

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. március 14.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének i) és j) pontja – Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége – Iskolai vagy egyetemi oktatás – Fogalom – Autósiskola által tartott gépjárművezetési tanfolyam”

A C-449/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2017. július 26-án érkezett, 2017. március 16-i határozatával terjesztett elő

az **A & G Fahrschul-Akademie GmbH**

és

a **Finanzamt Wolfenbüttel**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács elnökeként eljárva, A. Arabadjiev, E. Regan (előadó), C. G. Fernlund és S. Rodin bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: M. Aleksejev egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A & G Fahrschul-Akademie GmbH képviseletében D. Hippke Steuerberater és A. Hüttl Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítők: F. Urbani Neri avvocato dello Stato,
- az osztrák kormány képviseletében G. Eberhard, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,

- a finn kormány képviselőjében S. Hartikainen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és B. R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. október 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 132. cikke (1) bekezdése i) és j) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az A & G Fahrschul?Akademie GmbH (a továbbiakban: A & G) és a Finanzamt Wolfenbüttel (wolfenbütteli adóhivatal, Németország; a továbbiakban: adóhivatal) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, hogy az adóhivatal megtagadta a vezet?i engedélyek?l szóló, 2006. december 20-i 2006/126/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2006. L 403., 18. o.) 4. cikkének (4) bekezdésében említett, B és C1 kategóriájú járm?vekre vonatkozó vezet?i engedély megszerzése céljából az A & G által nyújtott gépjárm?vezet?i oktatási szolgáltatások hozzáadottérték?adó (h?a) alóli mentesítését.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv IX. címe az „Adómentesség” címet viseli. E cím magában foglalja többek között az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” cím? 2. fejezetet, amelyben szerepel a 132. cikk, amely (1) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

„[...]

i) a gyermek? és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés, illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

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

[...]”

A 2006/126 irányelv

4 A 2006/126 irányelv (8) preambulumbekkezdése értelmében:

„Közúti közlekedésbiztonsági okokból meg kell határozni a vezet?i engedély kiállításának minimumkövetelményeit. A vezet?i vizsgák, valamint a vezet?i engedély kiállításának követelményeit össze kell hangolni. E célból meg kell határozni a gépjárm?vek vezetéséhez szükséges ismereteket, készségeket és magatartást, a vezet?i vizsgának e koncepciókon kell

alapulnia, és az ilyen járművek vezetésének fizikai és szellemi alkalmassági minimumkövetelményeit újra meg kell határozni.”

5 Ezen irányelv 4. cikke elírja:

„(1) Az 1. cikkben meghatározott vezetői engedély az alább meghatározott kategóriákba tartozó gépi meghajtású járművek vezetésére jogosít fel. A vezetői engedély a kategóriánként feltüntetett alsó korhatártól adható ki. A »gépi meghajtású jármű« olyan önjáró jármű, amelyet az úton saját motorja mozgat, a sínen közlekedő járművek kivételével.

[...]

(4) gépjárművek:

[...]

b) B kategória:

3500 kg-ot meg nem haladó megengedett legnagyobb össztömegű és a vezetőn kívül legfeljebb nyolc utas szállítására tervezett és gyártott gépjárművek; az ebbe a kategóriába tartozó gépjárműveket olyan pótkocsival lehet összekapcsolni, amelynek megengedett legnagyobb össztömege a 750 kg-ot nem haladja meg.

[...]

d) C1 kategória:

nem a D1 vagy D kategóriába tartozó, 3500 kg-ot meghaladó, de legfeljebb 7500 kg megengedett legnagyobb össztömegű, és a vezetőn kívül legfeljebb nyolc utas szállítására tervezett és gyártott gépjárművek; az e kategóriába tartozó gépjárműveket olyan pótkocsival lehet összekapcsolni, amelynek megengedett legnagyobb össztömege a 750 kg-ot nem haladja meg;

[...]”

A német jog

6 Az Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény) 2005. február 21-én közzétett változata (BGBl. 2005. I., 386. o.) 4. cikkének 21. pontja értelmében az e törvény 1. cikke (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá tartozó ügyletek közül adómentes:

„a) a magániskolák és egyéb általános vagy szakképzési intézmények közvetlenül iskolai és képzési célokat szolgáló szolgáltatásai,

aa) ha e magániskolák és egyéb intézmények a Grundgesetz (alaptörvény) 7. cikke (4) bekezdésének megfelelően az állam által akkreditált vagy tartományi jog által engedélyezett helyettesítő iskolák, vagy

bb) ha a tartomány hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósága igazolja, hogy e magániskolák és egyéb intézmények valamely szakmára vagy egy közjogi jogi személy előtt leteendő vizsgára megfelelően felkészítenek,

b) az egyéni oktatók közvetlenül iskolai és képzési célokat szolgáló oktatási szolgáltatásai, ha azokat

aa) a Hochschulrahmengesetz (a felsőfokú képzésről szóló kerettörvény) 1. és 70. §-a

értelmében vett egyetemeken és nyilvános általános vagy szakképzési iskolákban vagy

bb) az a) alpont szerinti feltételeket teljesít? magániskolákban és egyéb általános vagy szakképzési intézményekben nyújtja;

[...]"

7 A Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (a közúti közlekedésben való részvétel engedélyezésér?l szóló rendelet) 2010. december 13?i változatának (BGBl. 2010. I., 1980. o.), 6. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A járm?vezet?i engedély a következ? kategóriákra adható:

[...]

B kategória: [a 2006/126 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének b) pontja]

[...]

C1 kategória: [a 2006/126 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének d) pontja]

[...]"

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

8 Az A & G korlátolt felel?sség? társaság jogi formában autósiskolát m?ködtet. Az általa kiállított számlákon nem tüntetette fel külön a héa címen fizetend? összeget. A 2010?es adóévre (a továbbiakban: szóban forgó id?szak) vonatkozóan el?ször adóköteles forgalmat vallott be. Az adóhivatal az A & G héabevallása alapján járt el.

9 2014. december 22?i levelében az A & G az általa héa címen fizetend? összeg nulla euróra történ? csökkentését kérte, amely kérelmet az adóhivatal elutasította. Az adóhivatal e határozata ellen az A & G által benyújtott panasznak és keresetnek nem adtak helyt. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) többek között megállapította, hogy az A & G nem hivatkozhatott megalapozottan a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontjában említett mentességben való részesülésre. Az A & G által nyújtott, elméleti és gyakorlati gépjárm?vezetési oktatásból álló szolgáltatások ugyanis nem tartoznak az e rendelkezés értelmében vett „iskolai vagy egyetemi oktatás” fogalmába, mivel a gyakorlati járm?vezetési oktatás a szóban forgó id?szakban hatályos iskolai közlekedési nevelésr?l szóló ajánlás szerint sem kötelez?, sem ajánlott részét nem képezi az ilyen oktatásnak.

10 Az A & G felülvizsgálati kérelme keretében a kérdést el?terjeszt? bíróság, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) el?tt vitatja a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) e határozatát. E tekintetben azt állítja többek között, hogy a gépjárm?vezetés autósiskola keretében való elsajátítása területén a nemzeti jogalkotó által követett cél a felel?s közúthasználók képzése.

11 Egyébiránt az autósiskolában nyújtott gyakorlati járm?vezetési oktatás és a – többek között az Allgemeiner Deutsche Automobil?Club (német autóklub) által szervezett – vezetésbiztonsági képzések ugyanazt a célt követik. A semlegesség elvébe ütközik tehát, ha ezeket a hasonló szolgáltatásokat különböz?képpen adóztatják.

12 A kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy a nemzeti jog alapján az A & G által kínált szolgáltatások nem adómentesek, mivel ez utóbbi nem teljesíti a forgalmi adóról szóló törvény

2005. február 21-én közzétett változata 4. cikke 21. pontjának a) vagy b) alpontjában meghatározott feltételeket. Mindazonáltal úgy véli, hogy az A & G hivatkozhat 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) vagy j) pontjára.

13 Ezzel kapcsolatban a kérdést elterjesztő bíróság hajlik annak megállapítására, hogy az alapeljárás felperesének tevékenysége a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja értelmében vett „iskolai és egyetemi oktatás” fogalmába tartozik.

14 Ezzel szemben kétségei merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy az A & G teljesíti-e az e rendelkezésekben meghatározott egyéb kritériumokat, mivel nem biztos, hogy ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében az „elismerten [a közintézményekéhez] hasonló céllal létrehozott intézménynek” tekinthető-e, sem az, hogy tevékenységei az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja értelmében az iskolai vagy egyetemi oktatáshoz kapcsolódó, tanárok által adott magánóráknak tekinthető-e.

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

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

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: Következik-e a[z alapeljárás] felperes(é)nek a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében vett [elismerten] »hasonló céllal létrehozott intézménykénti« elismerése a járművezető-oktatók vizsgáztatására és a járművezető-oktatói és iskolai engedély megszerzésére vonatkozó törvényben [az 1969. augusztus 25-i Gesetz über das Fahrlehrerwesen (járművezető-oktatók jogállásáról szóló törvény)] található törvényi szabályozásból, valamint a tanulóvezetők biztonságos, felelősségteljes és környezettudatos közlekedési résztvevőkké történő képzésének közérdekű céljából?

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

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

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

16 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az „iskolai vagy egyetemi oktatás” 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az magában foglalja az olyan autósiskolák által nyújtott gépjárművezetői oktatást, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely oktatás célja a 2006/126 irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében említett, B és C1 kategóriájú járművekre vonatkozó vezetői engedélyek megszerzése.

17 A 2006/112 irányelv 132. cikke olyan adómentességeket állapít meg – amint azt azon fejezet címe is mutatja, amelynek e cikk a részét képezi –, amelyek célja egyes közhasznú

tevékenységek elmozdítása. Mindazonáltal e mentességek célja nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (2017. május 4-i Brockenhurst College ítélet, C-699/15, EU:C:2017:344, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az említett adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd ebben az értelemben: 2017. október 26-i The English Bridge Union ítélet, C-90/16, EU:C:2017:814, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 A 2006/112 irányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek az ezen irányelv 2. cikkéből eredően kivételt jelentenek a fűszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az ezen 132. cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (2017. május 4-i Brockenhurst College ítélet, C-699/15, EU:C:2017:344, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Emlékeztetni kell arra, hogy az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja nem határozza meg az „iskolai vagy egyetemi oktatás” fogalmát.

21 Ebből kifolyólag a Bíróság megállapította egyrészt, hogy az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadása az oktatási tevékenység különösen fontos eleme (2007. június 14-i Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 18. pont).

22 Másrészt a Bíróság pontosította, hogy az „iskolai vagy egyetemi oktatás” 2006/112 irányelv értelmében vett fogalma nem korlátozódik kizárólag a képesítés megszerzésére irányuló vizsgát vagy szakmai tevékenység gyakorlására irányuló képzésben való részvételt lehetővé tevő oktatási tevékenységekre, hanem magában foglal más tevékenységeket, amelynek során az oktatás iskolában vagy felsőoktatási intézményben folyik, és amelynek célja a tanulók vagy hallgatók ismereteinek vagy képességeinek fejlesztése, feltéve hogy e tevékenységek nem tisztán szórakoztatási célokat szolgálnak (2010. január 28-i Eulitz ítélet, C-473/08, EU:C:2010:47, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 E tekintetben meg kell állapítani – amint azt a fűtanácsnok az indítványa 35. pontjában megjegyezte –, hogy ezen állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a nem tisztán szórakoztatási jellegű tevékenységek az „iskolai vagy egyetemi oktatás” fogalma alá tarthatnak, amennyiben iskolákban vagy egyetemeken kerül sor az oktatásra.

24 Így a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti „iskolai vagy egyetemi oktatás” fogalma olyan tevékenységeket foglal magában, amelyek mind a sajátos jellegük, mind pedig a gyakorlásuk kerete alapján megkülönböztethetők (lásd ebben az értelemben: 2007. június 14-i Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 20. pont).

25 Ebből az következik, hogy – amint azt a fűtanácsnok az indítványa 13–17. pontjában megjegyezte – e fogalom útján az uniós jogalkotó bizonyos, valamennyi tagállamban azonos típusú oktatási rendszerre kívánt utalni, függetlenül az egyes nemzeti rendszerek sajátos jellemzőitől.

26 Ennélfogva az „iskolai vagy egyetemi oktatás” fogalma a héarendszer szempontjából általában a széles és változatos tárgykörökre vonatkozó ismeretek és szaktudás átadásának

integrált rendszerére, valamint ezen ismeretek és szaktudásnak a tanulók és hallgatók által – az e rendszert alkotó különböző fokozatokon való előrehaladásuk és szakosodásuk során – való mélyítésére és fejlesztésére utal.

27 E megfontolások fényében kell megvizsgálni, hogy az olyan autósiskola által nyújtott gépjárművezetési oktatás, mint az alapeljárás felpereséé – amely oktatás célja a 2006/126 irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében említett, B és C1 kategóriájú járművekre vonatkozó vezetési engedély megszerzése –, az „iskolai vagy egyetemi oktatás” 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja értelmében vett fogalmába tartozhat-e.

28 A jelen ügyben az alapeljárás felperese azt állítja, hogy az általa biztosított gépjárművezetési oktatás magában foglalja a B1 és C kategóriájú járművekre vonatkozó vezetési engedélyek megszerzéséhez szükséges gyakorlati és elméleti ismeret átadását, és hogy az ilyen oktatás célja nem pusztán szórakozás, mivel az ilyen engedélyek birtokolása többek között szakmai igényeket is kielégíthet. Következésképpen az e célt szolgáló oktatás a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontjában említett „iskolai vagy egyetemi oktatás” fogalma alá tartozik.

29 Márpedig meg kell jegyezni, hogy az olyan autósiskola által nyújtott gépjárművezetési oktatás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, jóllehet különféle gyakorlati és elméleti ismeretekre vonatkozik, továbbra is szakosodott oktatás, amely önmagában nem jelenti a széles és változatos tárgykörökre vonatkozó ismeretek és szaktudás átadását, sem pedig ezen ismeretek és szaktudás mélyítését és fejlesztését, amely az iskolai vagy egyetemi oktatás jellemzője.

30 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az „iskolai vagy egyetemi oktatás” 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem foglalja magában az olyan autósiskolák által nyújtott gépjárművezetési oktatást, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely oktatás célja a 2006/126 irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében említett, B és C1 kategóriájú járművekre vonatkozó vezetési engedélyek megszerzése.

A második, a harmadik és a negyedik kérdésről

31 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második, a harmadik és a negyedik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

32 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az „iskolai vagy egyetemi oktatásnak” a közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem foglalja magában az olyan autósiskolák által nyújtott gépjárművezetési oktatást, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely oktatás célja a vezetési engedélyekről szóló, 2006. december 20-i 2006/126/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében említett, B és C1 kategóriájú járművekre vonatkozó vezetési engedélyek megszerzése.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.