 2006/112.

⁸ Pododstavki (b), (g) in (h) v bistvu zajemajo bolnišnično in zdravstveno oskrbo, socialno skrbstvo in socialnovarstveno delo ter varstvo otrok in mladine.

⁹ Pododstavki (l), (m) in (n) v bistvu zajemajo dejavnosti političnih, sindikalnih, verskih, domoljubnih, filozofskih, človekoljubnih, športnih ali kulturnih organizacij.

- je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost.“

Dejansko stanje in nacionalni postopek v zadevi „Horizon College“, C-434/05

7. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) pedagoška ustanova v Alkmaarju na Nizozemskem. Za namene člena 13A(1)(i) Šeste direktive se zdi, da gre za organizacijo, ki jo država članica opredeljuje kot izobraževalno. Omogoča zlasti srednješolsko in poklicno izobraževanje.

8. Prav tako je, vsaj med letoma 1995 in 1999, pri njej zaposlene učitelje dodeljevala drugim takim ustanovam, da je odpravila začasna pomanjkanja pedagoškega osebja. Učitelju je delo v skladu s pogodbo o dodelitvi zagotovila druga ustanova, ki je tudi plačala za zavarovanje odgovornosti. Plačo učitelja je še naprej izplačeval Horizon College, ki je od druge ustanove zahteval le povračilo lastnih stroškov, pri čemer ni zahteval nobenega dobička ali obračuna DDV.

9. Davčni organi pa so menili, da opravljena storitev ne sodi med oprostitve iz Šeste direktive in so zato izdali dodatno odločbo o odmeri DDV za leta od 1995 do 1999.

10. Horizon College je to odločbo izpodbijal. Njegova pritožba je zdaj pred Hoge Raad (Vrhovno sodišče), ki opozarja, da se morajo učitelji v izobraževalni ustanovi, ki začasno niso na razpolago, nadomestiti za obdobje njihove odsotnosti, da bi bil dosežen cilj zagotavljanja izobraževanja, in da se z naložitvijo DDV nujno povečajo stroški tega izobraževanja.

11. Hoge Raad se sprašuje, ali lahko ta primer spada v okvir bodisi „izobraževanja“ bodisi „storitev, [...] tesno povezanih z njo“. Zato predlaga sprejetje predhodne odločbe o naslednjih vprašanjih:

- „(1) Ali je treba člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive razlagati tako, da poučevanje obsega tudi dejstvo, da bo učitelj proti plačilu na razpolago izobraževalnemu zavodu, zato da tam pod odgovornostjo tega izobraževalnega zavoda začasno poučuje?
- (2) Če je odgovor na to vprašanje nikalen, ali se lahko pojem „storitve, tesno povezane z izobrazbo“ razlaga tako, da zajema tudi zgoraj v prvem vprašanju opisano storitev?
- (3) Ali na odgovor na zgoraj navedeni vprašanji vpliva dejstvo, da je organizacija, ki posreduje učitelja, tudi sama izobraževalni zavod?“

Dejansko stanje in nacionalni postopek v zadevi Haderer, C-445/05

12. W. Haderer je v skladu s predložitveno odločbo vrsto let delal za zvezno deželo Berlin kot neodvisni učitelj. Leta 1990 je delal v različnih izobraževalnih središčih za odrasle¹⁰, skupaj pogosto več kot 30 ur na teden, pri čemer je ponujal „pomoč pri šolskem delu“ in vodil tečaj keramike in lončarstva.

¹⁰ Dve Volkshochschule in Elternzentrum.

13. Njegov položaj je bil urejen z redno obnovljenimi pogodbami, v katerih je bilo izrecno določeno, da niso pomenile delovnega razmerja. Za dejansko opravljeno delo je bil plačan po urni postavki. Če je bil tečaj iz kateregakoli razloga odpovedan ali če ni mogel delati zaradi bolezni ali kateregakoli drugega razloga, do plačila ni bil upravičen. Prejemal pa je nadomestilo za stroške zdravstvenega in pokojninskega zavarovanja ter „nadomestilo za dopust“, izračunano kot odstotek od njegovih prihodkov.

14. W. Haderer ni prijavil obveznosti za plačilo DDV glede svojih prihodkov. Davčni organi so menili, da bi to moral storiti in mu izdali odločbo o odmeri DDV.

15. W. Haderer je to odločbo izpodbijal, prvič, ker naj ne bi bil neodvisni izvajalec (in tako ni sodil pod opredelitev „davčni zavezanec“) in drugič, ker naj bi bila njegova dejavnost v vsakem primeru v skladu s členom 13A(1)(i) in/ali (j) Šeste direktive oproščena DDV.

16. Njegova pritožba je zdaj pred Bundesfinanzhof (Zvezno finančno sodišče), ki je sprejelo ugotovitev nižjega sodišča, da je W. Haderer dejansko deloval kot neodvisni izvajalec¹¹ in potrdilo, da njegove storitve ne morejo biti oproščene DDV na podlagi nobene veljavne določbe nacionalne zakonodaje.¹² Vendar pa se sprašuje, ali je slednje popolnoma v skladu s pravom Skupnosti. Med drugim navaja:

- W. Haderer ni organizacija, „ki ji država članica priznava podoben namen“ v smislu člena 13A(1)(i), ker ni tako „opredeljen“;
- poučevanje v izobraževalnih središčih za odrasle, kjer je opravljal svoje storitve, kot so opredeljene v nacionalnem pravu, naj bi sodilo v okvir „šolskega ali univerzitetnega izobraževanja“ iz člena 13A(1)(j);
- vendarle se postavlja vprašanje, ali oprostitev velja le za poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno, kadar učitelj neposredno poučuje učence ali študente in ga ti sami plačujejo, ali tudi, kadar storitve opravlja šola oziroma univerza.

17. Bundesfinanzhof zato predlaga sprejetje predhodne odločbe o naslednjem vprašanju:

„Ali je dejavnost šolskega in univerzitetnega izobraževanja, ki jo učitelj opravlja zasebno¹³, plačila davkov po členu 13(A)(1)(j) Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 oproščena le, če zasebni učitelj storitev poučevanja nudi neposredno učencem oziroma študentom kot prejemnikom storitve – to pomeni, da jo ti plačujejo –, ali zadošča, da učitelj svoje storitve poučevanja opravlja na šoli ali univerzi kot prejemniku teh storitev?“

Postopek pred Sodiščem

18. V zadevi C-434/05 so pisna stališča predložili Horizon College, nizozemska in grška vlada ter Komisija. V zadevi C-445/05 so pisna stališča predložili davčni organ kot tožena stranka, italijanska in grška vlada ter Komisija.

¹¹ Čeprav bi se lahko njegova natančna stopnja neodvisnosti z vidika določenih elementov v gradivu iz spisa zdela vprašljiva (glej točki 12 in 13 zgoraj), mora Sodišče izhajati iz ugotovitve dejanskega stanja, ki ga je priznalo predložitveno sodišče.

¹² Komisija je v svojih stališčih navedla, da je bil člen 4(21)(b) Umsatzsteuergesetz (Zakona o prometnem davku) leta 1999 spremenjen tako, da naj bi bile zdaj na njegovi podlagi storitve samozaposlenih učiteljev, ki poučujejo v izobraževalnih ustanovah, ob izpolnjevanju določenih zahtev oproščene DDV.

¹³ [Ne zadeva slovenske jezikovne različice.]

19. Obravnavi v obeh zadevah sta potekali zaporedoma 14. decembra 2006. W. Haderer v zadevi C-445/05 kljub temu, da je zahteval obravnavo, na slednji ni bil prisoten. Tudi davčni organ oziroma nemška vlada nista podala nobene ustne utemeljitve. Stališča pa sta podali grška vlada in Komisija. Ti dve stranki sta skupaj s Horizon College in nizozemsko vlado prav tako podali ustna stališča v zadevi C-434/05.

Presoja

Narava oprostitev iz člena 13A Šeste direktive

20. Ugotovljeno je bilo, da obstaja protislovje med naravo in terminologijo skupnostnega DDV, kar bom ponazorila v nadaljevanju. „Davčni zavezanec“ navadno ne nosi bremena obdavčitve. Če je obdavčeno celotno blago in storitve, ki jih pridobi, se mu lahko zadevni davek povrne od davka, ki ga odmeri svojim potrošnikom. Če so njegove pridobitve „oproščene“, pa bo njihova cena na splošno izražala sestavni del DDV, ki ga ni mogoče odbiti ali povrniti. Rečeno je bilo celo, da „kdorkoli razume pomen tega, ne bo imel težav z razumevanjem DDV.“¹⁴

21. Medtem ko se zdi zadnja trditev optimistična, vsaj kar zadeva popolno razumevanje oprostitev iz člena 13A Šeste direktive, pa se je pred preizkusom upoštevni oprostitev v njihovem obravnavanem okviru vendarle treba ustaviti pri preučitvi omenjenega protislovja.

22. DDV je splošni davek na porabo, ki velja (kot „izstopni davek“) za vsako dobavo blaga ali storitev kot sorazmerni delež njihove cene, vendar se lahko številne transakcije opravijo že prej v proizvodnem ali distribucijskem procesu. Za vsako transakcijo se obračuna po veljavni stopnji po odbitku zneska DDV („vstopni davek“), ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.¹⁵

23. Breme torej nosi končni potrošnik, kateremu se kot osebi, ki ni davčni zavezanec in ne opravlja nadaljnje obdavčljive dobave, ne obračuna izstopni davek in ne odbije vstopni davek.

24. Glede oprostitev DDV lahko razlikujemo dve kategoriji: oprostitev s pravico do odbitka¹⁶ in oprostitev brez pravice do odbitka.¹⁷

25. Kadar je transakcija oproščena s pravico do odbitka vstopnega davka, iz tega izhaja, da je zagotavljanje zadevnega blaga in storitev (na tej stopnji) v celoti razbremenjeno DDV. Kadar je transakcija oproščena brez te pravice do odbitka, bo vsak vstopni DDV, ki se je obračunal na stroškovne komponente, vključen v ceno.

26. Za ponazoritev tega vzemimo hipotetični primer, ko se storitev opravi po ceni 100 (brez davka), pri čemer del stroška opravljanja te storitve predstavljajo vlaganja (blago ali storitve), pridobljena po obdavčljivi neto ceni 50, in je veljavna stopnja DDV 20 %.

14 J. Reugebrink in M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), str. 40, navedeno v B. Terra in J. Kajus: *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), zvezek 1, str. 443.

15 Glej člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL, English Special Edition 1967, str. 14), in člen 1(2) Direktive 2006/112. Odbitke pokrivajo členi od 17 do 20 Šeste direktive (členi od 167 do 192 Direktive 2006/112).

16 V bistvu pokrivajo dobave potrošniku v drugi državi članici ali tretji državi in jih urejajo členi od 14 do 16 Šeste direktive; glej tudi člene od 140 do 166 Direktive 2006/112. (Določenim državam članicam je bilo z odstopanjem od splošnega pravila dovoljeno, da ohranijo „ničelno davčno stopnjo“ za določene posebne dobave z enakim učinkom kot oprostitev s pravico do odbitka.)

17 In sicer oprostitev „na ozemlju države“ na podlagi člena 13 Šeste direktive; glej tudi člene od 132 do 137 Direktive 2006/112.

27. Ponavadi bo ponudnik storitev, kadar dobava pomeni obdavčljivo transakcijo, plačal 60 za vlaganja, od tega je 10 DDV, in bo za storitev računal 120, od katerih pomeni 20 DDV. Od 20 bo odbil 10, ki jih je plačal, in preostanek izročil davčnemu organu. Njegov potrošnik, če je končni, bo nosil celotno breme DDV v višini 20. Če pa je ta potrošnik drug davčni zavezanec, za katerega je storitev stroškovna komponenta v nadaljnji obdavčljivi dobavi, bo breme v višini 20 ponovno povrnjeno od izstopnega davka, ki ga odmeri svojim potrošnikom, in njegov strošek bo le neto cena 100.

28. Če je opravljanje storitev oproščena transakcija s pravico do odbitka,¹⁸ se DDV ne bo obračunal, vendar bo ponudnik storitev še vedno lahko „odbil“ (v teh okoliščinah ga torej od davčnega organa zahteval nazaj) vstopni davek v višini 10. Strošek potrošnika, bodisi končnega potrošnika ali davčnega zavezanca, ki opravlja naprej obdavčljivo dobavo, bo znašal le 100.

29. Če je opravljanje storitev oproščena transakcija brez pravice do odbitka, bo moral ponudnik storitev sam nositi breme vstopnega DDV v višini 10 (pri čemer bi se za ta znesek zmanjšal njegov morebitni dobiček¹⁹) oziroma ga bo verjetneje in v obsegu, ki ga dovoljujejo tržne sile, prenesel na svoje potrošnike s tem, da jim bo zaračunal ceno v višini 110, pri čemer nič od navedenega ne more pomeniti odbitega DDV. V slednjem primeru bo strošek potrošnika, če je ta končni, večji, kot če bi bila transakcija oproščena s pravico do odbitka, vendar manjši, kot če sploh ne bi bila oproščena. Če je potrošnik davčni zavezanec, ki opravlja nadaljnje obdavčljive dobave, pa bo strošek večji kot v obeh drugih primerih, ker ne obstaja DDV, ki bi ga bilo mogoče odbiti ali povrniti. Vstopni davek v višini 10 je vključen v plačano ceno. In v tem primeru se bo povečanje stroškov navadno odražalo v ceni teh nadaljnjih dobav.

30. Vse oprostite iz člena 13A Šeste direktive so oprostite brez pravice do odbitka.²⁰ Večina izmed njih naj bi se nanašala na dobave končnim potrošnikom, ki bodo imeli tako nižje stroške. Na primer šolsko in univerzitetno izobraževanje se na splošno zagotavlja učencem oziroma študentom, ki niso davčni zavezanci in katerim izobraževanje ne pomeni stroškovne komponente pri kakršnikoli nadaljnji obdavčljivi dobavi.²¹ To lahko deloma pojasnjuje, zakaj se oprostitev storitev od DDV samo po sebi šteje za „dobro stvar“.

31. Vendar ni v vseh primerih tako. Poklicno izobraževanje ali prekvalifikacijo uslužbencev lahko na primer plačuje delodajalec, za katerega bodo pristojbine pomenile stroškovno komponento njegovih dajatev. V takih primerih bo ob predpostavki – kot je ponavadi –, da so dajatve delodajalca obdavčljive, oprostitev vodila k večjim stroškom, kot če bi bilo zagotavljanje izobraževanja predmet DDV,²² to povečanje pa bo vplivalo na ceno teh dajatev.

32. Zato je mogoče sklepati, da oprostite iz člena 13A niso vedno ugodne v smislu zmanjšanja bremena DDV. Ta ugotovitev lahko pojasni večplastni pristop, ki ga je dosledno zavzelo Sodišče pri razlagi pomena teh oprostitev. Sodišče je na primer v zadevi Komisija proti Nemčiji²³ v zvezi s členom 13A(1)(i) navedlo, prvič, da je treba oprostite razlagati ozko, ker odstopajo od splošnega

18 Ali dobava po ničelni davčni stopnji; glej opombo 16.

19 Take oprostite se pogosto nanašajo na dobave neprofitnih subjektov, pri čemer lahko razlika med stroški obdavčljivih vlaganj in ceno oproščenih donosov večinoma ali v celoti izhaja iz stroškov za zaposlene ali drugih izdatkov, ki ne spadajo na področje DDV.

20 Gre za oprostite na ozemlju države; glej opombo 17 zgoraj. Glede odnosa med dvema vrstama oprostitev glej nedavno sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, Recueil, še neobjavljena v ZOdl., točka 23 in naslednje) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja v isti zadevi, točki 24 in naslednje.

21 Če se zaračunavajo pristojbine, izobraževalna ustanova s starši pogosto sklene pogodbo o izobraževanju njihovih otrok, vendar učinek ostaja enak.

22 Glej točko 29 zgoraj.

23 Sodba z dne 20. junija 2002 (C-287/00, Recueil, str. I-5811).

načela, po katerem je predmet plačila DDV vsaka storitev, ki jo davčni zavezanec opravi proti plačilu,²⁴ in drugič, da storitev, ki je tesno povezana z izobrazbo, ne zahteva posebej ozke razlage, ker je oprostitve uvedena zato, da dostop do izobraževanja ni omejen z večjimi stroški, ki bi nastali, če bi bilo opravljanje takih storitev predmet DDV.²⁵

33. Menim, da je treba biti pri razlagi oprostitve v vsakem primeru preudaren. Ne glede na načelo, da je treba izjeme od vsakega splošnega pravila ponavadi razlagati ozko, se v tem primeru niti načeloma ozek niti načeloma širok pristop ne zdita nujno primerna. Učinek na javno blagajno in na zasebna sredstva ni sistematično predvidljiv. Prav tako vprašanja, ali je strošek dostopa do storitve z obdavčenjem povečan, ni mogoče uporabiti kot strogega merila za ugotovitev, ali lahko velja oprostitve. Zdi se neizogibno, da strošek dostopa do dejansko vsake oproščene storitve zajema vsaj določen znesek neodbitnega vstopnega DDV. Očiten namen zmanjšanja davčnega bremena posameznim potrošnikom storitev, ki služijo različnim socialnim ciljem in jih pogosto opravljajo javne ali dobrodelne ustanove,²⁶ pa lahko pomeni koristno usmeritev pri razlagi oprostitve, čeprav ne more biti odločujoč glede njihove opredelitve.

34. Prav tako je treba opozoriti, da je Komisija leta 2000 navedla: „Vse večja privatizacija dejavnosti, ki so bile tradicionalno pridržane javnemu sektorju, je privedla do večjih izkrivljanj konkurence med oproščenimi, neobdavčljivimi in obdavčljivimi storitvami. Sistem DDV za take storitve mora biti posodobljen, v okviru česar je treba upoštevati vse vpletene interese, zlasti interese uporabnikov teh storitev. [...] Oprostitve brez pravice do odbitka za socialne, izobraževalne, kulturne in druge dejavnosti je treba prav tako preveriti, da bi ugotovili, ali izpolnjujejo obstoječe zahteve.“²⁷

35. Do zdaj to Sporočilo še ni obrodilo sadov.²⁸ Odgovore na vprašanja, zastavljena v teh zadevah, je treba zato poiskati na nekoliko dvoumnem zakonodajnem področju, ki je zaznamovano predvsem z napetostjo med željo po davčni uskladitvi na ravni Skupnosti in željo po posamičnem davčnem nadzoru s strani vsake države članice.²⁹

36. Sodišče je opozorilo tudi – med drugim v zadevi Komisija proti Nemčiji – da oprostitve iz člena 13 Šeste direktive pomenijo neodvisne pojme prava Skupnosti, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi sistema DDV od ene države članice do druge,³⁰ in da cilj člena 13A ni odobriti oprostitve vsaki dejavnosti, ki se izvaja v javnem interesu, ampak le tistim, ki so na seznamu in so v njem podrobno opisane.³¹

37. Glede na zgoraj navedene razmisleke bom poskušala priti do kar se da enostavne razlage dejanskega pomena zadevnih oprostitvev. Zdi se mi, da ta pristop najbolje služi interesom skupnostnega usklajevanja in pravne varnosti.

24 Glej točko 43 in tam navedeno sodno prakso; glej nedavno sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory (C-401/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 23).

25 Glej točko 47 in tam navedeno sodno prakso.

26 Seznam oprostitvev iz člena 13A ni sistematičen, vendar naj bi v skladu z obrazložitvenim memorandumom k predlogu Komisije o Šesti direktivi pokrival „tiste oprostitve, ki so že obstajale v večini držav članic“ (Bilten Evropskih skupnosti, Dodatek 11/73, str. 7 in 15). Seznam, ki je bil na začetku v členu 14 predloga (prav tam, str. 41; UL 1973, C 80, str. 1), pa je Svet ob njegovem razvoju bistveno spremenil.

27 Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu: o strategiji za izboljšanje delovanja sistema DDV v okviru notranjega trga, COM (2000) 348 končno, Priloga, točka 2.1.

28 Tudi če bi, je bilo samo Sporočilo izdano po upoštevnem času, na katerega se nanaša Sodišče v obeh obravnavanih zadevah.

29 Kot je navedel Ekonomsko-socialni odbor: „Državam članicam se lahko očita, da naj bi bil pojem, ki je bil načeloma sprejet pred triinšestdesetimi leti, še vedno tako daleč od njegove uresničitve, kot je bil takrat. Zgodovina zakonodaje o DDV v Evropi je zgodovina neuspeha, vendar ne na strani Komisije, ki je ravnala s hvalevredno doslednostjo in nezmanjšanim prizadevanjem, da bi se situacija premaknila naprej, ampak na strani držav članic, ki so stalno zavirale ta trud.“ (Mnenje Ekonomsko-socialnega odbora o „Strategiji za izboljšanje delovanja sistema DDV v okviru notranjega trga“ (UL 2001, C 193, str. 45)).

30 Glej točko 44 in tam navedeno sodno prakso. Glej nedavno sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-13/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 9).

31 Glej točko 45 in tam navedeno sodno prakso. Glej nedavno sodbo Eurodental, navedeno v opombi 20, točka 43.

Vzporednice in razlike med obema zadevama

38. Obstajajo jasne objektivne razlike med položajem Horizon College in W. Hadererja. Poleg tega te razlike jasno kažejo, da je treba položaj Horizon College presojeti v luči člena 13A(1)(i), položaj W. Hadererja pa v luči člena 13A(1)(j). Storitve, ki jo Horizon College opravlja za druge pedagoške ustanove, ne more spadati v okvir člena 13A(1)(j) kot „poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno“. Prav tako W. Haderer ni organizacija, „ki bi ji država članica priznala“ izobraževalni namen v smislu člena 13A(1)(i) (čeprav ni mogoče trditi, da posameznikov nikoli ni mogoče tako opredeliti³²).

39. Vendar pa je treba poleg razlik ugotoviti tudi vzporednice.

40. V skladu z zadevnimi zakonskimi določbami oba pododstavka zahtevata čim bolj dosleden pristop. Ne le, da sodita v isto široko kategorijo oprostitev v javnem interesu, ampak se nanašata tudi na isto ožjo kategorijo izobraževanja in poučevanja. Možna je utemeljitev, da naj bi bile v okviru pododstavkov (i) in (j) skupaj urejene vse oprostitev na tem področju.³³

41. Na bolj specifični ravni je morebitna ovira oprostivi v obeh primerih obstoj posredne izobraževalne ustanove. Če bi isti učitelji iz Horizon College poučevali iste učence oziroma študente v okviru dejavnosti Horizon College, bi bila oprostitev jasna. Ta jasnost pa je izničena z dejstvom, da so to storili v okviru premestitve na drugo šolo. Enako velja za W. Hadererja. Če bi ta poučevanje opravljal zasebno in ga neposredno zagotavljal učencem oziroma študentom v zasebnih prostorih (bodisi svojih bodisi njihovih), ne bi bilo težav. Težavo pomeni dejstvo, da se je poučevanje opravljal v okviru ustanov za izobraževanje odraslih.

42. S tega vidika se mi zdi pomembno v obeh zadevah najprej upoštevati vrsto opravljene storitve in istovetnost prejemnika storitve, da bi prišli do enotne razlage. Zatem bom obravnavala nekatera preostala vprašanja, značilna za vsako zadevo posebej.

Vrsta in prejemnik opravljene storitve

43. Na podlagi dejstev, navedenih v predložitvenih odločbah, je lahko mogoče ugotoviti, da sta tako Horizon College kot W. Haderer opravljala storitev le za določene posredne ustanove, ne pa za učence oziroma študente teh ustanov. Ti so bili le v pogodbenem ali primerljivem odnosu s posredno ustanovo. V skladu s sporazumi o premestitvi, ki jih je sklenil Horizon College, je bila posredna ustanova tista, ki je prevzela nadzor in odgovornost za poučevanje, ki so ga opravljali premeščeni učitelji. V primeru W. Hadererja ni izkazano, v kolikšni meri so izobraževalna središča izvajala nadzor nad njegovim poučevanjem, vendar se zdi na podlagi opisanih sporazumov o plačilu jasno, da so učenci oziroma študenti za njegove storitve plačevali izobraževalnemu središču, natančno tako, kot če bi bil W. Haderer pri njem zaposlen, in da naj bi zahtevke v zvezi s kakovostjo teh storitev lahko uveljavljali le zoper izobraževalno središče.

44. Na podlagi navedenega so storitev izobraževanja, ki je bila zagotovljena učencem oziroma študentom, opravljale posredne ustanove, čeprav so dejansko poučevali zaposleni na Horizon College in W. Haderer. Po drugi strani storitev, ki sta jo Horizon College in W. Haderer opravljala za posredne ustanove, ni bilo izobraževanje ali poučevanje *per se*, ker so bili učenci oziroma študenti in ne ustanove tisti, katerim se je zagotavljalo tako izobraževanje oziroma poučevanje. Vendar pa je bila storitev zagotavljanje oseb (osebja ali v primeru W. Hadererja njega samega) z namenom, da bi posredne ustanove svojim učencem oziroma študentom lahko zagotovile izobraževanje oziroma poučevanje.

³² Primerjaj sodbo z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, str. I-2341) in sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, predvsem točke od 14 do 19).

³³ Primerjaj sodbo z dne 10. septembra 2002 v zadevi Ambulanter Pflegedienst Kügle (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 36) v zvezi z različnimi vrstami zdravstvene oskrbe, ki so oproščene na podlagi pododstavkov (b) in (c).

45. Zato taka storitev ne more biti oproščena kot „izobraževanje“ ali „poučevanje“ na podlagi člena 13A(1)(i) oziroma (j).

46. Komisija predlaga drugačno utemeljitev, ki razlikuje med obema položajema.

47. Po njenem mnenju je storitev, ki jo je opravil Horizon College, pomenila zagotavljanje osebja posredni ustanovi, za katero pa člen 13A(1)(i) ali katerakoli druga oprostitvev ne velja.³⁴ Dejavnost W. Hadererja pa naj bi bilo mogoče označiti kot poučevanje v smislu pododstavka (j), ker je poučeval on osebno. Istovetnost prejemnika storitve kot pri številnih drugih oprostitvah v besedilu oprostitve ni navedena. Zato je v zvezi s tem brez pomena. Pododstavka (i) in (j) skupaj v bistvu pokrivata vse oprostitve za izobraževalne dejavnosti – pododstavek (i) glede pravnih oseb in pododstavek (j) glede fizičnih oseb.

48. Mnenje Komisije glede položaja Horizon College v bistvu delita grška in nizozemska vlada. Horizon College pa poudarja cilj, da se stroški javnih in dobrodelnih storitev ne smejo povečati.³⁵ Trdi, da stroške na koncu nosi davkoplačevalec in da poučevanje učencev oziroma študentov zagotavljajo neposredno učitelji in ne ustanova, pri kateri so zaposleni. Posredna ustanova naj brez učiteljev iz Horizon College ne bi bila sposobna izpolniti svoje zakonske dolžnosti do učencev oziroma študentov. Ker učitelji učencem oziroma študentom zagotavljajo izobrazbo ne glede na to, ali so zaposleni pri ustanovi, kjer dejansko poučujejo, ali pri drugi ustanovi, ki jih daje na razpolago, storitev zagotavljanja učiteljev sodi pod pojem izobraževanja za namene člena 13A(1)(i).

49. V zvezi s tem pa se strinjam z grško in nizozemsko vlado ter Komisijo. Kadar ena izobraževalna ustanova drugi taki ustanovi zagotovi učitelje, pri čemer slednji poučujejo učence oziroma študente te druge ustanove na podlagi njenih navodil in pod njeno odgovornostjo, zagotavljanje prve ustanove ni zagotavljanje „izobraževanja“, ampak pedagoškega osebja. In, kot je Komisija opozorila na obravnavi, „izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacija“, ki ga učencem oziroma študentom zagotavlja izobraževalna ustanova, ni zgolj nekaj, kar učitelji opravljajo na podlagi svojega znanja in sposobnosti. Zajema namreč celoten okvir pripomočkov, učnega gradiva, tehničnih sredstev, izobraževalno politiko in organizacijsko infrastrukturo znotraj določene izobraževalne ustanove, v kateri ti učitelji delujejo.

50. Res se lahko zdi protislovno, da je transakcija predmet davka na „dodano vrednost“, kadar se dobavitelju povrnejo le stroški za nekaj, kar ne sodi v področje DDV (namreč plače zaposlenih), pri čemer sam ne doda nobene dodane vrednosti. Vendar, kot smo videli, oprostitvev DDV ne zagotavlja odprave protislovja. Poleg tega imajo številni ali večina izmed tistih, ki opravljajo obdavčljive dobave, stroške zaposlenih, ki jih ne morejo odbiti ali jih spregledati pri izračunu njihovega izstopnega DDV, zato ne bi bilo pravično, če bi morali to storiti le tisti, ki zagotavljajo osebje. Številne ali večina izmed storitev zagotavljanja osebja bodo dobičkonosne in bodo v konkurenci z drugimi takimi storitvami, tako da ne bi bilo pravično oprostiti le tistih, ki ne ustvarjajo dobička.

51. V zvezi s položajem W. Hadererja pa se težje strinjam s stališčem Komisije, čeprav mi je to stališče všeč.

52. Prvič, zdi se mi, da zadevnega položaja z običajnim razumevanjem besedila člena 13A(1)(j) ni mogoče umestiti v področje slednjega – razen morda v nemški jezikovni različici, kar je okoliščina, ki bi lahko privedla do predložitvenega sklepa.

³⁴ Čeprav Komisija ni posebej omenila pododstavka (k), navedenega v točki 6 zgoraj, ki pomeni edino oprostitvev za zagotavljanje osebja, se zdi jasno, da zadevna dodelitev ne izpolnjuje pogojev, da bi jih izvajala verska ali filozofska institucija za namene zadovoljevanja duhovnih potreb.

³⁵ Poleg sodbe z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249) in sodbe Komisija proti Nemčiji, navedene v točki 23 zgoraj, Horizon College navaja sodbo Ambulanter Pflegedienst Kügler (navedena v opombi 33, točka 29), in sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf Club (C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 19).

53. V Nemčiji bi se lahko izraz „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ razlagal tako, kot da se nanaša na kakršnokoli poučevanje učitelja, ki ne spada med zaposlene v izobraževalni ustanovi.

54. V vseh drugih jezikovnih različicah, v katerih je bila izvorno sprejeta Šesta direktiva, pa je opisana storitev jasno opravljanje zasebnega poučevanja,³⁶ in ta opredelitev mora po mojem mnenju prevladati nad le delno različnim besedilom v eni sami jezikovni različici.

55. Najbolj tipičen primer, ki se je navajal, je nedvomno primer v zvezi z zasebnimi urami, ki jih učitelj opravlja na svojem domu ali na domu učenca. Vendarle priznavam, da poučevanje skupin posameznikov lahko spada v okvir razumevanja, da ni nujno, da pogodbeni odnos obstaja med učiteljem in posameznim učencem oziroma študentom (kot je poudarila Komisija, je lahko pogodba sklenjena s starši učenca oziroma študenta), in da ni odločilno, kje se poučevanje opravlja.

56. Vendar ne trdim, da lahko poučevanje razreda učencev oziroma študentov pod okriljem izobraževalne ustanove, ki ga ta ustanova organizira v svojih prostorih in za katerega prevzema odgovornost, pokriva zadevno besedilo, zlasti kadar izobraževalna ustanova neodvisno sklene finančne in pogodbene sporazume na eni strani z učenci oziroma študenti in na drugi strani z učiteljem. Kot trdi italijanska vlada, pojem zasebnega poučevanja na podlagi običajnega razumevanja enostavno ne more vključevati take oblike sporazuma.³⁷

57. Menim, da trditve Komisije, da je treba člen 13A(1)(j) razlagati tako, da je njegov namen pokrivati celotno poučevanje, ki ga učencem zagotavljajo zasebni učitelji, ki niso zajeti v pododstavku (i), ne glede na to, ali se opravlja v okviru zasebnega razmerja ali v izobraževalni ustanovi, ni mogoče podpreti z besedilom ali zgodovinskim zakonodajnim okvirom, v katerem so določbe nastale.

58. V izvornem predlogu Šeste direktive³⁸ je oprostitev za zagotavljanje izobraževanja navedena kot:

„opravljanje storitev in dobave blaga v zvezi z opravljanjem teh storitev, ki imajo izobraževalni namen ali so neposredno povezane z izobraževanjem ali poklicnim usposabljanjem oziroma prekvalifikacijo s strani:

- oseb javnega prava; ali
- zasebnih izobraževalnih ustanov, ki so pod nadzorom pristojnih javnih organov in so pooblašcene, da učence oziroma študente pripravijo na pridobitev potrdila o uspešnem zaključku šole oziroma diplome fakultete ali poklicne kvalifikacije, priznane s strani države“.

59. Ta formulacija, čeprav se razlikuje od tiste, ki je bila končno sprejeta v členu 13A(1)(i), naj bi v bistvu pokrivala enako področje in naj bi tako kot slednja imela namen izvzeti javno in javno priznано izobraževanje, pri čemer pa naj bi obdavčila druge izobraževalne storitve v zasebnem sektorju.

60. V izvornem predlogu ni bilo nobenega elementa, ki bi kazal na sedanji pododstavek (j). Ta je bil v Direktivo vključen razmeroma pozno, brez kakršnihkoli (zaznamovanih) predhodnih opomb, in tako „ni obremenjen z nazorno zakonodajno zgodovino“.³⁹

36 „[P]rivattimer givet af undervisere“ v danščini; „privelessen die particulier door docenten worden gegeven“ v nizozemščini; „tuition given privately by teachers“ v angleščini; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants“ v francoščini; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale“ v italijanščini.

37 Glej tudi sodbo Conseil d'État (francoskega državnega sveta) z dne 26. januarja 2000 v zadevi 169 626 (*Revue de droit fiscal* št. 47 (2000), str. 1553), in zlasti Mnenje g. Goularda, commissaire du gouvernement.

38 Navedena v opombi 26; člen 14A(1)(i) predloga.

39 B. Terra in J. Kajus: *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), zvezek A, str. 604 in 605.

61. Za oprostitev storitev zasebnih učiteljev, kot je trdila Komisija, bi bilo relativno preprosto, da bi se sklicevanje na take učitelje vključilo v pododstavek (i). Dejstvo, da to ni bilo storjeno, ne dopušča nobenega zaključka, vendar pa razlike v besedilu pododstavkov (i) in (j) nakazujejo, da naj bi slednji (ki se nanaša zgolj na zasebno šolsko in univerzitetno poučevanje, ne pa na poklicno usposabljanje in prekvalifikacijo, in ne pokriva tesno povezanih storitev) pomenil omejeno oprostitev od načela obdavčitve za vse izobraževalne storitve, ki jih ne pokriva pododstavek (i). Glede na to menim, da ga je treba v interesu jasne, točne in usklajene razlage razlagati v skladu z njegovim besedilom in ne kot dodatek k pododstavku (i).

62. Zavedam se, da se zaključek, do katerega sem prišla, ne zdi povsem zadovoljiv. Oprostitev storitev učitelja od DDV, če jih zagotavlja neposredno učencem oziroma študentom ali če je zaposlen v šoli, ne pa, če sklene neodvisno pogodbo s šolo o poučevanju učencev oziroma študentov, se zdi nenaravna, zlasti če upoštevamo cilj neoviranja dostopa do izobraževanja z obremenitvijo stroškov tega izobraževanja z DDV. Mogoče je trditi, da naj W. Haderer v svojem položaju ne bi smel pasti med dva stola, ki mu zagotavljata oporo. Poleg tega bi se zdelo nepravilno, če bi zdaj W. Haderer prevzel odgovornost za davčno breme, ki bi ga morala nositi, če sploh, središča za izobraževanje odraslih, za katera je delal.

63. Vendar je zoper te ugovore mogoče navesti številne nasprotne ugovore.

64. Opozorila sem že, da seznam oprostitev iz člena 13A(1) na žalost ni sistematičen, tako da o njihovem namenu ni mogoče sklepati teleološko iz ene oprostitve na drugo. Vendar, če naj za zagotavljanje pedagoškega osebja izobraževalni ustanovi ne bi veljala oprostitev za „izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“, ne moremo utemeljeno domnevati, da naj bi za opravljanje zasebnih učiteljskih storitev v taki ustanovi veljala oprostitev za „poučevanje“. Če je bil to namen, menim, da je treba pojasniti besedilo oprostitev.

65. Poleg tega se zdi s praktičnega vidika verjetno, da oblika sporazuma, ki je bil sklenjen v primeru W. Hadererja, pomeni alternativo (ne glede na razlog) pogodbi o zaposlitvi z zadevno izobraževalno ustanovo in ne alternative zasebnemu sporazumu s posameznimi učenci oziroma študenti. V slednjem primeru bi se zdelo, kot da izobraževalna ustanova opravlja storitev za učitelja in ne obratno. Vendar se mi zdi, da bi v primeru pogodbe o zaposlitvi za enako neto plačilo in ugodnosti izobraževalni ustanovi nastali večji stroški (v obliki socialnih prispevkov in drugih dajatev ali bremen različnih drugih obveznosti, ki jih ima delodajalec nasproti zaposlenim) kot v primeru pogodbe z neodvisnim ponudnikom storitev, ki ni zavezanec za DDV.

66. V tem primeru ni nujno, da bi naložitev DDV na opravljanje storitev stroške izobraževanja povečala bolj, kot če bi posegli po bolj konvencionalni pogodbi o zaposlitvi. Medtem ko je treba upoštevati cilj nepovečanja stroškov dostopa do izobraževanja,⁴⁰ je treba ta vidik uskladiti z drugimi, ki nasprotujejo izogibanju ali preprečevanju stroškom upravičene socialne zaščite. Nazadnje vprašanje, ali je sklepanje pogodb z neodvisnimi (pod)izvajalci v nasprotju s sklepanjem pogodb o zaposlitvi zaželeno, ni zadeva, s katero bi se ukvarjali preko – tako ali drugače – uveljavitve ali neuveljavitve oprostitve DDV, katere glavni cilj je olajšati breme potrošnikom določenih storitev, ki naj bi bile v javnem interesu.

67. Medtem ko bi bilo gotovo obžalovanja vredno, če bi W. Haderer nosil breme, ki ga ne bi smel, pa vloga Sodišča ni določiti rezultat nacionalnih postopkov, ampak razlagati pravo Skupnosti, kot naj bi se uporabljalo na splošno. Bilo pa bi mogoče, da bi lahko W. Haderer tudi na tej stopnji breme kakršnegakoli davka, ki bi se moral obračunati izobraževalnim ustanovam, kjer je delal, retroaktivno prenesel.

⁴⁰ Treba pa je opozoriti, da če je izobraževanje, ki ga zagotavlja ustanova, v kateri učitelj, kot je W. Haderer, opravlja svoje storitve, oproščeno, bodo njegovi stroški že vključevali nepovratni DDV na različna vlaganja (vključno z učili in učnim gradivom, kot je na primer lončarska glina), vendar v skladu s ciljem člena 13A DDV na dobiček ustanove, če ga bo imela, ne bo obračunan.

68. Ob upoštevanju zgoraj navedenega menim, da zagotavljanje pedagoškega osebja, kot ga je zagotovil Horizon College, ne more šteti za „izobraževanje“ v smislu člena 13A(1)(i) Šeste direktive, in da učiteljske storitve, kot jih je opravljal W. Haderer, ne morejo šteti za „poučevanje, ki ga učitelj opravlja zasebno“ v smislu člena 13A(1)(j).

69. Zdaj se bom posvetila preostalim vprašanjem, značilnim za vsakega izmed obeh primerov.

Zadeva C-434/05, Horizon College: tesno povezane storitve

70. V okviru člena 13A(1)(i) Šeste direktive ni oproščeno le izobraževanje in poklicno usposabljanje, ampak tudi opravljanje storitev in dobava blaga, ki sta tesno povezana s temi storitvami. Sodišče je dodatno storitev te vrste opredelilo kot storitev, ki „ni sama sebi namen, ampak pomeni sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve pod boljšimi pogoji“.⁴¹

71. Horizon College in Komisija trdita, da je zagotavljanje pedagoškega osebja ene izobraževalne ustanove drugi načeloma opravljanje storitev, tesno povezano z izobraževanjem. Če učencem ali študentom izobraževanje ali poklicno usposabljanje zagotavlja izobraževalna ustanova in ima ta ustanova trenutno pomanjkanje kvalificiranih učiteljev ali inštruktorjev, bo izobraževanje oziroma usposabljanje bolje zagotovljeno z dodelitvijo kvalificiranega osebja s strani druge take ustanove.

72. To stališče se zdi v skladu z zdravim razumom tako očitno in že na prvi pogled pravilno, da bil potreben zares močan razlog, da bi ga lahko omajal. Grška in nizozemska vlada sta podali utemeljitvi v podporo njuni trditvi, da zagotavljanje osebja s strani Horizon College ne more biti predmet oprostitve na tej podlagi, vendar sama teh utemeljitev ne štejem za dovolj močne.

73. Obe vladi trdita, da je oprostitev izključena, ker zadevno zagotavljanje (pedagoškega osebja s strani Horizon College) ni namenjeno prejemnikom izobraževanja oziroma poklicnega usposabljanja (učencem oziroma študentom), ampak ponudniku te glavne storitve (drugi izobraževalni ustanovi). Nizozemska vlada dodaja, da zagotavljanje osebja ni povezano z zagotavljanjem izobraževanja oziroma poklicnega usposabljanja s strani Horizon College svojim lastnim učencem oziroma študentom. Zato ni „tesno povezano“ niti z glavno oproščeno storitvijo, ki je bila opravljena za učence oziroma študente druge ustanove, niti z glavno oproščeno dejavnostjo Horizon College.

74. Nizozemska vlada v utemeljitev svoji trditvi, da mora biti storitev zato, da bi bila označena kot „tesno povezana“, opravljena znotraj istega odnosa ponudnik/prejemnik kot glavna oproščena storitev, navaja zlasti številne sodbe⁴². Vendar naj Sodišče v nobeni izmed navedenih sodb svoje obrazložitve ne bi oprlo na tako merilo. V zadevi Card Protection Plan na primer Sodišče ni niti obravnavalo vprašanja obstoja „povezane storitve“,⁴³ v zadevi Komisija proti Nemčiji, čeprav sta bili dve storitvi (univerzitetno izobraževanje za študente in raziskovalne dejavnosti, ki jih za plačilo opravljajo univerze) očitno zagotavljani različnim prejemnikom, pa je Sodišče svojo obrazložitev utemeljilo z dejstvom, da raziskovalne dejavnosti nikakor niso nujne za zagotavljanje izobraževanja.⁴⁴

41 Glej sodbo z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia (C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 19 in navedena sodna praksa).

42 Sodba z dne 25. februarja 1999 v zadevi Card Protection Plan (C-349/96, Recueil, str. I-973); sodbi Komisija proti Franciji, navedena v opombi 35, in Komisija proti Nemčiji, navedena v opombi 23; sodba z dne 3. marca 2005 v zadevi Arthur Andersen (C-472/03, ZOdl., str. I-1719); sodba Ygeia, navedena v opombi 41.

43 Glej zlasti točke od 22 do 24 sodbe.

44 Glej zlasti točko 48 sodbe.

75. Poleg tega je Sodišče v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵ jasno priznalo, da je načeloma, kadar organizacija, ki opravlja storitve varstva otrok, za katere velja oprostitev na podlagi člena 13A(1)(g) oziroma (h) Šeste direktive, alternativno ponuja tudi storitev kot posrednik med drugimi osebami, ki ponujajo varstvo otrok, in osebami, ki povprašujejo po storitvah varstva otrok, mogoče to ločeno storitev, ki se opravlja kot posredniška, označiti kot „tesno povezano“ z varstvom otrok, čeprav sama organizacija v tem primeru ne zagotavlja storitve varstva otrok tem prejemnikom teh storitev.

76. Sodišče pa je v tej sodbi pojasnilo tudi, da morajo biti za oprostitev izpolnjeni določeni pogoji.

77. V tem okviru je primerno omeniti trditev grške vlade, da je treba zagotavljanje osebja s strani Horizon College razglasiti za obdavčljivo, ker naj Sodišče ne bi imelo dovolj informacij, da bi ugotovilo, ali takšno zagotavljanje zares izpolnjuje pogoje za oprostitev.

78. Vendar je bilo Sodišču postavljeno vprašanje, ali storitev „zagotavljanja učitelja proti plačilu izobraževalni ustanovi, da bi ta v njej in pod njeno odgovornostjo začasno opravljal učiteljske storitve“ *načeloma* pomeni storitev, ki je tesno povezana z izobraževanjem ali usposabljanjem v smislu člena 13A(1)(i). Po mojem mnenju tako zagotavljanje pomeni navedeno storitev. Končno, to bo *dejansko* veljalo le, če bo izpolnjevalo številne pogoje, kar mora določiti pristojno nacionalno sodišče. Dejstvo, da Sodišče ne razpolaga z vsemi informacijami, mu ne dopušča niti odločanja o tem, da storitve ni mogoče oprostiti, niti mu ne preprečuje, da poda usmeritev glede presoje pogojev, ki jih je treba izpolniti.

79. Ti pogoji izhajajo iz besedila same Šeste direktive, kot je pojasnjeno v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Prvič, ker je glavna storitev, s katero je zadevna storitev tesno povezana, izobraževanje, ki ga ne opravlja sam Horizon College, ampak posredna ustanova, mora ta izpolnjevati pogoje za oprostitev v skladu s členom 13A(1)(i).⁴⁶ Zlasti mora iti za „izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“ in ga morajo „opravljati osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen“.

81. Drugič, zagotavljanje osebja mora biti v skladu s členom 13A(2)(b), prva alineja, „nujno za oproščene transakcije“. To pomeni, da mora biti, če prilagodimo formulacijo v sodbi Stichting Kinderopvang Enschede,⁴⁷ take vrste ali kakovosti, da posrednim ustanovam brez dodelitve pedagoškega osebja s strani Horizon College ne bi mogla biti zagotovljena enakovredna storitev.

82. V zvezi s tem mora nacionalno sodišče, kot je poudarila nizozemska vlada, ugotoviti, ali bi urad za zaposlovanje oziroma drug ponudnik, ki zagotavlja osebje (katerih storitve so predmet DDV), lahko opravil enakovredno storitev. Na primer izbira osebja in izobraževalni proces, ki ga omogoča Horizon College, sta lahko taka, da zagotavljata izjemno visok standard poučevanja, lahko pa bi bil urad za zaposlovanje na kratek rok bolj primeren za zagotavljanje začasnega osebja. Take dejavnike in vse druge, ki se nanašajo na kakovost opravljene storitve, mora preučiti pristojno sodišče.

83. Tretjič, v skladu s členom 13A(2)(b), druga alineja, osnovni namen storitve ne sme biti pridobitev dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki so v neposredno konkurenčnem položaju s transakcijami gospodarskih podjetij, ki so davčni zavezanci za DDV. V zvezi s tem, kot je navedla nizozemska vlada, ni dovolj ugotoviti, da je Horizon College zaračunal le stroške za zaposlene in druge stroške, povezane z zaposlitvijo dodeljenih učiteljev. Horizon College bi vendarle, tudi če učiteljev ne bi

45 Sodba z dne 9. februarja 2006, (C-415/04, ZOdl., str. I-1385).

46 Glej sodbo Stichting Kinderopvang Enschede, točke od 21 do 23 in izrek.

47 Glej točke od 25 do 28 in izrek.

dodelil drugim ustanovam, v vsakem primeru moral plačati svoje zaposlene. Sodišče nima informacij, ali so bili zadevni učitelji na Horizon College zaposleni s krajšim delovnim časom in dodeljeni drugam za preostali čas vsakega delovnega tedna oziroma ali se njihovih storitev v zadevnem obdobju v okviru Horizon College sploh ni potrebovalo. V vsakem primeru naj bi sama transakcija ustvarila dodaten prihodek (in tako skupaj dodaten dobiček – oziroma zmanjšano izgubo), tudi če preko zadevnih stroškov za zaposlene ni bilo mogoče priti do nobenega posebnega dobička. Da bi se ugotovilo, ali je bil to osnovni namen sporazumov o dodelitvi ali le posledica, ki je izhajala iz tega, je potrebna nadaljnja razjasnitev dejanskega stanja.

84. Četrtrič, treba je opozoriti, da lahko države članice v skladu s členom 13A(2)(a) Šeste direktive oprostitev vežejo na številne druge pogoje.⁴⁸ Določitev takih dodatnih pogojev v obravnavanih postopkih ni bila omenjena, na podlagi česar lahko sklepamo, da nobena izmed njih ni bila uporabljena. Če pa so bili pogoji naloženi v skladu s to določbo, mora njihovo izpolnitev natančno preveriti nacionalno sodišče.

85. Nazadnje, glede tretjega vprašanja Hoge Raad je seveda nujno, da osebe zagotavljajo osebe ali organizacije iz člena 13A(1)(i). Ni sporno, da Horizon College spada med take organizacije.

Zadeva C-445/05, Haderer: šolsko ali univerzitetno izobraževanje

86. Obtoženi davčni organ je v svojih pisnih stališčih, predloženih Sodišču, podal poseben ugovor zoper oprostitev v zadevi W. Hadererja. Zatrjuje, da njegovo poučevanje lončarstva, keramike in „pomoč pri šolskem delu“ ne spada pod „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“, kot ga opredeljujejo različni nacionalni predpisi. Zlasti naj ne bi bilo v skladu s predhodno določenim učnim programom, ki je nujen pri tovrstnem izobraževanju.

87. Sama sem že podala stališče, da poučevanje W. Hadererja v nobenem primeru ne more biti predmet oprostitve. Vendar se mi zdi pomembno pojasniti, da je ni mogoče izključiti na podlagi, ki jo je navedel davčni organ.

88. Predložitveno sodišče je mnenja, da naj bi bila področja, ki jih pokriva poučevanje, res zajeta s pojmom „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“, in s to presojo se ni težko strinjati. Po eni strani mora „pomoč pri šolskem delu“ po sami opredelitvi spadati v to kategorijo. Po drugi strani so tečajji keramike oziroma lončarstva zelo razširjeni v šolah po Evropi. Čeprav morda to ni strogo akademska dejavnost, pa tako usposabljanje pomeni razvoj ročnih in umetniških sposobnosti, ki je v šolskem izobraževanju pogosto.

89. Pojem šolskega ali univerzitetnega izobraževanja v smislu oprostitve je treba opredeliti na ravni Skupnosti.⁴⁹ Po mojem mnenju mora biti ta opredelitev relativno široka. Če ne bi bila, bi bilo lahko samo zasebno poučevanje različnih vrst, ki naj bi šolarjem nudilo podporo, predmet DDV v nasprotju z očitnim namenom oprostitve. Seveda mora obstajati ločnica med poučevanjem, ki je predmet oprostitve, in zgolj rekreativnimi dejavnostmi brez izobraževalne vrednosti, vendar menim, da mora vsak predmet ali dejavnost, ki se navadno poučuje v šolah ali na univerzah, spadati v področje oprostitve ne glede na to, ali sledi strogo določenemu programu ali urniku.

90. Poleg tega se zdi bistveno in neizogibno, da mora imeti pojem „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ isto opredelitev v pododstavkih (i) in (j). Če bi sledili utemeljitvi davčnega organa, za določene vrste izobraževanja in usposabljanja, ki se dejansko opravljajo v javnih izobraževalnih ustanovah, tako oprostitve iz pododstavka (i) ne bi veljale, kar bi imelo velike posledice.

⁴⁸ Glej točko 6 zgoraj.

⁴⁹ Seveda obstaja določena sodna praksa o pojmi izobraževanja in usposabljanja v povezavi s prepovedmi diskriminacije glede dostopa do teh storitev, vendar je ni mogoče v celoti prenesti na področje oprostitve od DDV.

Sklepni predlogi

91. Zato sem mnenja, da mora Sodišče na vprašanja Hoge Raad v zadevi C-434/05 podati naslednje odgovore:

- V skladu z razlago člena 13A(1)(i) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS začasna zagotovitev učitelja izobraževalni ustanovi z namenom, da bi ta opravljal učiteljske storitve pod odgovornostjo te ustanove, ne pomeni zagotavljanja izobraževanja ali poklicnega usposabljanja oziroma prekvalifikacije, ampak načeloma pomeni opravljanje storitve, ki je s tem tesno povezana.
- Da bi bila zadevna storitev v skladu s to določbo deležna oprostitve DDV, jo mora opravljati oseba ali organizacija v smislu te določbe in mora biti v skladu z zahtevami iz člena 13A(2)(b) iste direktive, kot je pojasnilo Sodišče v sodbi v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04), in po potrebi z zahtevami iz člena 13A(2)(a).

92. V zadevi C-445/05 menim, da mora Sodišče Bundesfinanzhof odgovoriti naslednje:

- V skladu z razlago člena 13A(1)(j) Direktive 77/388/EGS pojem poučevanja, ki ga učitelji opravljajo zasebno, ne vključuje primera, v katerem neodvisni učitelj z izobraževalno ustanovo sklene pogodbo o poučevanju učencev oziroma študentov v okviru tečajev, ki se opravljajo v njenih prostorih in pod njeno odgovornostjo, za kar ustanova, in ne učitelj, prejme plačilo od učencev oziroma študentov.