

Byla C-373/19

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2019 m. gegužės 13 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. kovo 27 d.

Kasatorė:

Finanzamt München III

Kita kasacinio proceso šalis:

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics

<...>

BUNDESFINANZHOF (Federalinis finansų teismas)

<...>

NUTARTIS

Byloje:

Finanzamt München (Miuncheno mokesčių inspekcija) <...> III, <...>

atsakovė ir kasatorė,

prieš

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics, <...> Miunchenas,

pareiškėją ir kitą kasacinio proceso šalį,

<...>

dėl apyvartos mokesčio už 2007–2011 m.

V-oji kolegija

<...>

2019 m. kovo 27 d. nutarė:

I. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus: (**orig. p. 2**)

1. Ar mokyklinio ir universitetinio švietimo sąvoka, įtvirtinta 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktuose, taip pat apima plaukimo mokymą?

2. Ar įstaiga ar organizacija gali būti pripažinta turinčia tokią paskirtį, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies i punktą, kokią turi viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, vykdančios vaikų ar jaunimo švietimą, mokyklinį ar universitetinį švietimą, profesinį mokymą ar perkvalifikavimą, atsižvelgiant į tai, kad šios įstaigos ar organizacijos teikiamomis mokymo paslaugomis siekiama padėti įgyti elementarų esminį gebėjimą (šiuo atveju – gebėjimą plaukti)?

3. Jeigu į antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar tam, kad būtų neapmokestinama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies j punktą, reikia, kad apmokestinamasis asmuo būtų individualią veiklą vykdančias verslininkas?

II. Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims prejudicinį sprendimą. (**orig. p. 3**)

M o t y v a i

I.

Pareiškėja ir kita kasacinio proceso šalis (toliau – pareiškėja), X ir Y pagal civilinę teisę įsteigta bendrovė (toliau – *GbR*), turi plaukimo mokyklą.

GbR daugiausia rengė kursus vaikams („Goldfisch“ („Auksinė žuvelė“), „Seepferdchen“ („Jūrų arkliukas“) ir „Kaulquappe“ („Buožgalvis“)), už kuriuos mokėjo kursų dalyviai arba jų tėvai. Plaukimo kursuose „Kaulquappe“ vaikai nuo ketverių metų buvo mokomi plaukimo krūtine ir plaukimo nugara pagrindų. Tolesnio ugdymo kursuose „Seepferdchen“ ir „Goldfisch“ buvo gilinami įgyti pagrindai ir tobulinama plaukimo technika.

Pareiškėja manė, kad jos paslaugos neapmokestinamos PVM.

Atlikusi specialų apyvartos mokesčio patikrinimą atsakovė ir kasatorė (mokesčių inspekcija) padarė išvadą, kad pareiškėjos paslaugos nėra neapmokestinamos pagal nacionalinę teisę nei remiantis *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 4 straipsnio 21 punktu, nei 4 straipsnio 22 punktu.

2011 m. lapkričio 22 d. dėl nagrinėjamo 2007–2009 m. laikotarpio atitinkamai buvo pateikti metiniai pranešimai apie mokėtiną PVM, kuriuose buvo nurodyta, kad apmokestinant PVM pareiškėjos paslaugas taikytas standartinis mokesčio tarifas. Be to, 2012 m. rugsėjo 3 d. ir 2013 m. rugpjūčio 12 d. mokesčių inspekcija priėmė iš dalies pakeistus metinius pranešimus apie mokėtiną PVM už nagrinėjamus 2010 ir 2011 metus. Prieštaravimas buvo atmestas.

Nagrinėjant mokestinę bylą 2017 m. gruodžio 21 d. buvo priimti iš dalies pakeisti metiniai pranešimai apie mokėtiną PVM už nagrinėjamą 2007–2011 m. laikotarpį, kurie pagal *Finanzgerichtsordnung* (Mokestinių ginčų teisenos kodeksas, toliau – FGO) 68 straipsnį tapo mokestinės bylos dalyku (**orig. p. 4**). Mokesčių inspekcija toliau laikėsi pozicijos, kad paslaugos yra apmokestinamos, bet atsižvelgė ir į PVM atskaitą.

Finanzgericht (Finansų teismas, toliau – FG) skundą patenkino. Pasak šio teismo <...>, pareiškėjos paslaugos neapmokestinamos – tiesa, ne pagal nacionalinės teisės aktus, o pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies j punktą, kaip jį aiškina Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (Teisingumo Teismas) ir *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, toliau – BFH). Pagrindinių plaukimo būdų mokymas turėjo būti laikomas mokykliniu švietimu. Be to, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies j punktas taikomas ne tik individualią veiklą vykdančioms verslininkams, bet ir *GbR*.

Mokesčių inspekcija kasaciniu skundu ginčija tokį požiūrį, teigdama, kad pareiškėjos paslaugos nėra neapmokestinamos ir pagal Sąjungos teisę, nes pareiškėja nėra paslaugas privačiai teikianti mokytoja. Pareiškėja su tuo nesutinka.

II.

<...>

1. Teisinis pagrindas

a) Sąjungos teisė

Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį valstybės narės neapmokestina visų pirma šių sandorių: (**orig. p. 5**)

„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 valstybė 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“.

b) Nacionalinė teisė

Pagal *USiG* 4 straipsnio 21 punktą neapmokestinami šie į šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo sritį patenkantys sandoriai:

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

aa) jeigu jos kaip pakaitinės 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) aukštesiose mokyklose, kaip tai suprantama pagal *Hochschulrahmengesetz* (Aukštųjų mokyklų pagrindų įstatymas) 1 ir 70 straipsnius, ir valstybinėse bendrojo ir profesinio lavinimo mokyklose arba

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

Pagal *USiG* 4 straipsnio 22 punktą taip pat neapmokestinami:

„a) pranešimai, kursai ir kiti mokslinio arba mokomojo pobūdžio renginiai, kuriuos organizuoja viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, administravimo ir ekonomikos akademijos, liaudies universitetai arba ne pelno organizacijos ar profesinio susivienijimo tikslų siekiančios įstaigos, jeigu pajamos daugiausia naudojamos išlaidoms padengti; (**orig. p. 6**)

b) kiti kultūros ir sporto renginiai, kuriuos organizuoja a punkte nurodyti subjektai, jeigu už juos atsiskaitoma dalyvio mokesčiu“.

2. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

a) Plaukimo pamokos kaip mokymas

Kolegijos nuomone, pamokos, kuriose turi būti įgyjamas gebėjimas plaukti, laikytinos mokymu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus. Pareiškėjos pamokomis siekiama padėti įgyti elementarų esminį gebėjimą, kuris yra būtinas kiekvienam žmogui, visų pirma kritinėms situacijoms vandens telkiniuose įveikti. Tai nėra laisvalaikio pobūdžio šviečiamoji priemonė. Dėl šios priežasties kolegija jau patvirtino, kad individualią veiklą vykdančių verslininkų teikiamos plaukimo mokymo paslaugos yra neapmokestinamos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus <...>.

b) Teisingumo Teismo jurisprudencijos reikšmė

Kolegijos nuomone, tokios išvados nepaneigia 2019 m. kovo 14 d. Teisingumo Teismo sprendimas *A & G Fahrschul-Akademie GmbH* (C-449/17, EU:C:2019:202). Pagal šį sprendimą „sąvoka „mokyklinis ar universitetinis švietimas“ <...> paprastai daroma nuoroda į integruotą žinių ir įgūdžių perdavimo sistemą, apimančią plačią ir įvairią dalykų visumą, taip pat šių mokinių ir studentų žinių ir įgūdžių gilinimą ir plėtojimą, [atsižvelgiant į jų] pažangą ir specializaciją skirtingose šios sistemos pakopose“ (Teisingumo Teismo sprendimo (**orig. p. 7**) *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, EU:C:2019:202, 26 punktas). Šiuo klausimu nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad atskiri plaukimo kursai tarpusavyje susiję ir vienas kitą papildo.

Kitokios išvados taip pat neleidžia daryti tai, „kad vairavimo mokyklos <...> vykdomas transporto priemonių vairavimo mokymas, apimantis įvairias praktines ir teorines žinias, yra specializuotas švietimas, kuris pats savaime neprilyginamas žinių ir įgūdžių perdavimui, apimančiam plačią ir įvairią dalykų visumą, taip pat žinių ir įgūdžių gilinimui ir plėtojimui, kas būdinga mokykliniam ar universitetiniam švietimui“ (Teisingumo Teismo sprendimo *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, EU:C:2019:202, 29 punktas). Taip yra todėl, kad nagrinėjamas atvejis skiriasi nuo pastarojo, nes elementaraus esminio gebėjimo plaukti įgijimas yra itin svarbus visuomenės interesas, ko greičiausiai negalima pasakyti apie siekį „gauti B ir C1 kategorijų transporto priemonių vairuotojo pažymėjimus, numatytus Direktyvos 2006/126 4 straipsnio 4 dalyje“ (Teisingumo Teismo sprendimo *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, EU:C:2019:202, 30 punktas). Be to, kalbant apie mokytojų privačiai teikiamų mokymo paslaugų neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies j punktą reikia atkreipti dėmesį į tai, kad, vykdydami, pavyzdžiui, korepetitoriaus funkcijas, mokytojai dažnai teikė specializuotas atskirų sričių mokymo paslaugas.

3. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismas ligšiolinėje jurisprudencijoje yra pareiškęs savo nuomonę dėl pripažinimo reikalavimo socialinėje srityje pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą. Teisingumo Teismas nurodė, kad prie pripažinimui reikšmingų aspektų priskiriamos specialios nuostatos, neatsižvelgiant į tai, ar jos yra nacionalinės, ar regioninės, įtvirtintos teisės aktuose ar administracinio pobūdžio, (**orig. p. 8**) mokesčių ar socialinės apsaugos nuostatos, ar atitinkamo apmokestinamojo asmens veikla tenkinamas bendras interesas, ar kitiems tą pačią veiklą vykdantiems apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas ir ar didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį gali atlyginti ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos (2012 m. lapkričio 15 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, [31] punktas).

Dėl pripažinimui pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą reikšmingų aspektų Teisingumo Teismas ligšiolinėje jurisprudencijoje nėra pareiškęs savo nuomonės. Taigi, kyla klausimas, į kurį turėtų atsakyti Teisingumo Teismas, ar šiuo atveju pagal Teisingumo Teismo sprendimą *Zimmermann* (EU:C:2012:716) atitinkamai svarbūs tie patys ar panašūs kriterijai, kaip PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto atveju. Bylą nagrinėjanti kolegija linkusi manyti, kad jurisprudencija dėl verslo subjektų pripažinimo socialinėje srityje iš esmės taikytina pripažinimui mokymo srityje <...>.

Laikantis šios pozicijos pareiškėjos pripažinimą nagrinėjamu atveju galėtų lemti su pareiškėjos veikla susijęs visuomenės interesas. Taip yra todėl, kad pareiškėjos teikiamomis mokymo paslaugomis siekiama padėti įgyti elementarų esminį gebėjimą, kuris yra būtinas kiekvienam žmogui, visų pirma kritinėms situacijoms vandens telkiniuose įveikti. (**orig. p. 9**)

4. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

a) Ligšiolinė jurisprudencija

Kolegija negali nuspręsti, kokie reikalavimai turi būti taikomi privačiai mokymo paslaugas teikiančio mokytojo požymiui kuriuo turi pasižymėti verslo subjektas, siekiantis neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies j punktą. Ligi šiol ši nuostata taikyta apmokestinamiesiems asmenims, kurie buvo individualią veiklą vykdę verslininkai (žr. 2007 m. birželio 14 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Haderer*, C-445/05, EU:C:2007:344, 2010 m. sausio 28 d. Sprendimą *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47 <...>).

b) Galimas aiškinimas

Lingvistiškai sąvoka „mokytojas“ leidžia daryti prielaidą, kad kalbama apie fizinį asmenį. Vis dėlto pagal fiskalinio neutralumo principą būtų draudžiama tokius

pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus PVM surinkimo požiūriu vertinti skirtingai (žr., pavyzdžiui, 2002 m. rugsėjo 10 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, rezoliucinės dalies 1 punktą ir 30 punktą; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates Ltd. ir Montecello Ltd.*, C-498/03, EU:C:2005:322, 41 punktą; taip pat žr. 2016 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Lajver*, C-263/15, EU:C:2016:392).

Atsižvelgiant į neutralumo principą nematyti jokio objektyvaus pateisinimo, kodėl plaukimo mokymo paslaugos tuo atveju, jei X ir Y teiktų jas patys kaip individualią veiklą vykdančios verslininkai, būtų neapmokestinamos, o tokios pačios paslaugos (**orig. p. 10**), teikiamos vykdančios bendrą mokymo veiklą ūkinės bendrijos teisine forma (šiuo atveju – *GbR*), turėtų būti apmokestinamos.

c) Kiti kriterijai

Atsižvelgdama į Teisingumo Teismo argumentą, kad privačiai mokymo paslaugas teikiantis mokytojas turi veikti savo vardu ir savo atsakomybe (Teisingumo Teismo sprendimo *Haderer*, EU:C:2007:344, 30 ir 31 punktai), bylą nagrinėjanti kolegija pažymi, kad ši sąlyga ginčijamu atveju tenkinama. Pareiškėja veikė savo vardu ir savo atsakomybe. Be to, konkretus pareiškėjos teiktų mokymo paslaugų turinys tiesiogiai susijęs su jos kvalifikacija.

Beje, aplinkybė, kad mokymo paslaugos tuo pačiu metu buvo teikiamos keliems mokiniams, taip pat neprieštarauja požymiui „privačiai mokymo paslaugas teikiantis mokytojas“. Jurisprudencijoje yra išaiškinta, kad veiklos, vykdomos privačiai mokymo paslaugas teikiančio mokytojo, pripažinimui neprieštarauja tai, kad pamokos tuo pačiu metu dėstomos keliems asmenims (Teisingumo Teismo sprendimo *Haderer*, EU:C:2007:344, 31 punktas).

5. Prejudicinių klausimų svarba sprendimui

Prejudiciniai klausimai yra svarbūs sprendimui priimti. Pareiškėja netenkina pagal nacionalinę teisę taikomų neapmokestinimo sąlygų. Ji nėra pakaitinė mokymo įstaiga ir neturi pažymėjimo, leidžiančio pagal nustatytą tvarką rengti profesijai arba viešosios teisės reglamentuojamam juridinio asmens organizuojamam egzaminui (*USiG* 4 straipsnio 21 punkto a punktas). Be to, pareiškėja veikia ne kaip aukštoji mokykla, privati mokykla ar kita įstaiga, kaip tai suprantama pagal *USiG* 4 straipsnio 21 punkto b punktą. (**orig. p. 11**) Pareiškėja nėra viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, administravimo ar ekonomikos akademija, liaudies universitetas, ne pelno organizacija ar profesinio susivienijimo tikslų siekianti įstaiga, kaip tai suprantama pagal *USiG* 4 straipsnio 22 punktą.

6. Dėl būtinybės pateikti prejudicinius klausimus

Viena vertus, pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą būtina todėl, kad Teisingumo Teismas Sprendime *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, (EU:C:2019:202) pateikė siaurą švietimo sąvokos aiškinimą, kurio nebuvo ankstesnėje jurisprudencijoje (Teisingumo Teismo sprendimas *Haderer*, EU:C:2007:344). Kita vertus, Teisingumo Teismas neatsakė į bylą nagrinėjančios kolegijos klausimą <...> motyvuodamas tuo, kad jis nėra svarbus sprendimui priimti (Teisingumo Teismo sprendimas *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, EU:C:2019:202).

7. Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą teisinio pagrindo

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą grindžiamas Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsniu. (orig. p. 12)

<...>