



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2021. gada 21. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkts – Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs – Bērnu vai jauniešu izglītība, skolas vai universitātes izglītība – Skolas vai universitātes izglītība – Peldēšanas pamatkursi

Lietā C-373/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2019. gada 27. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 13. maijā, tiesvedībā

Finanzamt München Abteilung III

pret

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], kas pilda devītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] (referents) un N. Pisarra [*N. Piçarra*],

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Vācijas valdības vārdā – *S. Eisenberg* un *J. Möller*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *R. Pethke*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt München Abteilung III* (Minhenes Finanšu pārvaldes III nodaļa, Vācija; turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”) un *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (turpmāk tekstā – “*Dubrovin & Tröger*”) par to, ka Finanšu pārvalde atsakās atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) peldēšanas stundas pasniegšanas pakalpojumus, ko nodrošina *Dubrovin & Tröger*.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 IX sadaļā “Atbrīvojumi” tostarp ir 2. nodaļa “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, kurā ir ietverts šīs direktīvas 132. pants, kura 1. punkts ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

i) bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi;

j) mācības, ko skolotāji pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu;

[..].”

Vācijas tiesību akti

- 4 Saskaņā ar 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums; *BGBl.* 2005 I, 386. lpp.), pamatlietā piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 1. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus iekšzemē uzņēmējs sniedz par atlīdzību savā uzņēmumā. [..]

[..].”

5 *UStG* 4. pantā “Piegāžu un citu pakalpojumu atbrīvojumi” ir noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvoti darījumi, kuriem ir piemērojams šī likuma 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkts:

[..]

21. a) skološanas vai izglītošanas mērķim tieši paredzēti pakalpojumi, ko sniedz privātskolas un citas vispārizglītojošas vai profesionālās izglītības iestādes:

aa) ja tās kā alternatīvās mācību iestādes ir saņēmušas valsts akreditāciju saskaņā ar *Grundgesetz* [Pamatlikuma] 7. panta 4. punktu vai atļauju saskaņā ar federālās zemes tiesībām vai

bb) ja atbildīgā federālās zemes iestāde apliecina, ka šajā iestādē pienācīgi sagatavo personas profesionālās kvalifikācijas iegūšanai vai publisko tiesību juridiskās personas rīkota eksāmena kārtošanai;

b) skološanas vai izglītošanas mērķim tieši paredzēti izglītības pakalpojumi, ko sniedz pašnodarbināti skolotāji:

aa) augstskolās *Hochschulrahmengesetz* [Augstskolu ietvarlikuma] 1. un 70. panta izpratnē un publiskās vispārizglītojošās vai profesionālās izglītības iestādēs vai

bb) privātskolās un citās vispārizglītojošās vai profesionālās izglītības iestādēs, ja tās atbilst a) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem;

22. a) lekcijas, kursi un citi zinātniska vai izglītojoša rakstura pasākumi, kurus organizē publisko tiesību juridiskās personas, administratīvās vai zinātniskās akadēmijas, tautas augstskolas vai organizācijas, kurām ir sabiedriskā labuma vai profesionālas apvienības mērķi, ja ienākumi galvenokārt tiek izmantoti izdevumu segšanai;

b) citi kultūras vai sporta pasākumi, kurus rīko a) apakšpunktā minētie uzņēmumi, ja atlīdzība ir dalībnieku iemaksas;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 *Dubrovin & Tröger* – atbilstoši civiltiesībām dibināta sabiedrība – pārvalda peldēšanas skolu. Tās darbība galvenokārt ir saistīta ar dažāda līmeņa kursu nodrošināšanu peldēšanas pamatprasmju un tehniku apguvei bērniem. Šajā ziņā tā uzskata, ka minētie pakalpojumi ir atbrīvojami no PVN.

7 Pēc nodokļu kontroles par 2007.–2011. gadu Finanšu pārvalde, uzskatot, ka uz minētajiem pakalpojumiem neattiecas *UStG* 4. panta 21. un 22. punktā paredzētie atbrīvojumi no PVN, 2011. gada 22. novembrī, 2012. gada 3. septembrī un 2013. gada 12. augustā izdeva ikgadējos paziņojumus par PVN attiecībā uz minētajiem gadiem.

8 *Dubrovin & Tröger* šos paziņojumus apstrīdēja, iesniedzot sūdzību un pēc tam – pēc tās noraidīšanas – prasību, kas celta *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija).

- 9 Lai gan prasība vēl aizvien tika izskatīta, Finanšu pārvalde 2017. gada 21. decembrī izdeva grozītus ikgadējos paziņojumus, kuros tā, saglabājot pamatlietā aplūkoto pakalpojumu kvalificēšanu par darījumiem, kas apliekami ar nodokli, ņēma vērā un atskaitīja priekšnodokli samaksāto PVN. Atbilstoši piemērojamām nodokļu procesuālo tiesību normām šie grozītie ikgadējie paziņojumi ir kļuvuši par *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) tiesvedības priekšmetu.
- 10 Šī tiesa apmierināja minēto prasību, uzsverot, ka tad, ja pamatlietā aplūkoti pakalpojumi valsts tiesībās nav atbrīvoti no nodokļa, tie no nodokļa ir atbrīvojami saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunktu, kā to ir interpretējusi Tiesa un *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija).
- 11 *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) uzskatīja, ka peldēšanas pamattehniku mācīšana ir skolas izglītība un ka turklāt atbilstoši civiltiesībām dibināta sabiedrība tāpat kā individuāls uzņēmējs var atsaukties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunktu.
- 12 Finanšu pārvalde par *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) nolēmumu iesniedza revīzijas sūdzību iesniedzējtiesā – *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa). Tā it īpaši norādīja, ka uz pamatlietā aplūkotajiem pakalpojumiem Savienības tiesībās, tāpat kā valsts tiesībās, neattiecas atbrīvojums no PVN, jo *Dubrovin & Tröger* nav skolotāja, kas pasniedz mācības privāti Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.
- 13 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka, pirmkārt, *Dubrovin & Tröger* sniegtie pakalpojumi ir izglītība Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē, jo pastāv sabiedrības intereses, kas ir raksturīgas šīs elementārās pamatprasmes apguvei, proti, peldēšanai, kura ir prasme, kam būtu jāpiemīt katram cilvēkam – it īpaši, lai pareizi rīkotos ārkārtas situācijās ūdeņu tuvumā.
- 14 Šī tiesa piebilst, ka šī lieta atšķiras no lietas, kurā tika pasludināts 2019. gada 14. marta spriedums *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202), kurā Tiesa norādīja, ka jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē neattiecas uz transportlīdzekļa vadīšanas mācībām autoskolā. Papildus tam, ka pēdējās minētās esot specializēta izglītība un vienlaikus dažādu peldēšanas kursu nolūks daļēji sakrīt ar to, tomēr tam neesot sabiedrības interešu iezīmes.
- 15 Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā par noteicošajiem kritērijiem, lai organizāciju varētu atzīt par tādu, kurai ir ar publisko tiesību subjektiem “līdzīgi mērķi”, proti – bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšana Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē.
- 16 Šī tiesa sliecas uzskatīt, ka 2012. gada 15. novembra spriedumā *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716) minētie kritēriji par organizācijas “sociālā rakstura” atzīšanu, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu, pēc analogijas ir piemērojami organizācijas atzīšanai par tādu, kurai ir “līdzīgi mērķi” saskaņā ar minētās direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu. Tādējādi *Dubrovin & Tröger* atzīšana par organizāciju, kas atzīta par tādu, kurai ir “līdzīgi mērķi”, varētu izrietēt no sabiedrības interesēm, kas saistītas ar šīs elementārās pamatprasmes, proti – peldēšanas, apguvi.
- 17 Treškārt, iesniedzējtiesa jautā par piemērojamajām prasībām attiecībā uz priekšnoteikumu “mācības, ko skolotājs pasniedz privāti”, kurš saimnieciskās darbības veicējam ir jāizpilda, lai varētu piemērot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunktā minēto atbrīvojumu.

Šajā ziņā nodokļu neitralitātes princips varētu būt pretrunā tam, ka pret saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādas darbības, tiek piemērota atšķirīga attieksme PVN jomā atkarībā no tā, vai tie ir individuāli komersanti vai atbilstoši civiltiesībām dibinātas sabiedrības. Turklāt Tiesa jau esot atzinusi – tas, ka skolotājs pasniedz stundas vairākām personām vienlaikus, neliedz to kvalificēt par mācībām, ko skolotājs pasniedz privāti (spriedums, 2007. gada 14. jūnijs, *Haderer*, C-445/05, EU:C:2007:344, 30. un 31. punkts).

18 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai skolas vai universitātes izglītības jēdziens Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē ietver arī peldēšanas stundas pasniegšanu?
- 2) Vai organizācijas atzīšana par organizāciju, kurai ir ar publisko tiesību subjektiem, kuru uzdevums ir nodrošināt bērnu vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē, līdzīgi mērķi, var izrietēt no tā, ka šīs organizācijas pasniegtās stundas priekšmets ir elementāras pamatprasmes (šajā gadījumā – peldēšanas) apgūšana?
- 3) Ja uz otro jautājumu tiek atbildēts noliedzoshi: vai priekšnoteikums atbrīvošanai no nodokļa saskaņā Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunktu ir tāds, ka nodokļu maksātājs ir individuālais komersants?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 19 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ietver peldēšanas stundas pasniegšanu peldēšanas skolā.
- 20 Direktīvas 2006/112 132. pantā ir paredzēti atbrīvojumi, kuru mērķis – kā par to liecina nodaļas nosaukums, kurā šis pants ir ietverts, – ir veicināt konkrētas darbības sabiedrības interesēs. Taču šie atbrīvojumi neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet gan tikai uz tām, kuras tur ir uzskaitītas un detalizēti aprakstītas (spriedumi, 2017. gada 4. maijs, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 22. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 17. punkts).
- 21 Saskaņā ar Tiesas judikatūru minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (spriedumi, 2017. gada 26. oktobris, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, 17. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 18. punkts).
- 22 Tiesa jau ir atzinusi, ka jēdzieni, kas ir izmantoti, lai apzīmētu Direktīvas 2006/112 132. pantā noteiktos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo tie jau nozīmē atkāpes no vispārējā principa, kas izriet no minētās direktīvas 2. panta, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Katrā ziņā šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti šīs direktīvas 132. pantā paredzēto atbrīvojumu

- definēšanā, būtu jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi (spriedumi, 2017. gada 4. maijs, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 23. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 19. punkts).
- 23 Jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktā nav atrodama jēdziena “skolas vai universitātes izglītība” definīcija.
- 24 Taču Tiesa ir atzinusi, ka, pirmkārt, zināšanu un kompetenču nodošana no pasniedzēja studentiem ir īpaši svarīgs izglītības darbības elements (spriedumi, 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 18. punkts, kā arī 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 21. punkts).
- 25 Otrkārt, Tiesa ir precizējusi, ka jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 izpratnē nav ierobežots ar izglītību, kuras rezultātā, lai saņemtu kvalifikāciju, jākarro eksāmeni vai kura ļauj saņemt izglītību profesionālās darbības veikšanai, bet ietver pārējās darbības, ar ko sniedz izglītību skolās vai universitātēs, lai attīstītu skolēnu vai studentu zināšanas un prasmes, ar nosacījumu, ka šīm darbībām nav tikai brīvā laika pavadīšanas rakstura (spriedumi, 2010. gada 28. janvāris, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, 29. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 22. un 23. punkts).
- 26 Tādējādi jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē ietver aktivitātes, kas atšķiras gan pēc savas iedabas, gan pēc ietvara, kādā tās tiek īstenotas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 20. punkts, kā arī 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 24. punkts).
- 27 No tā izriet, ka ar šo jēdzienu Savienības likumdevējs ir domājis noteikta veida izglītības sistēmu, kas – neatkarīgi no katrai nacionālajai sistēmai piemītošajām raksturiezīmēm – ir kopīga visām dalībvalstīm (spriedums, 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 25. punkts).
- 28 Tādējādi PVN sistēmā jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” vispārīgi nozīmē integrētu sistēmu zināšanu un prasmju nodošanai plašā un dažādota priekšmetu kopumā, kā arī šo zināšanu un prasmju padziļināšanu un attīstīšanu, ko skolēni un studenti veic, apgūstot vielu un specializējoties dažādos šo sistēmu veidojošajos posmos (spriedums, 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 26. punkts).
- 29 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāpārbauda, vai tāda peldēšanas stundas pasniegšana peldēšanas skolā kā pamatlietā aplūkotā var ietilpt jēdzienā “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē.
- 30 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa uzsver, ka peldēšanas stundas pasniegšana ir sabiedrības interesēs un ka šis apstāklis Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma nolūkā ļauj nošķirt šo izglītību no citām mācībām, piemēram, transportlīdzekļa vadīšanas mācībām autoskolā, kas aplūkotas lietā, kurā tika pasludināts 2019. gada 14. marta spriedums *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202).
- 31 Taču jānorāda – lai gan tādas peldēšanas stundas pasniegšana peldēšanas skolā kā pamatlietā aplūkotā ir noteikti svarīga un ietilpst sabiedrības interesēs, tā joprojām ir un paliek specializētās mācības un, pasniegta atsevišķi, pati par sevi nav tas pats, kas skolas vai universitātes izglītībai

raksturīgā zināšanu un prasmju nodošana plašā un dažādotā priekšmetu kopumā, kā arī šo zināšanu un prasmju padziļināšana un attīstīšana (pēc analogijas skat. spriedumu, 2019. gada 14. marts, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, 29. punkts, kā arī rīkojumu, 2019. gada 7. oktobris, *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst*, C-47/19, nav publicēts, EU:C:2019:840, 33. punkts).

- 32 Turklāt, lai gan nevar noliegt to zināšanu nozīmīgumu, kuras sniegtas transportlīdzekļa un jahtas vadīšanas mācībās, it īpaši, lai risinātu ārkārtas situācijas un vispārīgāk – lai nodrošinātu personu drošību un fizisko integritāti, Tiesa attiecīgi 2019. gada 14. marta spriedumā *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202) un 2019. gada 7. oktobra rīkojumā *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* (C-47/19, nav publicēts, EU:C:2019:840) tomēr ir atzinusi, ka šīs mācības neietilpst jēdzienā “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē.
- 33 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neietver peldēšanas stundas pasniegšanu peldēšanas skolā.

Par otro un trešo jautājumu

- 34 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, atbilde uz otro un trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 35 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Jēdziens “skolas vai universitātes izglītība” Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neietver peldēšanas stundas pasniegšanu peldēšanas skolā.

[Paraksti]