

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. kovo 14 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktai – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM – Mokyklinis ar universitetinis švietimas – Švoka – Vairavimo kursai, kuriuos rengia vairavimo mokykla“

Byloje C-449/17

dėl 2017 m. kovo 16 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. liepos 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

prieš

Finanzamt Wolfenbüttel

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einanti Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, teisėjai A. Arabadžjev, E. Regan (pranešėjas), C. G. Fernlund ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 20 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, atstovaujamos *Steuerberater* D. Hippke ir *Rechtsanwalt* A. Hüttl,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* F. Urbani Neri,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos G. Eberhard,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Lares,

- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir B. R. Killmann,

susipažinęs su 2018 m. spalio 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *A & G Fahrschul-Akademie GmbH* (toliau – A & G) ir *Finanzamt Wolfenbüttel* (Volfenbiutelio mokesčių administratorius, Vokietija) dėl pastarojo atsisakymo neapmokestinėti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) A & G teikiamas mokymo vairuoti, siekiant gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojo pažymėjimą, numatytą 2006 m. gruodžio 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/126/EB dėl vairuotojo pažymėjimų (OL L 2006, 403, p. 18, ir klaidų ištaisymas OL L 2009, 19, p. 67) 4 straipsnio 4 dalyje, paslaugas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 IX antraštinis dalis pavadinta „Neapmokestinimas PVM“. Be kitų, šioje antraštinėje dalyje yra 2 skyrius „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, kuriame yra 132 straipsnis, kurio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM šie sandoriai:

„<...>

i) vaikų ar jaunimo švietimas, mokyklinis ar universitetinis švietimas, profesinis mokymas ar perkvalifikavimas, kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybės narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą;

j) mokytojų privačiai teikiamos mokymo paslaugos, susijusios su viduriniu ar universitetiniu išsilavinimu;

<...>“

Direktyva 2006/126

4 Direktyvos 2006/126 8 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Dėl kelių eismo saugumo turėtų būti nustatyti minimalūs vairuotojo pažymėjimo išdavimo reikalavimai. Reikėtų suderinti vairuotojams privalomus išlaikyti egzaminus ir vairuotojo pažymėjimo išdavimo standartus. Šiuo tikslu reikia nustatyti su motorinių transporto priemonių vairavimu susijusias žinias, sąlygas ir elgseną, taip pat nustatyti vairavimo egzamino struktūrą atsižvelgiant į šias sąvokas ir iš naujo nustatyti minimalias fizinio ir psichinio tinkamumo vairuoti šias transporto priemones normas.“

5 Tos pačios direktyvos 4 straipsnyje numatyta:

„1. 1 straipsnyje numatytas vairuotojo pažymėjimas leidžia vairuoti toliau apibrėžtą kategorijų variklio varomas transporto priemones. Jis gali būti išduodamas asmenims, sulaukusiems kiekvienai kategorijai nurodyto minimalaus amžiaus. „Variklio varoma transporto priemonė“ – bet kokia savarakiška transporto priemonė, važiuojanti keliu savarankiškai, išskyrus būgiais važiuojančią transporto priemonę.

<...>

4. motorinės transporto priemonės:

<...>

b) B kategorija:

motorinės transporto priemonės, kuri leidžiama maksimali masė neviršija 3 500 kg ir kurios skirtos ir suprojektuotos vežti ne daugiau kaip 8 keleivius, neįskaitant vairuotojo; šios kategorijos motorinės transporto priemonės gali būti sujungtos su priekaba, kurios leidžiama maksimali masė ne didesnė kaip 750 kg.

<...>

d) C1 kategorija:

motorinės transporto priemonės, išskyrus D1 arba D kategorijų motorines transporto priemones, kuri leidžiama maksimali masė didesnė kaip 3 500 kg, tačiau ne didesnė kaip 7 500 kg ir kurios skirtos ir suprojektuotos vežti ne daugiau kaip 8 keleivius, neįskaitant vairuotojo; šios kategorijos motorinės transporto priemonės gali būti sujungtos su priekaba, kurios leidžiama maksimali masė ne didesnė kaip 750 kg;

<...>“

Vokietijos teisė

6 Pagal 2005 m. vasario 21 d. paskelbtos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokestio įstatymas) 4 straipsnio 21 punktą (*BGBI.* 2005 I, p. 386) iš šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių neapmokestinami:

„a) tiesiogiai mokymo ir lavinimo tikslams skirtos paslaugos, kurias teikia privačios mokyklos ir kitos bendrojo arba profesinio lavinimo įstaigos,

aa) jeigu jos kaip papildomos mokymo įstaigos pagal *Grundgesetz* (Konstitucija) 7 straipsnio 4 dalį yra valstybės akredituotos ar turi leidimą pagal federalinės žemės teisės aktus arba

bb) jeigu kompetentinga federalinės žemės institucija patvirtina, kad tokios įstaigos pagal nustatytą tvarką parengia profesijai arba viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens

organizuojamam egzaminui;

b) tiesiogiai mokymo ir lavinimo tikslams skirtos savarankiškai dirbančių mokytojų teikiamos mokymo paslaugos:

aa) aukštosiose mokyklose, kaip tai suprantama pagal *Hochschulrahmengesetz* (Aukštųjų mokyklų pagrindinis įstatymas) 1 ir 70 straipsnius, ir valstybinėje bendrojo ir profesinio lavinimo mokyklose arba

bb) privačiose mokyklose ir kitose bendrojo ir profesinio lavinimo įstaigose, jeigu jos atitinka a punkte nustatytas sąlygas.

<...>

7 2010 m. gruodžio 13 d. redakcijos *Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr* (Reglamentas dėl asmenų dalyvavimo kelių eisme) (BGBl. 2010 I, p. 1980) 6 straipsnyje numatyta:

„1. Išduodami šios kategorijos vairuotojų pažymėjimai:

<...>

B kategorija: [Direktyvos 2006/126 4 straipsnio 4 dalies b punktas]

<...>

C1 kategorija: [Direktyvos 2006/126 4 straipsnio 4 dalies d punktas]

<...>

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

8 A & G eksploatuoja vairavimo mokyklą, jos teisinė forma – ribotos atsakomybės bendrovė. Savo išrašytuose sąskaituose fakturose ji atskirai nenurodo mokėtino PVM. Iš pradžių už 2010 mokesčius metus (toliau – nagrinėjamas laikotarpis) ji deklaravo apmokestinamąjį apyvartą. Mokesčių administratorius rėmėsi A & G PVM deklaracija.

9 A & G 2014 m. gruodžio 22 d. raštu prašė, kad šios bendrovės mokėtina PVM suma būtų prilyginta nuliui, bet mokesčių administratorius tai padaryti atsisakė. A & G skundas ir ieškinys dėl šio mokesčių administratoriaus sprendimo buvo atmesti. *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija), be kita ko, manė, kad A & G negali pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies j punkte. Iš tiesų, paslaugų, kurias teikia A & G, apimančių transporto priemonių vairavimo teorinį ir praktinį mokymą mokykloje, neapima sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal šiuos nuostatus, nes remiantis aptariamu laikotarpiu galiojusia rekomendacija dėl eismo dalyvių švietimo praktinis vairavimo mokymas nėra nei būtina, nei pageidaujama tokio švietimo sudedamoji dalis.

10 A & G apskundė šį *Finanzgericht* (Finansų teismas) sprendimą kasacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija). Šiuo tikslu jis visų pirma teigia, kad nacionalinio įstatymo leidėjo tikslas, susijęs su mokymusi vairuotojo transporto priemonių vairavimo mokykloje, yra ugdyti atsakingus eismo dalyvius.

11 Be to, sutampa vairavimo mokyklos vykdomo praktinio vairavimo mokymo ir eismo saugos

mokymų, be kita ko, organizuojamų *Allgemeiner Deutscher Automobil-Club* (Bendrasis Vokietijos automobilių klubas), tikslai. Jei šios panašios paslaugos bus skirtingai apmokestinamos, bus pažeistas neutralumo principas.

12 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal nacionalinę teisę A & G teikiamos paslaugos nėra neapmokestinamos PVM, nes ši bendrovė neatitinka 2005 m. vasario 21 d. paskelbtos redakcijos Apyvartos mokesčio įstatymo 4 straipsnio 21 punkto a ar b papunkčiuose nustatytų sąlygų. Vis dėlto jis mano, kad A & G galėtų pasinaudoti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ar j punktu.

13 Šiuo klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas yra linkęs manyti, kad pareiškėjos pagrindinėje byloje veiklą apima sąvoka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus.

14 Vis dėlto jis abejoja, ar A & G atitinka kitus šios nuostatos kriterijus, nes jis abejoja, ar ši bendrovė gali būti laikoma „organizacija, kuri [atitinkama valstybės narė] pripažino turinčia tokią paskirtį“ kokia yra viešosios teisės reglamentuojamos staigos, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą, ir ar jos veikla gali būti laikoma mokytojų privačiai teikiamomis mokymo paslaugomis, susijusiomis su viduriniu ar universitetiniu išsilavinimu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies j punktą.

15 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar „mokyklinio ar universitetinio švietimo“ sąvoka, nurodyta [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktuose, taikoma mokymui vairuoti transporto priemonę, siekiant gyti B ir C1 kategorijų vairuotojo pažymėjimus?

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar pareiškėjos [pagrindinėje byloje] pripažinimas „organizacija, kuri [atitinkama valstybės narė] pripažino turinčia tokią paskirtį“, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies i punktą, gali būti pagrįstas teisės nuostatomis dėl vairavimo instruktorių egzamino ir vairavimo instruktorių bei vairavimo mokyklų licencijų išdavimo, nustatytomis [1969 m. rugpjūčio 25 d. *Gesetz über das Fahrlehrerwesen* (Vairavimo instruktorių įstatymas)], ir bendru interesu ugdyti, kad vairavimo mokyklų mokiniai būtų rūpestingi, atsakingi ir aplinką tausojantys eismo dalyviai?

3. Jei antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies j punkte esanti sąvoka „mokytojų privačiai teikiamos mokymo paslaugos“ reikalauja, kad apmokestinamasis asmuo vykdytų individualią veiklą?

4. Jei antrąjį ir trečiąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar mokytojo, kaip mokytojo, kuris „privačiai teikia mokymo paslaugas“, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies j punktą, statusas suponuoja, kad jis tik veikia savo sąskaita ir prisiimdamas atsakomybę, o gal jis priklauso ir nuo kitų sąlygų?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

16 Pirmuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus, turi būti aiškinama taip, kad ji apima vairavimo mokyklos, kaip pareiškėjos pagrindinėje byloje, vykdomą transporto priemonių vairavimo mokymų,

siekiant gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojų pažymėjimus, numatytus Direktyvos 2006/126 4 straipsnio 4 dalyje.

17 Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai, kurių tikslas, kaip matyti iš skyriaus, kuriame yra šis straipsnis, pavadinimo, yra skatinti tam tikrų su visuomenės interesais susijusių veiklų. Vis dėlto neapmokestinimas taikomas ne visai su visuomenės interesais susijusiai veiklai, o tik veiklos rūšims, išvardytoms ir išsamiai apibūdintoms tame straipsnyje (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 22 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

18 Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, šie neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, 17 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

19 Sąvokos, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šie atvejai yra šios direktyvos 2 straipsnyje tvirtinto bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas bet koks apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamas paslaugų teikimas, išimtis. Vis dėlto ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 23 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

20 Reikėtų priminti, kad šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktuose nėra apibrėžta sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“.

21 Tokiu atveju Teisingumo Teismas nusprendė, viena vertus, kad dėstytojo žinių ir įgūdžių perdavimas studentams yra ypač svarbus švietimo veiklos elementas (2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 18 punktą).

22 Kita vertus, jis pabrėžė, kad sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip jis suprantama pagal Direktyvą 2006/112, neapsiriboja tik švietimu, kuris užbaigiamas rengiant kvalifikaciją suteikiantis egzaminus arba kuris suteikia išsilavinimą, betinai tam, kad būtų galima užsiimti profesine veikla, bet apima ir kitą veiklą, kurią vykdant mokyklose arba universitetuose mokoma tam, kad moksleiviai arba studentai tobulintų savo žinias ir įgūdžius, tačiau tik jei ši veikla nėra vien rekreacinio pobūdžio (2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, 29 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

23 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 35 punkte, pagal šią suformuotą jurisprudenciją veikla, kuri yra ne vien rekreacinio pobūdžio, gali apimti sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, jei mokymas vyksta mokyklose ar universitetuose.

24 Sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktą, apima veiklą, kuri skiriasi tiek dėl savo pobūdžio, tiek dėl sistemos, kurioje ji vykdoma (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 20 punktą).

25 Iš to matyti, kad, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 13–17 punktuose, šia sąvoka Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo numatyti tam tikros rūšies švietimo sistemą, kuri yra bendra visoms valstybėms narėms, neatsižvelgiant į konkrečias kiekvienos nacionalinės sistemos ypatybes.

26 Todėl sako „mokyklinis ar universitetinis švietimas“ PVM sistemos tikslais paprastai daroma nuoroda į integruotą žinią ir gūdžią perdavimo sistemą, apimančią plačią ir vairių dalykų visumą, taip pat šią mokinių ir studentų žinią ir gūdžią gilinimą ir plėtojimą, pažangą ir specializaciją skirtingose šios sistemos pakopose.

27 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus reikia išnagrinėti, ar vairavimo mokyklos, kaip pareiškėja pagrindinėje byloje, vykdomo vairavimo mokymą siekiant gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojo pažymėjimą, numatytą Direktyvos 2006/126 4 straipsnio 4 dalyje, gali apimti sako „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus.

28 Šiuo atveju pareiškėja pagrindinėje byloje teigia, kad jos vykdomas vairavimo mokymas apima praktinę ir teorinę žinią, reikalingą siekiant gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojo pažymėjimą, perdavimą ir kad tokio švietimo tikslas nėra vien rekreacinis, atsižvelgiant į tai, kad tokie pažymėjimai turėjimas gali apimti, be kita ko, profesinius poreikius. Taigi šiuo tikslu vykdomo švietimą apima sako „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, numatyta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktuose.

29 Reikėtų pažymėti, kad vairavimo mokyklos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, vykdomas transporto priemonių vairavimo mokymas, apimantis įvairias praktines ir teorines žinias, yra specializuotas švietimas, kuris pats savaime neprilyginamas žinią ir gūdžią perdavimui, apimančiam plačią ir vairių dalykų visumą, taip pat žinią ir gūdžią gilinimui ir plėtojimui, kas būdinga mokykliniam ar universitetiniam švietimui.

30 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: sako „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus, turi būti aiškinama taip, kad ji neapima vairavimo mokyklos, kaip pareiškėjos pagrindinėje byloje, vykdomo transporto priemonių vairavimo mokymo siekiant gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojo pažymėjimus, numatytus Direktyvos 2006/126 4 straipsnio 4 dalyje.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimo

31 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį–ketvirtąjį klausimus atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

32 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Sako „mokyklinis ar universitetinis švietimas“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus, turi būti aiškinama taip, kad ji neapima vairavimo mokyklos, kaip pareiškėjos pagrindinėje byloje, vykdomo transporto priemonių vairavimo mokymo siekiant gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojo pažymėjimus, numatytus 2006 m. gruodžio 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/126/EB dėl vairuotojo pažymėjimų 4 straipsnio 4 dalyje.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.