

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 21 października 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. i) i j) – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie ogólnym – Kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe – Kształcenie powszechne lub wyższe – Podstawowe kursy pływania

W sprawie C-373/19

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 27 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 maja 2019 r., w postępowaniu:

Finanzamt München Abteilung III

przeciwko

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes trzeciej izby, pełniący funkcję prezesa dziewiętej izby, S. Rodin (sprawozdawca) i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu niemieckiego – S. Eisenberg oraz J. Möller, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – N. Gossement oraz R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt München Abteilung III (urzędem skarbowym w Monachium, wydział III, Niemcy) (zwanym dalej „urzędem skarbowym”) a spółką Dubrovin & Tröger – Aquatics (zwaną dalej „Dubrovin & Tröger”) w przedmiocie odmowy zwolnienia przez urząd skarbowy z podatku od wartości dodanej (VAT) usług nauczania pływania świadczonych przez Dubrovin & Tröger.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytuł IX dyrektywy 2006/112, „Zwolnienia”, zawiera między innymi rozdział 2, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, obejmujący art. 132 tej dyrektywy, którego ust. 1 ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, włącznie ze świadczeniem usług i dostaw towarów ściśle z takimi działalnościami związanymi, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

j) nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące kształcenie powszechne lub wyższe;

[...]”.

Prawo niemieckie

4 Zgodnie z § 1 ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”):

„Następujące transakcje podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej:

1. dostawy i inne usługi dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa [...].

[...]”.

5 Paragraf 4 UStG, zatytułowany „Zwolnienia dostaw i innych usług”, stanowi:

„Spółród transakcji objętych zakresem stosowania § 1 ust. 1 pkt 1 niniejszej ustawy zwolnione z podatku są:

[...]

21. a) usługi służące bezpośrednio celom szkolenia i kształcenia świadczenia szkół prywatnych i innych ośrodków szkolenia ogólnego lub zawodowego,

aa) jeżeli posiadają one na podstawie § 7 ust. 4 Grundgesetz [(ustawy zasadniczej)] zezwolenie państwa lub są dopuszczone na mocy prawa kraju związkowego; albo

- bb) jeżeli właściwe organy kraju związkowego powiadczą, że przygotowują one w należyty sposób do zawodu albo do egzaminu zdawanego przed osobą prawną prawa publicznego;
- b) służące bezpośrednio celom szkolenia i kształcenia, polegające na nauczaniu świadczenia niezależnych nauczycieli
- aa) w szkołach wyższych w rozumieniu §§ 1 i 70 Hochschulrahmengesetz [(ustawy ramowej o szkolnictwie wyższym)] i publicznych szkołach ogólnokształcących lub zawodowych; albo
- bb) w szkołach prywatnych i innych instytucjach ogólnokształcących lub szkolenia zawodowego, o ile spełniają one wymogi wymienione w lit. a);
22. a) konferencje, kursy i inne wydarzenia o charakterze naukowym lub edukacyjnym organizowane przez osoby prawne prawa publicznego, wyższe szkoły administracji i ekonomii, uniwersytety powszechne lub organy realizujące cele użyteczności publicznej lub cele organizacji zawodowych, jeżeli główna część przychodów służą pokryciu kosztów;
- b) pozostałe wydarzenia kulturalne i sportowe organizowane przez podmioty wskazane w lit. a), jeżeli uzyskiwane wynagrodzenie pochodzi z opłat za udział;

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 Dubrovin & Tröger prowadzi szkołę pływania w formie spółki cywilnej prawa powszechnego. W ramach swojej działalności spółka ta oferuje kursy w zakresie nauczania podstaw i technik pływania na różnych poziomach, przede wszystkim dla dzieci. W związku z tym uważa ona, że jej świadczenia powinny być zwolnione z VAT.
- 7 Uznając w wyniku kontroli podatkowej za lata 2007–2011, że rzeczne świadczenia nie są objęte zwolnieniem z VAT przewidzianym w art. 4 pkt 21 i 22 UStG, urząd skarbowy wydał w dniach 22 listopada 2011 r., 3 września 2012 r. i 12 sierpnia 2013 r. roczne decyzje podatkowe z zakresu VAT dotyczące tych lat.
- 8 Dubrovin & Tröger zaskarżyła te decyzje w drodze odwołania, a następnie, po jego oddaleniu, w drodze skargi wniesionej do Finanzgericht (sądu finansowego, Niemcy).
- 9 W czasie gdy sprawa w przedmiocie tej skargi była już w toku, urząd skarbowy wydał w dniu 21 grudnia 2017 r. zmienione decyzje roczne, w których organ ten, podtrzymując klasyfikację spornych świadczeń w postępowaniu głównym jako transakcji podlegających opodatkowaniu, uwzględnił i odliczył naliczony podatek VAT. Zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami postępowania podatkowego te zmienione decyzje roczne stały się przedmiotem postępowania przed Finanzgericht (sędzią ds. finansowych).
- 10 Sąd ten uwzględnił tę skargę, podkreślając, że o ile świadczenia będące przedmiotem postępowania głównego nie są zwolnione z podatku na podstawie prawa krajowego, o tyle powinny one być zwolnione na podstawie art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 zgodnie z wykładnią Trybunału i Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).
- 11 Finanzgericht (sąd finansowy) uznał bowiem, że nauczanie podstawowych technik pływania stanowi edukację szkolną i że ponadto spółka cywilna może powołać się, podobnie jak indywidualny przedsiębiorca, na art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112.

12 Urząd skarbowy wniosł skargę rewizyjną od orzeczenia Finanzgericht (sądu finansowego) do sądu odsyłającego, Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego). Podniósł on w szczególności, że świadczenia rozpatrywane w postępowaniu głównym nie są objęte, ani w prawie Unii, ani w prawie krajowym, zwolnieniem z VAT, w związku z tym, że Dubrovin & Tröger nie jest nauczycielem udzielającym lekcji prywatnie w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112.

13 W tym względzie sąd odsyłający zauważył, w pierwszej kolejności, że usługi świadczone przez Dubrovin & Tröger stanowią kształcenie w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112, ponieważ istnieje szczególny interes ogólny w nauczaniu owej podstawowej umiejętności, jak jest pływanie, które to umiejętność każdy człowiek powinien posiadać, w szczególności celem sprostania niebezpiecznym sytuacjom w wodzie.

14 Sąd ten dodaje, że niniejsza sprawa różni się od sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), w której Trybunał uznał, że pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyszerego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 nie obejmuje kursów nauki jazdy prowadzonych przez szkołę jazdy. Należy bowiem stwierdzić, iż poza tym, że kursy nauki jazdy stanowią nauczanie specjalistyczne, podczas gdy poszczególne kursy pływania wzajemnie się uzupełniają, kursy nauki jazdy nie mają charakteru interesu ogólnego.

15 W drugiej kolejności sąd odsyłający zastanawia się nad decydującymi kryteriami uznania instytucji za „mającą podobne cele” z celami podmiotów prawa publicznego prowadzącymi działalność w zakresie kształcenia dzieci lub młodzieży, kształcenia powszechnego lub wyszerego względnie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

16 Sąd ten skłania się do uznania, że kryteria określone w wyroku z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), dotyczące uznania „społecznego charakteru” podmiotu w świetle art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, powinny być stosowane przez analogię do uznania podmiotu za „mającego podobne cele” w ramach art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy. Tak więc uznanie spółki Dubrovin & Tröger za instytucję mającą „podobne cele” mogłoby wynikać z interesu ogólnego związanego z nauczaniem owej podstawowej kompetencji, jak jest umiejętność pływania.

17 W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się nad wymogami mającymi zastosowanie w odniesieniu do statusu nauczyciela świadczącego „nauczanie prywatne”, jakie musi spełniać podmiot gospodarczy, aby móc skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112. W tym względzie zasada neutralności podatkowej mogłaby stać na przeszkodzie temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych czynności, były traktowane w odmienny sposób w dziedzinie podatku VAT w zależności od tego, czy są przedsiębiorcami indywidualnymi, czy też spółkami cywilnymi prawa powszechnego. Ponadto Trybunał orzekł już, iż okoliczności, że nauczyciel udziela lekcji na rzecz większej liczby osób jednocześnie, nie sprzeciwia się uznaniu go za nauczyciela świadczącego „nauczanie prywatne” (wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, pkt 30, 31).

18 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie kształcenia powszechnego lub wyszerego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy [2006/112] obejmuje również udzielanie lekcji pływania?

2) Czy uznanie instytucji w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112/WE za instytucję, której cele uznane są za podobne do celów instytucji budżetowych podmiotami prawa publicznego prowadzącymi kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie może wynikać z tego, że lekcje udzielane przez tę instytucję zmierzają do nauczania elementarnej umiejętności podstawowej (w tym wypadku pływania)?

3) W przypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej: Czy zwolnienie z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 wymaga, aby podatnik był indywidualnym przedsiębiorcą?

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono udzielanie lekcji pływania przez szkołę pływania.

20 Artykuł 132 dyrektywy 2006/112 przewiduje zwolnienia, które, jak wskazuje tytuł rozdziału, w którym przepis ów się znajduje, mają na celu uprzywilejowanie niektórych rodzajów działalności wykonywanych w interesie publicznym. Niemniej jednak zwolnienia te nie dotyczą wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, a jedynie tych, które zostały w sposób szczegółowy wyliczone i opisane (wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 14 marca 2019 r., *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 17).

21 Wedle orzecznictwa Trybunału omawiane zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyroki: z dnia 26 października 2017 r., *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 14 marca 2019 r., *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 18).

22 Trybunał orzekł już, że wyrażenia użyte do określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny podlegać wykładni ścisłej, ponieważ stanowią one wyjątki od wynikających z art. 2 tej dyrektywy zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Niemniej jednak powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanie zwolnień przewidzianych w owym art. 132 należy interpretować w sposób, który pozbawiałby te zwolnienia skuteczności (wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 14 marca 2019 r., *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 19).

23 Należy przypomnieć, że art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 nie zawiera żadnej definicji pojęcia „kształcenia powszechnego lub wyższego”.

24 Niemniej jednak Trybunał uznał, po pierwsze, że przekazywanie wiedzy i kompetencji pomiędzy nauczycielem i uczniami jest szczególnie ważnym elementem działalności kształcenia (wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 18; a także z dnia 14 marca 2019 r., *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 21).

25 Po drugie, Trybuna? wyja?ni?, ?e „poj?cie ksza?cenia powszechnego i wy?szego” w rozumieniu dyrektywy 2006/112 nie ogranicza si? jedynie do nauczania, które ko?czy si? egzaminami w celu uzyskania danych kwalifikacji lub które umo?liwia uzyskanie okre?lonego wyksza?cenia w celu wykonywania danego zawodu, ale obejmuje tak?e inn? dzia?alno??, w ramach której prowadzi si? nauczanie w szko?ach lub na uniwersytetach w celu poszerzenia wiedzy i umiej?tno?ci uczni?w lub student?w, pod warunkiem i? dzia?alno?? ta nie b?dzie mia?a charakteru wy??cznie rekreacyjnego (wyroki: z dnia 28 stycznia 2010 r., Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, pkt 22, 23).

26 W zwi?zku z tym poj?cie „ksza?cenia powszechnego lub wy?szego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 obejmuje rodzaje dzia?alno?ci, które ró?ni? si? ze wzgl?du na swój charakter, jak i ze wzgl?du na ramy, w jakich s? prowadzone (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, pkt 20, z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, pkt 24).

27 Z powy?szego wynika, ?e w poj?ciu tym prawodawca Unii zamierza? zawrze? okre?lony rodzaj systemu nauczania, który jest wsp?lny dla wszystkich pa?stw cz?onkowskich, niezale?nie od cech w?asnych ka?dego z system?w krajowych (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, pkt 25).

28 Tym samym poj?cie „ksza?cenia powszechnego lub wy?szego” w rozumieniu systemu VAT odsy?a co do zasady do zintegrowanego systemu przekazywania wiedzy i kompetencji dotycz?cego obszernego i zr?nicowanego zespo?u dziedzin, jak równie? do pog??biania i rozwoju owej wiedzy i kompetencji przez uczni?w i student?w w miar? ich post?p?w i ich specjalizacji w ramach poszczeg?lnych stopni sk?adaj?cych si? na ten system (wyrok z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, pkt 26).

29 To w ?wietle tych rozwa?a? nale?y zbada?, czy udzielanie lekcji p?ywania przez szko?? p?ywania, tak? jak szko?a w post?powaniu g?ównym, mo?e zosta? obj?te poj?ciem „ksza?cenia powszechnego lub wy?szego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112.

30 W niniejszej sprawie s?d odsy?aj?cy podkre?la, ?e istnieje istotny interes og?lny w nauczaniu p?ywania i ?e okoliczno?? ta pozwala, dla cel?w zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112, na odr?nienie tego nauczania od innych rodzaj?w ksza?cenia, takich jak nauczanie jazdy pojazdem prowadzone przez szko?? jazdy, czego dotyczy?a sprawa zako?czona wyrokiem z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul?Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 Tymczasem nale?y zauwa?y?, ?e cho? prawd? jest, ?e udzielanie lekcji p?ywania przez szko?? p?ywania, takie jak to, o którym mowa w post?powaniu g?ównym, ma pewne znaczenie i realizuje cel le??cy w interesie og?lnym, to jednak jest ono nauczaniem specjalistycznym, ?wiadczonym w sposób dora?ny, które nie jest samo w sobie równowa?ne z przekazywaniem wiedzy i kompetencji dotycz?cych obszernego i zr?nicowanego zespo?u dziedzin, a tak?e ich pog??bianiem oraz ich rozwojem, co jest charakterystyczne dla ksza?cenia powszechnego lub wy?szego (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, pkt 29; a tak?e postanowienie z dnia 7 pa?dziernika 2019 r., Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C?47/19, niepublikowane, EU:C:2019:840, pkt 33).

32 O ile bowiem nie mo?na zanegowa? znaczenia wiedzy przekazanej w ramach ksza?cenia zwi?zanego z kierowaniem pojazdami samochodowymi oraz nauki ?eglarstwa, w szczeg?lnoci w celu stawienia czo?a trudnym sytuacjom, a og?lniej w celu zapewnienia bezpiecze?stwa i

integralności fizycznej osób, o tyle Trybunał orzekł, odpowiednio, w wyroku z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul/Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) i w postanowieniu z dnia 7 października 2019 r., Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, niepublikowanym, EU:C:2019:840), że tego rodzaju nauczanie nie jest objęte pojęciem „kształcenia powszechnego lub wyśszego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112.

33 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyśszego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono udzielania lekcji pływania przez szkołę pływania.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

34 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze pytania drugie i trzecie nie wymagają odpowiedzi.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięta izba) orzeka, co następuje:

Pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyśszego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono udzielania lekcji pływania przez szkołę pływania.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.