



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 14 marca 2019 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. i) i j) – Zwolnienie dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym – Kształcenie powszechne lub wyższe – Pojęcie – Kurs nauki jazdy prowadzony przez szkołę nauki jazdy

W sprawie C-449/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 16 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 lipca 2017 r., w postępowaniu:

**A & G Fahrschul-Akademie GmbH**

przeciwko

**Finanzamt Wolfenbüttel,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, wiceprezes Trybunału, pełniąca obowiązki prezesa pierwszej izby, A. Arabadjiev, E. Regan (sprawozdawca), C.G. Fernlund i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 czerwca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A & G Fahrschul-Akademie GmbH przez D. Hippkego, Steuerberater, oraz A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez García, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez F. Urbaniego Neriego, avvocato dello Stato,

\* Język postępowania: niemiecki.

- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueireda i R. Camposa Lairea, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 października 2018 r.,

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 A & G Fahrschul-Akademie GmbH (zwaną dalej „A & G”) a Finanzamt Wolfenbüttel (urzędem skarbowym w Wolfenbüttel, Niemcy) (zwanym dalej „urzędem skarbowym”) w przedmiocie odmówienia przez ten urząd zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) usług nauki jazdy samochodem świadczonych przez A & G w celu umożliwienia uzyskania przez uczących się uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1, o których mowa w art. 4 ust. 4 dyrektywy 2006/126/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie praw jazdy (Dz.U. 2006, L 403, s. 18; sprostowanie Dz.U. 2016, L 126, s. 85).

### Ramy prawne

#### *Prawo unijne*

##### *Dyrektywa 2006/112*

- 3 Tytuł IX dyrektywy 2006/112 nosi nazwę „Zwolnienia”. Tytuł ten zawiera między innymi rozdział 2, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, w którym znajduje się art. 132, przewidujący w ust. 1, że państwa członkowskie zwalniają z podatku następujące transakcje:

„[...]”

- i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, 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;

[...]”.

*Dyrektywa 2006/126*

4 Motyw 8 dyrektywy 2006/126 stanowi:

„Z uwagi na bezpieczeństwo ruchu drogowego powinny zostać ustanowione minimalne wymagania, jakim podlega wydawanie praw jazdy. Należy podjąć harmonizację wymagań dotyczących egzaminów na prawo jazdy oraz wydawania praw jazdy. W tym celu powinien zostać określony zakres wiedzy, umiejętności i zachowań związanych z kierowaniem pojazdami silnikowymi, a egzamin na prawo jazdy powinien opierać się na tym zakresie, oraz powinno się ponownie ustalić minimalne wymagania dotyczące fizycznej i psychicznej zdolności do kierowania takimi pojazdami”.

5 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo jazdy określone w art. 1 upoważnia do kierowania pojazdami o napędzie silnikowym, które należą do kategorii zdefiniowanych poniżej. Może ono być wydane osobom spełniającym wymagania wiekowe dla każdej kategorii. »Pojazd o napędzie silnikowym« oznacza wszelkie pojazdy samobieżne poruszające się po drodze posiadające własny napęd, oprócz pojazdów szynowych.

[...]

4. Pojazdy silnikowe

[...]

b) Kategoria B:

Pojazdy silnikowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3500 kg i konstrukcyjnie przystosowane do przewozu nie więcej niż ośmiu pasażerów oprócz kierowcy; pojazdy silnikowe tej kategorii mogą być łączone z przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 750 kg.

[...]

d) Kategoria C1:

pojazdy silnikowe nieujęte w kategoriach D1 lub D, o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3500 kg, lecz nie przekraczającej 7500 kg, i konstrukcyjnie przystosowane do przewozu nie więcej niż ośmiu pasażerów oprócz kierowcy; pojazdy silnikowe tej kategorii mogą być łączone z przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej do 750 kg;

[...]”.

***Prawo niemieckie***

6 Zgodnie z § 4 pkt 21 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w wersji opublikowanej w dniu 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, p. 386), spośród transakcji objętych zakresem § 1 ust. 1 pkt 1 tej ustawy zwolnione z podatku są usługi:

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

aa) jeśli posiadają one jako szkoły zastępcze wobec publicznych instytucji oświatowych na podstawie § 7 ust. 4 Grundgesetz (ustawy zasadniczej) zezwolenie państwa lub są dopuszczone na mocy prawa kraju związkowego, albo

- bb) jeśli właściwe organy kraju związkowego poświadczą, 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 świadczenie 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);
- [...]”.
- 7 Paragraf 6 Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (rozporządzenia dotyczącego dopuszczania osób do ruchu drogowego), w brzmieniu z dnia 13 grudnia 2010 r. (BGBl. 2010 I, s. 1980), przewiduje:

„(1) Uprawnienie do kierowania pojazdami wydaje się dla określonych poniżej kategorii:

[...]

Kategoria B: [art. 4 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2006/126]

[...]

Kategoria C1: [art. 4 ust. 4 lit. d) dyrektywy 2006/126]

[...]”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

- 8 A & G prowadzi szkołę nauki jazdy mającą prawną formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W wystawianych fakturach nie wykazywała ona w odmienny sposób kwot należnych z tytułu VAT. Na początku zadeklarowała ona za rok podatkowy 2010 (zwany dalej „omawianym okresem”) podlegający opodatkowaniu obrót. Urząd podatkowy oparł się na deklaracjach VAT sporządzonych przez A & G.
- 9 Pismem z dnia 22 grudnia 2014 r. A & G wniosła o obniżenie kwoty należnej z tytułu VAT do 0 EUR, co spotkało się z odmową tego urzędu. Zażalenie i skarga A & G na ową decyzję urzędu skarbowego zostały oddalone. Finanzgericht (sąd finansowy, Niemcy) uznał w szczególności, że A & G nie miała prawa do korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112. W rzeczywistości bowiem ponieważ usługi świadczone przez A & G polegały na kształceniu teoretycznym i praktycznym nauczaniu kierowania pojazdami, nie były one objęte pojęciem „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu tego przepisu w zakresie, w jakim na podstawie zalecenia dotyczącego kształcenia drogowego w szkole obowiązującego w omawianym okresie praktyczne nauczanie kierowania pojazdami nie było ani koniecznym, ani zamierzonym składnikiem takiego kształcenia.
- 10 A & G zaskarżyła owo rozstrzygnięcie Finanzgericht (sądu finansowego) w ramach Revision (skargi rewizyjnej) do sądu odsyłającego, Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy). W tym celu podniosła ona w szczególności, że celem zamierzonym przez prawodawcę krajowego w dziedzinie szkolenia kierowców w ramach szkoły nauki jazdy było kształcenie odpowiedzialnych użytkowników dróg.

- 11 Ponadto praktyczne nauczanie kierowania świadczone przez szkołę jazdy i staże bezpieczeństwa ruchu drogowego organizowane między innymi przez Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (niemiecki klub automobilowy) miały te same cele. Sprzeczne z zasadą neutralności byłoby zatem poddawanie odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym podobnych usług.
- 12 Sąd odsyłający wskazuje, że z uwagi na prawo krajowe usługi świadczone przez A & G nie są zwolnione, ponieważ nie spełniają one warunków ustalonych w § 4 ust. 21 lit. a) lub b) ustawy o podatku obrotowym, w brzmieniu opublikowanym w dniu 21 lutego 2005 r. Niemniej jednak uważa on, że A & G mogłaby powołać się na korzyść z art. 132 ust. 1 lit. i) lub j) dyrektywy 2006/112.
- 13 W tym zakresie sąd odsyłający skłania się do stwierdzenia, że działalność skarżącej w postępowaniu głównym jest objęta pojęciem „kształcenia powszechnego i wyższego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112.
- 14 Z kolei ma on wątpliwości co do tego, czy A & G spełnia pozostałe kryteria ustalone w tych przepisach, ponieważ nie wiadomo, czy może być ona postrzegana jako „instytucja działająca w tej dziedzinie, której cele uznane są za podobne” do celów podmiotów prawa publicznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy, oraz czy jej działalność można uznać za nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące kształcenie powszechne lub wyższe w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. j) wspomnianej dyrektywy.
- 15 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 wyższego« zawarte w art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy [2006/112] obejmuje także kursy nauki jazdy prowadzone w celu [umożliwienia] uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1?
  - 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy przyznanie skarżącej [w postępowaniu głównym] statusu »instytucji działającej w tej dziedzinie, której cele uznane są za podobne [do celów podmiotów prawa publicznego]« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy [2006/112], może wynikać z regulacji ustawowych o egzaminach na instruktora nauki jazdy i o uzyskiwaniu uprawnień instruktora nauki jazdy oraz uprawnień do prowadzenia ośrodka szkolenia kierowców [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (ustawa z dnia 25 sierpnia 1969 r. o instruktorach nauki jazdy)], a także z interesu publicznego polegającego na zapewnieniu wyszkolenia uczestników kursów nauki jazdy na bezpiecznych, odpowiedzialnych i wrażliwych na kwestie ochrony środowiska uczestników ruchu drogowego?
  - 3) W przypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej: czy pojęcie »nauczyciela nauczającego prywatnie« w art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy [2006/112] zakłada, że w przypadku tych podatników chodzi o przedsiębiorców indywidualnych?
  - 4) W przypadku udzielenia na pytania drugie i trzecie odpowiedzi przeczącej: czy status »nauczyciela nauczającego prywatnie« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy [2006/112] oznacza wyłącznie, że działa on na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, czy też zależy on również od spełnienia innych wymogów?».

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 16 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 kursy nauki jazdy prowadzone przez szkołę jazdy, taką jak omawiana w postępowaniu głównym, w celu umożliwienia uzyskania przez uczących się uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1, o których mowa w art. 4 ust. 4 dyrektywy 2006/126.
- 17 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 (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wspomniane zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu dążenie do unikania rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 26 października 2017 r., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 Wyrażenia użyte do określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od wynikającej 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 opisu zwolnień przewidzianych w owym art. 132 należy interpretować w sposób, który pozbawiałby te zwolnienia skuteczności (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 Należy przypomnieć, że art. 132 ust. 1 lit. i) i j) wspomnianej dyrektywy nie zawiera żadnej definicji pojęcia „kształcenia powszechnego lub wyższego”.
- 21 W związku z tym Trybunał uznał, po pierwsze, że przekazywanie wiedzy i kompetencji pomiędzy nauczycielem i uczniami jest szczególnie ważnym elementem działalności kształcenia (wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r. Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 18).
- 22 Po drugie, wyjaśnił on, że „pojęcie kształcenia powszechnego i wyższego” w rozumieniu dyrektywy 2006/112 nie ogranicza się jedynie do nauczania, które kończy się egzaminami umożliwiającymi uzyskanie danych kwalifikacji lub które umożliwia uzyskanie określonego wykształcenia w celu wykonywania danego zawodu, ale obejmuje także inną działalność, w ramach której prowadzi się nauczanie w szkołach lub na uniwersytetach w celu poszerzenia wiedzy i umiejętności uczniów lub studentów, pod warunkiem iż działalność ta nie będzie miała charakteru wyłącznie rekreacyjnego (wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r., Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W tym zakresie należy stwierdzić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 35 opinii, że na podstawie tego utrwalonego orzecznictwa działalność, która nie ma wyłącznie rekreacyjnego charakteru, może zostać objęta pojęciem „kształcenia powszechnego lub wyższego”, o ile szkolenia są prowadzone w szkołach lub na uniwersytetach.

- 24 W ten sposób pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu artykuł 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 obejmuje działalność, która różni się ze względu na swój charakter, jak i ze względu na ramy, w jakich jest prowadzona (zob. podobnie wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 20).
- 25 Z powyższego wynika, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 13–17 opinii, że w pojęciu tym prawodawca Unii zamierzał zawrzeć określony rodzaj systemu nauczania, który jest wspólny dla wszystkich państw członkowskich, niezależnie od cech własnych każdego z systemów krajowych.
- 26 Tym samym pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu systemu VAT odsyła co do zasady do zintegrowanego systemu przekazywania wiedzy i kompetencji dotyczącego obszernego i zróżnicowanego zespołu dziedzin, jak również do pogłębiania i rozwoju owej wiedzy i kompetencji przez uczniów i studentów w miarę ich postępów i ich specjalizacji w ramach poszczególnych stopni składających się na ten system.
- 27 To w świetle tych rozważań należy zbadać, czy nauka kierowania pojazdami prowadzona przez szkołę jazdy, taką jak szkoła prowadzona przez skarżącą w postępowaniu głównym, mająca na celu uzyskanie przez uczących się uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1, o których mowa w art. 4 ust. 4 dyrektywy 2006/126, może zostać objęta pojęciem „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu artykuł 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112.
- 28 W niniejszej sprawie skarżąca w postępowaniu głównym podniosła, iż prowadzona przez nią nauka jazdy obejmuje przekazywanie wiedzy zarówno praktycznej, jak i teoretycznej, jaka jest konieczna dla uzyskania uprawnień do prowadzenia pojazdów kategorii B i C1, oraz że cel takiego kształcenia nie jest wyłącznie rekreacyjny, ponieważ posiadanie takich uprawnień może odpowiadać w szczególności potrzebom zawodowym. W związku z tym kształcenie prowadzone w tym celu jest objęte pojęciem „kształcenia powszechnego lub wyższego”, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112.
- 29 Tymczasem należy zauważyć, że choć prawdą jest, że nauczanie prowadzenia pojazdów w ramach szkoły jazdy, takiej jak szkoła w postępowaniu głównym obejmuje różne umiejętności natury praktycznej i teoretycznej, to jednak jest ono nauczaniem specjalistycznym, które nie jest samo w sobie równoważne z przekazywaniem wiedzy i kompetencji dotyczących obszernego i zróżnicowanego zespołu dziedzin, a także ich pogłębianiem oraz ich rozwojem, co jest charakterystyczne dla kształcenia powszechnego lub wyższego.
- 30 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono kursów nauki jazdy prowadzonych przez szkołę jazdy, taką jak omawiana w postępowaniu głównym, w celu umożliwienia uzyskania przez uczących się uprawnień do prowadzenia pojazdów kategorii B i C1, o których mowa w art. 4 ust. 4 dyrektywy 2006/126.

#### ***W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego***

- 31 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze pytania od drugiego do czwartego nie wymagają odpowiedzi.

## Koszty

- 32 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Pojęcie „kształcenia powszechnego lub wyższego” w rozumieniu 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 należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono kursów nauki jazdy prowadzonych przez szkołę jazdy, taką jak omawiana w postępowaniu głównym, w celu umożliwienia uzyskania uprawnień do prowadzenia pojazdów kategorii B i C1, o których mowa w art. 4 ust. 4 dyrektywy 2006/126/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie praw jazdy.**

Podpisy