Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 3 października 2018 r.[1]

Sprawa C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH
przeciwko
Finanzamt Wolfenbüttel

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny sąd do spraw finansowych, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. i) i j) – Zwolnienie kształcenia powszechnego lub wyższego – Pojęcia kształcenia powszechnego lub wyższego, instytucji, których cele uznawane są za podobne oraz nauczania prywatnego przez nauczycieli – Objęcie tymi pojęciami kursów nauki jazdy w celu uzyskania prawa jazdy kategorii B i C1 – Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prowadząca ośrodek nauki jazdy

Wprowadzenie

1. Umiejętność prowadzenia samochodu jest w dzisiejszym społeczeństwie niemal tak powszechna jak umiejętność czytania i pisania – prawie każdy ma prawo jazdy. Czy jednak uzasadnia to zwolnienie podatkowe nauki jazdy na takich samych zasadach, na jakich zwolniona jest nauka pisania i czytania? Tak, w największym uproszczeniu, wygląda problem, który został w niniejszej sprawie przedstawiony Trybunałowi do rozstrzygnięcia.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Zgodnie z 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[2]:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

1 Język oryginału: polski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

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".

Prawo niemieckie

3. Artykuł 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 został transponowany do prawa niemieckiego w § 4 ust. 21 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym). Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przepis ten w aktualnym stanie prawnym nie pozwala na zwolnienie z podatku ośrodków nauki jazdy.

4. Uprawnienia do wykonywania zawodu instruktora nauki jazdy oraz do prowadzenia ośrodka nauki jazdy określają przepisy zawarte w Gesetz über das Fahrlehrerwesen (ustawie o instruktorach nauki jazdy).

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (zwana dalej „spółką A & G Fahrschul-Akademie") jest spółką prawa niemieckiego prowadzącą ośrodek nauki jazdy. W roku podatkowym 2010 spółka ta poddała opodatkowaniu podatkiem VAT transakcje dokonane w ramach swojej działalności. Jednakże pismem z dnia 22 grudnia 2014 r. skierowanym do Finanzamt Wolfenbüttel (organu podatkowego w Wolfenbüttel, Niemcy) zażądała korekty opodatkowania poprzez obniżenie go do zera, powołując się na zwolnienie wynikające z art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112.

6. Organ podatkowy w Wolfenbüttel oddalił żądanie spółki A & G Fahrschul-Akademie. Spółka zaskarżyła tę decyzję przed sądem, jej skarga została jednak oddalona. Spółka wniosła więc rewizję od wyroku sądu pierwszej instancji do sądu odsyłającego.

7. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny sąd do spraw finansowych, Niemcy) 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 uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1?

2) W przypadku gdyby na pytanie pierwsze należało udzielić odpowiedzi twierdzącej: czy uznanie skarżącej za inną instytucję, której cele są podobne 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, zawartych w ustawie […] o instruktorach nauki jazdy […], a także z interesu ogólnego 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 nauczyciel prowadzi działalność polegającą na nauczaniu prywatnym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy [2006/112], jeżeli działa on na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, czy w odniesieniu do cechy »nauczyciel nauczający prywatnie« konieczne jest spełnienie dalszych wymogów?".

8. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 26 lipca 2017 r. Uwagi na piśmie przedstawiły: spółka A & G Fahrschul-Akademie, rządy niemiecki, hiszpański, włoski, austriacki, portugalski i fiński oraz Komisja Europejska. Spółka A & G Fahrschul-Akademie, rządy niemiecki i hiszpański oraz Komisja były reprezentowane na rozprawie w dniu 20 czerwca 2018 r.

Analiza

9. Sąd odsyłający skierował do Trybunału cztery pytania prejudycjalne, których celem jest ustalenie, czy działalność polegająca na prowadzeniu kursów nauki jazdy mających na celu uzyskanie uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1 może podlegać zwolnieniu na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) lub j) dyrektywy 2006/112. Omówię po kolei te cztery pytania. Zasadnicze znaczenie ma tu jednak odpowiedź na pierwsze pytanie, gdyż determinuje ona odpowiedź na pozostałe pytania.

Pierwsze pytanie prejudycjalne

10. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy kursy nauki jazdy w celu uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami (praw jazdy) kategorii B i C1 mieszczą się w zakresie pojęcia kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

11. Zdania uczestników postępowania, którzy przedstawili uwagi w niniejszej sprawie, są podzielone w kwestii, czy kursy nauki jazdy można uznać za kształcenie powszechne lub wyższe. Rządy niemiecki, austriacki, portugalski i fiński, a także Komisja, proponują, w sposób mniej lub bardziej stanowczy, udzielić na to pytanie odpowiedzi negatywnej. Natomiast spółka A & G Fahrschul-Akademie, a także rządy hiszpański i włoski sugerują odpowiedź pozytywną [3].

12. Przychylam się do tego pierwszego poglądu. Moim zdaniem pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego nie obejmuje nauki jazdy. Wynika to zarówno z wykładni literalnej, jak i celowościowej art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

Brzmienie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112

13. Trzeba przyznać, że autorzy polskiej wersji językowej dyrektywy 2006/112 wykazali się inwencją, używając w przepisie jej art. 132 ust. 1 lit. i) sformułowania „kształcenie powszechne lub wyższe". Przygniatająca większość innych wersji językowych tego przepisu używa bowiem wyrażenia, które należałoby przetłumaczyć raczej jako „kształcenie szkolne lub uniwersyteckie": „enseignement scolaire ou universitaire" w wersji francuskiej, „school or university education" w wersji angielskiej, „Schul- und Hochschulunterricht" w wersji niemieckiej i tak dalej. Paradoksalnie jednak to odstępstwo terminologiczne pozwala jeszcze lepiej zrozumieć intencję ustawodawcy Unii co do zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) omawianej dyrektywy. Chodzi mianowicie o powszechne, to jest dostępne – a na niższych poziomach nawet obowiązkowe – dla wszystkich, oraz ogólne, to znaczy obejmujące bardzo szeroki zakres wiedzy, kształcenie prowadzone w ramach istniejącego w każdym

3 Dokładniej rzecz ujmując, rząd hiszpański proponuje uznać, że nauka jazdy objęta jest zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 jako kształcenie zawodowe. Omówię tę kwestię w końcowej części analizy pierwszego pytania prejudycjalnego.

państwie członkowskim systemu szkolnego i uniwersyteckiego. System taki, zwany w niektórych krajach edukacją narodową, podzielony na etapy, które można najogólniej określić jako podstawowy, średni i wyższy, zapewnia ogółowi ludności szeroki zasób wiedzy i umiejętności pozwalający na funkcjonowanie w nowoczesnym społeczeństwie zarówno w sferze prywatnej, jak i zawodowej.

14. Ów system kształcenia powszechnego charakteryzuje się między innymi tym, że jest on silnie i wszechstronnie uregulowany przepisami prawa. Przepisy te określają strukturę systemu szkolnego i sposób funkcjonowania szkół, programy nauczania, kwalifikacje nauczycieli czy wreszcie zasady uzyskiwania dyplomów.

15. W większości państw członkowskich ten system kształcenia opiera się na szkołach publicznych, w których nauka jest często nieodpłatna lub częściowo nieodpłatna. W przypadku takiej nieodpłatności nie pojawia się oczywiście problem opodatkowania podatkiem VAT. System szkół publicznych mogą jednak uzupełniać również szkoły prywatne, które świadczą usługi edukacyjne odpłatnie. Zdarza się, że także w szkołach publicznych niektóre świadczenia edukacyjne udzielane są odpłatnie. Usługi takie powinny co do zasady podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. Aby jednak uniknąć, z jednej strony, podwyższania kosztu takich usług dla usługobiorców, a z drugiej strony zakłócenia konkurencji między podmiotami sektora publicznego i prywatnego, ustawodawca Unii wprowadził zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do działalności określonej jako kształcenie powszechne lub wyższe. Przepis ten należy zatem rozumieć w ten sposób, że jeżeli w ramach funkcjonującego w państwie członkowskim systemu kształcenia powszechnego (szkolnego) lub wyższego (uniwersyteckiego) pewne usługi są świadczone odpłatnie, czy to przez szkoły publiczne („podmioty prawa publicznego" według terminologii tego przepisu), czy prywatne („inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne"), to usługi te podlegają zwolnieniu z podatku VAT.

16. Nauka kierowania pojazdami nie stanowi natomiast, jak wynika z informacji zawartych we wniosku prejudycjalnym w niniejszej sprawie, elementu systemu kształcenia powszechnego w Niemczech. Podobnie jest też, o ile mi wiadomo, w pozostałych państwach członkowskich. Jest to usługa polegająca na przekazaniu pewnych specjalistycznych umiejętności, pozwalających na uzyskanie uprawnienia do kierowania pojazdami silnikowymi na drogach publicznych. Usługa ta jest świadczona odpłatnie przez wyspecjalizowane podmioty, takie jak spółka A & G Fahrschul-Akademie, które – nawet jeżeli w niektórych językach są nazywane potocznie szkołami („auto-école", „Fahrschule") – nie wchodzą w skład systemu szkolnego poszczególnych państw członkowskich.

17. Pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego zawarte w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 nie obejmuje więc usług, które nie wchodzą w zakres systemu szkolnictwa funkcjonującego w poszczególnych państwach członkowskich i są świadczone przez podmioty nienależące do systemu szkolnego tych państw, takich jak nauka jazdy prowadzona przez wyspecjalizowane ośrodki.

Cel zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112

18. Objęcie ośrodków nauki jazdy zakresem pojęcia kształcenia powszechnego lub wyższego, czy w ogóle zwolnieniem zawartym w omawianym przepisie, nie byłoby też moim zdaniem zgodne z celem tego przepisu.

19. Artykuł 132 dyrektywy 2006/112 znajduje się w rozdziale 2 tytułu IX tej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym". Uzasadnieniem zwolnień przewidzianych w tym artykule, a więc również w jego ust. 1 lit. i), jest więc interes publiczny, w jakim wykonywane są czynności objęte tymi zwolnieniami.

20. W odniesieniu do usług kształcenia ogólnego na poziomie podstawowym, średnim i wyższym ten interes publiczny jest dość oczywisty. Posiadanie pewnego zasobu wiedzy i umiejętności jest niezbędne do życia w nowoczesnym społeczeństwie i leży nie tylko w interesie każdej jednostki z osobna, ale również owego społeczeństwa w całości, jako że umożliwia jego niezakłócone funkcjonowanie. Z tego powodu kształcenie do pewnego poziomu jest nawet obowiązkowe. Interes publiczny nie ogranicza się jednak do zapewniania nauki tylko na poziomie obowiązkowym. Współczesne społeczeństwa nie mogłyby bowiem funkcjonować i rozwijać się, gospodarczo, kulturowo i politycznie, bez zasobu osób o wysokich kwalifikacjach, wykraczających znacznie ponad obowiązkowy poziom wykształcenia. Nie przypadkiem przecież mówi się o nich jako o społeczeństwach opartych na wiedzy [4].

21. Z tych powodów współczesne państwa, w tym państwa członkowskie, inwestują bardzo duże środki finansowe w utrzymanie i rozwój systemów kształcenia. Byłoby więc wewnętrznie sprzeczne, gdyby jednocześnie ograniczały dostępność tego systemu, podwyższając koszt świadczonych w jego ramach usług poprzez ich opodatkowanie. Stałoby to też w sprzeczności z zasadą równości, jako że utrudniałoby dostęp do systemu kształcenia osobom mniej zamożnym. Należy wreszcie pamiętać, że koszt wykształcenia dzieci ponoszą zwykle rodzice. Jest to często koszt bardzo wysoki i nie ma charakteru jednorazowego, trzeba go ponosić przez dłuższy czas. Jeżeli koszt ten będzie przekraczał możliwości finansowe rodziców, mogą oni zrezygnować nie tylko z zapewniania dzieciom wykształcenia, ale wręcz z ich urodzenia, co z kolei prowadzić będzie do, znanych już w wielu państwach członkowskich, problemów demograficznych.

22. Wszystko to uzasadnia zwolnienie kształcenia powszechnego i wyższego zawarte w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

23. Natomiast, jak słusznie zauważa rząd niemiecki w swoich uwagach, trudno wskazać interes publiczny, który uzasadniałby zwolnienie z podatku VAT nauki prowadzenia pojazdów silnikowych. Umiejętność ta jest niewątpliwie bardzo przydatna, jej nabycie leży jednak w interesie poszczególnych osób, a nie społeczeństwa w całości. Umiejętność ta nie warunkuje bowiem właściwego funkcjonowania społeczeństwa w jakimkolwiek aspekcie, w takim sensie, w jakim warunkuje je posiadanie przez ogół ludności pewnego minimalnego poziomu wykształcenia.

24. Owszem, w pewnych warunkach, na przykład na terenach słabo skomunikowanych, lub w celu wykonywania niektórych zawodów, poruszanie się własnym pojazdem może być wręcz niezbędne. Nabycie niezbędnych do tego uprawnień leży jednak przede wszystkim w interesie poszczególnych osób, a nie w interesie publicznym, i nie uzasadnia zwolnienia z podatku VAT. Na tej samej zasadzie nie są z niego zwolnione, a co najwyżej objęte stawką obniżoną, takie niezbędne do życia towary jak żywność, odzież czy mieszkania. Poza tym poruszanie się własnym pojazdem wymaga nie tylko uzyskania w tym celu uprawnień, ale również nabycia samego pojazdu. Czy zatem z tego powodu należy zwolnić z podatku nabywanie samochodów?

25. W odniesieniu do nauki prowadzenia pojazdów nie pojawia się też ryzyko zakłócenia konkurencji z powodu jej opodatkowania, jako że nie istnieje żaden system instytucji publicznych świadczących tego typu usługi nieodpłatnie, z którymi instytucje prywatne musiałyby konkurować. Inaczej niż to ma miejsce w przypadku systemu szkolnego, nauka prowadzenia pojazdów jest co do zasady odpłatna.

26. Nie przekonuje mnie wreszcie argument, podnoszony w szczególności przez spółkę A & G Fahrschul-Akademie, zgodnie z którym interes publiczny leży w ograniczeniu, poprzez właściwe szkolenie kierowców, liczby wypadków i poprawa tym samym bezpieczeństwa ruchu drogowego.

4 Zobacz na przykład UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

27. Ruch pojazdów po drogach publicznych niesie ze sobą w sposób naturalny określone zagrożenia, w tym niebezpieczeństwo wypadków i ich skutków. W celu ograniczenia tych zagrożeń możliwość kierowania pojazdami jest przez państwo reglamentowana poprzez wymóg uzyskania odpowiednich uprawnień. Służy on właśnie temu, by osoby kierujące pojazdami wykazywały się wiedzą i umiejętnościami pozwalającymi im robić to w sposób bezpieczny. Interes publiczny polegający na zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego realizuje się więc tutaj poprzez wymóg posiadania uprawnień do kierowania pojazdami. Natomiast nabycie wiedzy i umiejętności niezbędnych do uzyskania tych uprawnień, poprzez udział w kursie nauki jazdy, leży już w interesie osobistym samych zainteresowanych.

28. Jak wskazałem powyżej, zwolnienia z podatku VAT przewidziane w art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112 dotyczą czynności wykonywanych w interesie publicznym, który to interes publiczny stanowi jednocześnie uzasadnienie dla owych zwolnień. Przepisy tego ustępu nie mogą zatem być interpretowane w taki sposób, by objąć zwolnieniem czynności, które nie są dokonywane w interesie publicznym. Wymaga tego nie tylko zasada ścisłej wykładni wyjątków, jakimi są zwolnienia z podatku VAT. System podatku VAT opiera się bowiem na powszechnym opodatkowaniu wszystkich transakcji na każdym etapie obrotu gospodarczego, przy czym ekonomiczny ciężar opodatkowania jest przenoszony na etap konsumpcji. Każde zwolnienie z podatku zakłóca prawidłowe funkcjonowanie tego systemu. Dlatego zwolnienia takie powinny być stosowane tylko wtedy, gdy są niezbędne lub uzasadnione szczególnym celem, na przykład obniżeniem kosztu usług świadczonych w interesie publicznym. Powinno się natomiast unikać zwolnień w sytuacjach, gdy opodatkowanie jest możliwe i nie stoi w sprzeczności z tego rodzaju szczególnymi celami [5].

29. Z powyższych względów uważam, że zwolnienie z podatku VAT usług nauki kierowania pojazdami nie znajduje uzasadnienia w świetle celów, jakim służy zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

Orzecznictwo Trybunału dotyczące zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112

30. Nie mam ambicji dokonywać tutaj całościowego przeglądu orzecznictwa Trybunału dotyczącego zwolnień z podatku VAT przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112, nie ma bowiem moim zdaniem takiej potrzeby. Jednakże zarówno sąd odsyłający, jak niektórzy uczestnicy postępowania, w szczególności spółka A & G Fahrschul-Akademie oraz rządy hiszpański i włoski, wskazują na pewne stwierdzenia zawarte w wyrokach Trybunału, które ich zdaniem mogłyby prowadzić do odmiennych wniosków niż przedstawione w moich rozważaniach powyżej. Wymaga to zatem kilku wyjaśnień.

31. Po pierwsze, w sprawie Komisja/Niemcy (C-287/00) Trybunał odpowiadał na pytanie, czy odpłatne badania naukowe można uznać za usługi ściśle związane z kształceniem wyższym w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) dyrektywy 77/388/EWG [6]. Przy tej okazji Trybunał stwierdził, że pojęcia usług ścisłe związanych z kształceniem powszechnym lub wyższym nie należy interpretować w sposób nadmiernie wąski [7]. Ze stwierdzenia tego nie należy jednak moim zdaniem wywodzić zbyt daleko idących wniosków. Ustawodawca Unii celowo użył tu nieostrego pojęcia usług ściśle związanych, by umożliwić, na etapie stosowania prawa, objęcie zwolnieniem różnego rodzaju usług, które w praktyce mogą być powiązane ze ściśle pojętą działalnością edukacyjną. Takimi usługami mogą być na przykład usługi gastronomiczne, jeżeli są świadczone przez uczniów instytucji edukacyjnej w ramach programu

5 Zobacz podobnie, ostatnio, wyrok z dnia 21 września 2017 r., Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 28–30 i przytoczone tam orzecznictwo).

6 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) tej dyrektywy odpowiada art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

7 Wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47).

nauczania [8]. Ustanowienie przez Trybunał ścisłej definicji tego pojęcia stałoby więc wprost w sprzeczności z wolą ustawodawcy i celem tego przepisu. Nie oznacza to jednak, że równie liberalną wykładnię należy stosować do innych pojęć użytych w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, zwłaszcza tych, które, jak pojęcie kształcenia powszechnego i wyższego, określają zakres zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w tym przepisie.

32. Po drugie, spółka A & G Fahrschul-Akademie oraz rządy hiszpański i włoski powołują się na stwierdzenie Trybunału, które warto w tym miejscu zacytować w całości. Trybunał stwierdził mianowicie, że pojęcie kształcenia powszechnego i wyższego w rozumieniu obecnego art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 „nie ogranicza się jedynie do nauczania, które kończy się egzaminami w celu uzyskania 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” [9].

33. Wspomniani uczestnicy postępowania wywodzą z tego stwierdzenia wniosek, że każda działalność polegająca na przekazywaniu wiedzy lub umiejętności, o ile nie ma charakteru czysto rekreacyjnego, podlega zwolnieniu przewidzianemu w omawianym przepisie. Ponieważ zaś nauka jazdy w oczywisty sposób nie ma charakteru ani celu wyłącznie rekreacyjnego, zwolnienie to powinno obejmować również działalność ośrodków nauki jazdy.

34. Moim zdaniem jednak rozumowanie to opiera się na wybiórczej wykładni wyrwanego z kontekstu fragmentu wyroku Trybunału.

35. Po pierwsze bowiem, wykładnia ta pomija zawarte w cytowanym fragmencie słowa „w szkołach lub na uniwersytetach”. Słowa te zaś odnoszą się wprost do brzmienia przepisu obecnego art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym, w wersjach językowych innych niż polska, zwolnieniu podlega kształcenie szkolne lub uniwersyteckie. Pojęcie to należy zaś interpretować, jak wskazałem w pkt 13–17 niniejszej opinii, jako odnoszące się do systemu kształcenia ogólnego w szkołach podstawowych, średnich i wyższych. Nie można wobec tego wywodzić z cytowanego fragmentu wyroku Trybunału, że działalność, która nie jest prowadzona w ramach tego systemu, może podlegać zwolnieniu, o ile nie ma charakteru wyłącznie rekreacyjnego.

36. Po drugie, Trybunał w wymienionych sprawach nie orzekał o przynależności konkretnych instytucji do takiego systemu kształcenia [10], lecz o możliwości objęcia zwolnieniem konkretnego przedmiotu nauczania. Trybunał doszedł przy tym do wniosku, że zwolnienie to może obejmować nie tylko przedmioty należące do podstawowego kursu nauczania według programu obowiązującego w szkołach określonego rodzaju, ale również inne zajęcia, o ile nie mają one charakteru wyłącznie rekreacyjnego. Wszystko to jednak pod warunkiem, że nauczanie odbywa się w ramach systemu kształcenia w szkołach i na uniwersytetach, a nie całkowicie poza tym systemem.

37. Prawdą jest, że w wyroku Haderer Trybunał dopuścił, jak się wydaje, objęcie zwolnieniem nauczania w szczególnego rodzaju instytucjach, jakimi są w Niemczech tzw. uniwersytety ludowe („Volkshochschule”). Trzeba jednak zwrócić uwagę, że Trybunał odpowiadał w tej sprawie na pytania sądu odsyłającego oparte na założeniu, że tego typu instytucje należą do systemu kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu obecnego art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112. Trybunał pozostawił zresztą tę wątpliwość, podniesioną przez organ podatkowy będący stroną

8 Zobacz wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, sentencja).

9 Wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, pkt 26); z dnia 28 stycznia 2010 r., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, pkt 29).

10 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, pkt 27), w którym Trybunał wyraźnie pozostawił tę kwestię do ponownego zbadania przez sąd odsyłający.

w postępowaniu głównym, do ostatecznego rozstrzygnięcia przez sąd odsyłający. O ile więc można się zastanawiać, czy działalność Volkshochschule należy do kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu omawianego przepisu, o tyle nie ma moim zdaniem wątpliwości, że działalność ośrodków nauki jazdy do takiego systemu kształcenia nie należy.

38. Wreszcie z orzecznictwa Trybunału można wywnioskować, że pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) i j) dyrektywy 2006/112 nie powinno być interpretowane poprzez odniesienie do systemów kształcenia w poszczególnych państwach członkowskich, gdyż systemy te mogą się różnić między sobą, co prowadziłoby do rozbieżnego stosowania zwolnień przewidzianych w tych przepisach, wbrew celowi omawianej dyrektywy [11]. Zasady tej nie można jednak absolutyzować, jako że sam art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy odsyła w sposób nieuchronny do krajowych systemów kształcenia, stwierdzając, że zwolnieniu podlega działalność prowadzona „przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie". W kontekście niniejszej sprawy to stwierdzenie Trybunału oznacza moim zdaniem tylko tyle, że okoliczność, iż w danym języku ośrodki nauki jazdy noszą nazwę „szkoła", nie oznacza automatycznie uznania ich za prowadzące kształcenie powszechne lub uniwersyteckie w rozumieniu omawianego przepisu.

Nauka jazdy jako kształcenie zawodowe

39. Rząd hiszpański twierdzi, że nauka kierowania pojazdami powinna być zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, ale nie jako kształcenie powszechne lub wyższe, lecz jako kształcenie zawodowe. Rząd ten argumentuje, że uprawnienie do kierowania pojazdami jest niezbędne do wykonywania niektórych zawodów, a często także w celu dojazdu do miejsca pracy.

40. Nie podzielam jednak tego poglądu, w każdym razie w zakresie, jakiego dotyczy niniejsza sprawa.

41. Jak wynika z odesłania prejudycjalnego, postępowanie główne dotyczy ewentualnego zwolnienia z podatku VAT kursów nauki jazdy w celu uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B i C1. Kategorie praw jazdy są obecnie w prawie Unii zharmonizowane na mocy dyrektywy 2006/126/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie praw jazdy [12]. Kategoria B dotyczy samochodów osobowych i dostawczych [13], a kategoria C1 lekkich samochodów ciężarowych [14].

42. Jeśli chodzi o prawo jazdy kategorii B, jest to podstawowa kategoria praw jazdy, wymagana do prowadzenia samochodów osobowych przeznaczonych do użytku prywatnego. Posiadanie prawa jazdy tej kategorii może być wprawdzie, jak zauważa rząd hiszpański, niezbędne do wykonywania niektórych zawodów, na przykład do świadczenia usług taksówkarskich. Jest tak jednak w przypadku wielu umiejętności, począwszy od umiejętności czytania i pisania. Czy z tego powodu należy uznać naukę pisania za kształcenie zawodowe? Moim zdaniem za kształcenie zawodowe można uznać tylko taką działalność, która prowadzi do zdobycia wiedzy lub umiejętności wykorzystywanych wyłącznie, albo przede wszystkim, do celów działalności zawodowej, lub ewentualnie taką, która jest skierowana specjalnie do osób zamierzających zdobyć konkretne umiejętności w celach zawodowych. Natomiast uznanie określonego rodzaju kształcenia za kształcenie zawodowe tylko dlatego, że zdobyte w jego trakcie umiejętności mogą być wykorzystywane również w działalności zawodowej, spowodowałoby

11 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, pkt 25, 26).

12 Dz.U. 2006, L 403, s. 18.

13 „Pojazdy silnikowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3500 kg i konstrukcyjnie przystosowane do przewozu nie więcej niż ośmiu pasażerów oprócz kierowcy […]" [art. 4 ust. 4 lit. b) dyrektywy 2006/126].

14 „Pojazdy silnikowe nieujęte w kategoriach D1 lub D, o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3500 kg, lecz nieprzekraczającej 7500 kg, i konstrukcyjnie przystosowane do przewozu nie więcej niż ośmiu pasażerów oprócz kierowcy […]" [art. 4 ust. 4 lit. d) dyrektywy 2006/126].

potencjalnie nieograniczone rozszerzenie zakresu tego pojęcia. Sprowadzając to rozumowanie do absurdu, nabycie dowolnej umiejętności może być niezbędne do wykonywania na przykład zawodu instruktora tej samej umiejętności. Dlatego moim zdaniem nauki jazdy w celu zdobycia uprawnień do kierowania pojazdami kategorii B nie można uznać za kształcenie zawodowe.

43. W odniesieniu do praw jazdy kategorii C1 sytuacja jest bardziej złożona. Prawo jazdy tej kategorii uprawnia do kierowania samochodami ciężarowymi o dopuszczalnej masie całkowitej do 7,5 t. Pojazdy takie są wykorzystywane najczęściej do odpłatnego transportu drogowego towarów, a więc do działalności zawodowej. Uprawnienie tej kategorii może jednak być niezbędne także do celów prywatnych, na przykład do kierowania niektórymi samochodami kempingowymi, gdyż ich masa całkowita często przekracza 3,5 t. W związku z tym kurs nauki jazdy w celu uzyskania uprawnienia do kierowania pojazdami kategorii C1 mógłby zostać uznany za kształcenie zawodowe, gdyby sąd krajowy ustalił na przykład, że jest on skierowany do osób zamierzających wykonywać działalność w zakresie transportu drogowego towarów i stanowi integralną część szkolenia takich osób. W niniejszej sprawie z odesłania prejudycjalnego nie wynika jednak, by sąd odsyłający poczynił takie ustalenie, a pytania prejudycjalne wyraźnie nie obejmują wykładni pojęcia kształcenia zawodowego w kontekście art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112. Nie ma więc również przesłanek do uznania, w ramach niniejszej sprawy, kursów nauki jazdy w celu uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami kategorii C1 za kształcenie zawodowe.

Uwaga końcowa i proponowana odpowiedź

44. Jak już miałem okazję zauważyć powyżej, przepisy dotyczące praw jazdy są w prawie Unii zharmonizowane na mocy dyrektywy 2006/126. Artykuł 2 ust. 1 tej dyrektywy ustanawia zasadę wzajemnego uznawania praw jazdy wydawanych we wszystkich państwach członkowskich. Oznacza to, że każda osoba zamieszkała na terytorium Unii Europejskiej może uzyskać prawo jazdy w dowolnym państwie członkowskim i posługiwać się nim we wszystkich państwach członkowskich, w tym także w państwie członkowskim aktualnego miejsca zamieszkania. Ośrodki nauki jazdy w różnych państwach członkowskich mogą więc bezpośrednio ze sobą konkurować. Z tego względu jest moim zdaniem bardzo istotne, by Trybunał udzielił jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o możliwość objęcia ich zwolnieniem z podatku VAT, bez odsyłania do dodatkowych ustaleń sądów krajowych, gdyż sprzeczne rozstrzygnięcia krajowe w przedmiocie omawianego zwolnienia mogłyby prowadzić do zakłócenia tej konkurencji. Takie jednoznaczne rozstrzygnięcie powinno być tym łatwiejsze, że w praktyce organizacja nauki jazdy we wszystkich państwach członkowskich jest, o ile mi wiadomo, podobna w tym sensie, że opiera się na wyspecjalizowanych, prywatnych i nienależących do systemu kształcenia ogólnego ośrodkach, które prowadzą to kształcenie odpłatnie jako swoją podstawową działalność.

45. Wobec całości powyższych rozważań proponuję, by Trybunał odpowiedział na pytanie pierwsze, iż art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że kursy nauki jazdy w celu uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami (praw jazdy) kategorii B i C1 nie mieszczą się w zakresie pojęcia kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu tego przepisu.

Drugie pytanie prejudycjalne

46. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający zdaje się wychodzić z założenia, że uznanie instytucji prowadzących działalność w zakresie kształcenia powszechnego lub wyższego za mające cele podobne do podmiotów prawa publicznego, które taką działalność prowadzą, jest osobną i niezależną przesłanką stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112. Sąd ten dąży bowiem do ustalenia, na wypadek twierdzącej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, na jakiej podstawie może uznać ośrodki nauki jazdy za takie „instytucje mające podobne cele".

47. Moim zdaniem jednak te dwie kwestie są ze sobą powiązane w sposób nierozłączny. Jak wskazałem powyżej, pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu omawianego przepisu należy interpretować jako obejmujące istniejący w każdym państwie członkowskim system kształcenia powszechnego i ogólnego prowadzonego w szkołach i uniwersytetach. Każda instytucja, która prowadzi kształcenie w ramach takiego systemu, ma w tym sensie cele podobne do podmiotów prawa publicznego, brzmienie omawianego przepisu opiera się bowiem na założeniu, że system ten tworzą, co do zasady, podmioty prawa publicznego. Nawet jednak gdyby w konkretnym państwie członkowskim system kształcenia powszechnego i wyższego był oparty wyłącznie na podmiotach prawa prywatnego, należałoby je uznać za mające podobne cele w rozumieniu tego przepisu i objęte zwolnieniem. Natomiast jeżeli działalność podmiotu nie należy do zakresu kształcenia powszechnego lub wyższego, podmiot ten z definicji nie może zostać uznany za mający cele podobne do podmiotów prawa publicznego prowadzących takie kształcenie, niezależnie od tego, jak bardzo jego działalność jest uregulowana przepisami prawa.

Trzecie i czwarte pytanie prejudycjalne

48. Występując z pytaniami trzecim i czwartym , sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy kursy nauki jazdy organizowane przez podmiot taki jak spółka A & G Fahrschul-Akademie można uznać za nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące kształcenie powszechne lub wyższe, w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112. Sąd odsyłający stawia te pytania, jak należy domniemywać, na wypadek odpowiedzi negatywnej na drugie pytanie prejudycjalne, ale twierdzącej na pierwsze. Wobec odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie ma co do zasady potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte. Uważam jednak za konieczne dodać kilka wyjaśnień dotyczących wykładni art. 132 ust. 1 lit. j) omawianej dyrektywy.

49. Wyżej wspomniany przepis stanowi uzupełnienie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) tej samej dyrektywy. Kształcenie powszechne i wyższe jest co do zasady prowadzone przez powołane do tego instytucje, najogólniej mówiąc szkoły i szkoły wyższe. Zdarza się jednak, że pewne zajęcia uzupełniające, mimo że dotyczą tych samych materii, są prowadzone indywidualnie przez poszczególnych nauczycieli dla konkretnych uczniów, poza normalnym programem zajęć przewidzianych w danej szkole. Ponadto niektórzy uczniowie, ze względów zdrowotnych lub innych, nie pobierają nauki w zwykłym trybie, to znaczy w szkole, lecz indywidualnie, często w domu. Takie zajęcia nie byłyby objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, gdyż nie są prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje. Uzupełnieniu tej luki służy przepis art. 132 ust. 1 lit. j) omawianej dyrektywy.

50. Wynikają stąd moim zdaniem dwa wnioski.

51. Po pierwsze, pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego użyte w art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 należy interpretować identycznie jak to samo pojęcie użyte pod lit. i) tego samego ustępu. Jeżeli więc pojęcie kształcenia powszechnego lub wyższego nie obejmuje, zgodnie z moją propozycją odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, nauki kierowania pojazdami, odnosi się to zarówno do art. 132 ust. 1 lit. i), jak i lit. j). Wyklucza to tym samym objęcie ośrodków prowadzących taką naukę zwolnieniem przewidzianym w tym ostatnim przepisie, niezależnie od innych zawartych tam warunków.

52. Po drugie, określenie „nauczyciel” użyte w art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 należy interpretować literalnie, zgodnie ze znaczeniem tego słowa w języku ogólnym. We wszystkich zaś znanych mi językach słowo nauczyciel („enseignant”, „Lehrer”, „teacher” itd.), jako nazwa zawodu, oznacza tylko i wyłącznie osobę fizyczną [15]. Literalna wykładnia omawianego przepisu wyklucza więc zastosowanie go do osób prawnych.

15 Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 14).

53. Wniosku tego nie podważa zasada neutralności podatkowej, na którą powołuje się sąd odsyłający, a także spółka A & G Fahrschul-Akademie. Ich zdaniem zasada ta wyklucza zróżnicowanie podatników ze względu na ich formę prawną, jeżeli prowadzą oni taką samą działalność.

54. Jak jednak zwróciłem uwagę powyżej, art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 stanowi jedynie uzupełnienie zwolnienia przewidzianego pod lit. i) tego samego ustępu i nie powinien być interpretowany w oderwaniu od niego. Ten ostatni przepis ustanawia zaś zwolnienie dla kształcenia powszechnego lub wyższego prowadzonego przez podmioty prawa publicznego i inne instytucje. Zakres znaczeniowy pojęcia innych instytucji jest niewątpliwie wystarczająco szeroki, by objąć każdą osobę prawną, która wykonuje wspomnianą powyżej działalność [16]. Jeżeli więc kształcenie powszechne lub wyższe jest prowadzone przez osobę prawną, podlega zwolnieniu na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) omawianej dyrektywy, jeżeli natomiast ma formę lekcji udzielanych indywidualnie przez nauczyciela jako osobę fizyczną, na podstawie lit. j) tego samego ustępu. Zasada neutralności podatkowej nie jest w żaden sposób zagrożona.

55. Wniosku, zgodnie z którym art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 dotyczy wyłącznie osób fizycznych, nie podważa też okoliczność, podnoszona przez spółkę A & G Fahrschul-Akademie oraz rządy włoski i austriacki, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału działalność objęta tym przepisem ma być wykonywana na własny rachunek i własną odpowiedzialność [17]. Nie jest to bowiem jedyny warunek zastosowania wspomnianego przepisu, a wszystkie sprawy, w których Trybunał dokonywał do tej pory jego wykładni [18], dotyczyły osób fizycznych [19]. Nie wystarczy więc, jak to twierdzą wspomniani zainteresowani, by lekcje były udzielane na własny rachunek i własną odpowiedzialność, spełnione muszą być jeszcze inne warunki zastosowania omawianego przepisu, w tym status nauczyciela, a ten przysługiwać może wyłącznie osobom fizycznym.

56. Oczywiście, ośrodek nauki jazdy zatrudnia instruktorów, którzy są osobami fizycznymi. Nie uzasadnia to jednak zwolnienia tego ośrodka nauki jazdy z podatku VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112. Jak bowiem Trybunał miał już okazję orzec, działalność wykonywana wprawdzie przez osobę fizyczną, ale za pośrednictwem podmiotu trzeciego nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie [20]. Nielogiczne więc byłoby obecnie uznać, że sam ten podmiot trzeci może z tego zwolnienia skorzystać.

57. Niezależnie więc od tego, czy nauka kierowania pojazdami stanowi kształcenie powszechne lub wyższe, instytucja, która taką naukę organizuje, taka jak spółka A & G Fahrschul-Akademie, nie jest nauczycielem w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 i nie korzysta z przewidzianego tam zwolnienia z podatku VAT. Inaczej mogłoby być ewentualnie w przypadku instruktorów nauki jazdy, którzy udzielaliby na własny rachunek i własną odpowiedzialność indywidualnych lekcji jazdy. Tego jednak nie dotyczą pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie.

16 Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 17).

17 Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, pkt 30 i sentencja).

18 A dokładniej mówiąc, wykładni jego odpowiednika na gruncie dyrektywy 77/388.

19 Prawdą jest, że w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 28 stycznia 2010 r., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47) podatnikiem i stroną skarżącą w postępowaniu głównym była osoba prawna (spółka). Jak jednak sam Trybunał zaznaczył w tym wyroku (pkt 19), sporna działalność prowadzona była nie przez tę osobę prawną, lecz przez jednego z jej wspólników jako dyplomowanego inżyniera. Trybunał podkreślił to jeszcze w sentencji (zob. pkt 2 sentencji).

20 Wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r., Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, pkt 2 sentencji).

Wnioski

58. W związku z całością powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzhof (federalny sąd do spraw finansowych, Niemcy):

Artykuł 132 ust. 1 lit. i) 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 kursy nauki jazdy w celu uzyskania uprawnień do kierowania pojazdami (praw jazdy) kategorii B i C1 nie mieszczą się w zakresie pojęcia kształcenia powszechnego lub wyższego w rozumieniu tego przepisu.