Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 3. oktobrī[1]

Lieta C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH
pret
Finanzamt Wolfenbüttel

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkts – Atbrīvojums skolas un universitātes izglītības nodrošināšanai – Skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas, organizāciju, par kurām ir atzīts, ka tām ir līdzīgi mērķi, kā arī mācību, ko skolotāji pasniedz privāti, jēdzieni – Minēto jēdzienu attiecināšana uz braukšanas mācībām B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadītāja apliecības iegūšanai – Sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas vada autoskolu

Ievads

1. Prasme vadīt automašīnu mūsdienu sabiedrībā ir gandrīz tikpat izplatīta kā prasme lasīt un rakstīt – gandrīz ikvienam ir vadītāja apliecība. Vai tas pamato braukšanas mācību atbrīvošanu no nodokļa ar tādiem pašiem noteikumiem, ar kādiem ir atbrīvota rakstīt un lasīt mācīšana? Tā, ļoti vienkāršojot, izskatās problēma, kura šajā lietā ir jāizlemj Tiesai.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[2] 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktu:

"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;

1 Oriģinālvaloda – poļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

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

Vācijas tiesības

3. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkts tika transponēts Vācijas tiesībās *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) 4. panta 21. punktā. Saskaņā ar informāciju, kas ietverta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, pašreizējā juridiskajā situācijā šīs noteikums neļauj atbrīvot no nodokļa braukšanas mācības.

4. Tiesības nodarboties ar braukšanas apmācības instruktora profesiju un vadīt autoskolu paredz *Gesetz über das Fahrlehrerwesen* (Likums par braukšanas apmācības pasniedzējiem un instruktoriem) noteikumi.

Fakti, procedūra un uzdotie jautājumi

5. *A & G Fahrschul-Akademie GmbH* (turpmāk tekstā – "sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*") ir saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība, kura vada autoskolu. 2010. finanšu gadā šī sabiedrība aplika ar PVN darījumus, kurus tā veikusi savas darbības ietvaros. Tomēr 2014. gada 22. decembra vēstulē *Finanzamt Wolfenbüttel* (Volfenbiteles finanšu pārvalde, Vācija) pieprasīja koriģēt nodokli un samazināt to līdz nullei, atsaucoties uz atbrīvojumu, kas izriet no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta.

6. Volfenbitelas [*Wolfenbüttel*] finanšu pārvalde noraidīja sabiedrības *A & G Fahrschul-Akademie* pieprasījumu. Sabiedrība apstrīdēja šo lēmumu tiesā, tomēr tās sūdzība tika noraidīta. Sabiedrība iesniedza iesniedzējtiesā apelācijas sūdzību par pirmās instances tiesas spriedumu.

7. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai "skolas un universitātes izglītības nodrošināšanas" jēdziens, kas ietverts Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktā, attiecas arī uz apmācību autoskolā B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību iegūšanai?

2) Ja uz pirmo jautājumu būtu jāatbild apstiprinoši, vai prasītājas atzīšana par organizāciju, kurai ir līdzīgi mērķi Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē, var izrietēt no leģislatīvā akta normām par braukšanas apmācības pasniedzēja un instruktora eksāmenu un braukšanas apmācības pasniedzēja un instruktora licences un autoskolas licences piešķiršanu, kas ir paredzētas [..] Likumā par braukšanas apmācības pasniedzējiem un instruktoriem [..], un no sabiedrības ieinteresētības autoskolu audzēkņu apmācībā par drošiem, atbildīgiem un par vides aspektiem labi informētiem satiksmes dalībniekiem?

3) Ja uz otro jautājumu būtu jāatbild noliedzoši, vai jēdziens "skolotājs pasniedz privāti" Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir saistīts ar nosacījumu, ka nodokļa maksātājs ir individuālais komersants?

4) Ja atbilde uz otro un trešo jautājumu ir noliedzoša, vai pasniedzējs "pasniedz privāti" Direktīvas [2006/112] 132. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē jau tad vien, ja viņš rīkojas uz sava rēķina, pats uzņemoties atbildību, vai arī pazīmei "skolotājs pasniedz privāti" ir jāizvirza vēl citas prasības?"

8. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts Tiesā 2017. gada 26. jūlijā. Rakstveida apsvērumus ir iesniegusi sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, Vācijas, Spānijas, Itālijas, Austrijas, Portugāles un Somijas valdības un Eiropas Komisija. Sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, Vācijas un Spānijas valdības un Eiropas Komisija tika pārstāvētas Tiesas sēdē 2018. gada 20. jūnijā.

Vērtējums

9. Iesniedzējtiesa ir uzdevusi Tiesai četrus prejudiciālos jautājumus, kuru mērķis ir noskaidrot, vai darbība, kas saistīta ar braukšanas mācībām B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību iegūšanai, var tikt atbrīvota no nodokļa, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktu. Es pēc kārtas apskatīšu šos četrus jautājumus. Būtiska nozīmē šeit ir atbildei uz pirmo jautājumu, jo no tās ir atkarīgas atbildes uz pārējiem jautājumiem.

Pirmais prejudiciālais jautājums

10. Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai braukšanas mācības B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību (vadītāja apliecības) iegūšanai ietilpst jēdzienā "skolas vai universitātes izglītības nodrošināšana" Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē.

11. Lietas dalībniekiem, kas iesnieguši apsvērumus šajā lietā, ir atšķirīgi viedokļi par to, vai braukšanas mācības var atzīt par skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanu. Vācijas, Austrijas, Portugāles un Somijas valdības, kā arī Eiropas Komisija piedāvā, vairāk vai mazāk stingri, atbildēt uz šo jautājumu noliedzoši. Tomēr sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, Spānijas un Itālijas valdības piedāvā atbildēt apstiprinoši [3].

12. Es pievienojos pirmajam viedoklim. Manuprāt, skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas jēdziens neattiecas uz braukšanas mācībām. Tas izriet gan no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta gramatiskās, gan no teleoloģiskās interpretācijas.

Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta redakcija

13. Jāatzīst, ka Direktīvas 2006/112 poļu valodas versijas autori ir parādījuši izdomu, izmantojot tās 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā formulējumu "kształcenie powszechne lub wyższe" [vispārējās vai augstākās izglītības nodrošināšana]. Lielais vairums citu valodu versiju izmanto šajā noteikumā vārdu savienojumu, kurš drīzāk būtu jātulko kā "skolas vai universitātes izglītības nodrošināšana": *enseignement scolaire ou universitaire* franču valodas versijā, *school or university education* angļu valodas versijā, *Schul- und Hochschulunterricht* vācu valodas versijā un tā tālāk. Tomēr, paradoksāli, šī terminoloģiskā atkāpe ļauj vēl labāk saprast Savienības likumdevēja nodomu attiecībā uz minētās Direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma apjomu. Šeit ir runa par vispārējo, proti, visiem pieejamu – zemākos līmeņos pat obligātu –, un vispārīgo, proti, tādu, kas aptver ļoti plašu zināšanu apjomu, izglītību, kura tiek nodrošināta katrā dalībvalstī pastāvošas skolu un universitāšu sistēmas ietvaros. Šāda sistēma – dažās valstīs to sauc par valsts izglītību, tā ir sadalīta posmos, ko var kopumā apzīmēt kā pamata, vidējo un augstāko posmu, – nodrošina iedzīvotāju kopumam plašu zināšanu un prasmju apjomu, kas ļauj viņiem funkcionēt mūsdienu sabiedrībā, gan privātajā, gan profesionālajā sfērā.

3 Precīzāk sakot, Spānijas valdība piedāvā atzīt, ka atbrīvojums, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā, attiecas uz braukšanas mācībām kā uz arodizglītības nodrošināšanu. Es apskatīšu šo jautājumu pirmā prejudiciālā jautājuma analīzes beigās.

14. Šo vispārējo izglītības sistēmu raksturo tostarp tas, ka tā ir stingri un visaptveroši regulēta ar tiesību aktiem. Šie tiesību akti nosaka skolu sistēmas struktūru un skolu darbības veidu, mācību programmas, skolotāju kvalifikāciju un, visbeidzot, diplomu iegūšanas nosacījumus.

15. Vairumā dalībvalstu šī izglītības sistēma balstās uz valsts skolām, kur mācības bieži ir bezmaksas vai daļēji bezmaksas. Protams, uz bezmaksas mācībām neattiecas problēma, kas saistīta ar aplikšanu ar PVN. Valsts skolu sistēmu var papildināt arī privātskolas, kas sniedz izglītības pakalpojumus par atlīdzību. Dažkārt arī valsts skolās daži izglītības pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību. Šādiem pakalpojumiem principā ir jābūt apliktiem ar PVN. Tomēr, lai izvairītos, no vienas puses, no šādu pakalpojumu izmaksu paaugstināšanas pakalpojumu saņēmējiem un, no otras puses, no konkurences traucējumiem starp publiskā un privātā sektora subjektiem, Savienības likumdevējs ir ieviesis Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu attiecībā uz darbību, kas apzīmēta kā skolas vai universitātes izglītības nodrošināšana. Šis noteikums ir jāsaprot tādējādi, ka tad, ja dalībvalstī pastāvošās vispārējās (skolas) vai augstākās (universitātes) izglītības sistēmas ietvaros daži pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību vai nu valsts skolās ("publisko tiesību subjektos" atbilstoši šā noteikuma terminoloģijai), vai privātskolās ("citas organizācijas, par kurām [attiecīgā dalībvalsts] atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi"), šie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN.

16. Kā izriet no informācijas, kas ietverta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā lietā, transportlīdzekļu vadīšanas mācības nav vispārējās izglītības sistēmas Vācijā sastāvdaļa. Cik man zināms, līdzīgi ir arī citās dalībvalstīs. Tas ir pakalpojums, kura mērķis ir nodot noteiktas speciālās prasmes, kas ļauj iegūt tiesības vadīt mehāniskos transportlīdzekļus pa koplietošanas ceļiem. Šo pakalpojumu sniedz par atlīdzību specializēti subjekti, tādi kā sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, kuri – pat ja dažās valodās tos vienkārši sauc par skolām (*auto-école*, *Fahrschule*) – neietilpst atsevišķu dalībvalstu skolu sistēmā.

17. Skolas vai universitātes izglītības jēdziens, kas ietverts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā, neaptver pakalpojumus, kuri neietilpst izglītības sistēmā, kas pastāv atsevišķās dalībvalstīs, un kurus sniedz subjekti, kas nav šo valstu skolu sistēmas sastāvdaļa, piemēram, braukšanas mācības, kuras nodrošina specializētas organizācijas.

Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma mērķis

18. Jēdziena "skolas vai universitātes izglītības nodrošināšana" attiecināšana uz autoskolām vai vispār atbrīvojuma, kas paredzēts minētajā noteikumā, piemērošana tām, manuprāt, neatbilstu šā noteikuma mērķim.

19. Direktīvas 2006/112 132. pants atrodas šīs Direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā "Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs". Atbrīvojumi, kas paredzēti šajā pantā, proti, tā 1. punkta i) apakšpunktā, tiek pamatoti ar sabiedrības interesēm, kurās tiek veiktas darbības, uz ko attiecas šie atbrīvojumi.

20. Attiecībā uz vispārējas izglītības pakalpojumiem pamata, vidējā un augstākā līmenī šīs intereses ir diezgan acīmredzamas. Noteikts zināšanu un prasmju apjoms ir nepieciešams dzīvei mūsdienu sabiedrībā, un tas ir ne tikai katra atsevišķa indivīda, bet arī šīs sabiedrības interesēs kopumā, jo tas nodrošina tās netraucētu darbību. Tādēļ izglītība līdz noteiktam līmenim ir pat obligāta. Sabiedrības intereses neaprobežojas tikai ar mācību nodrošināšanu obligātajā līmenī. Mūsdienu sabiedrība nevarētu funkcionēt un attīstīties ekonomiski, kulturāli un politiski bez noteikta skaita personu ar augstu kvalifikāciju, kas ievērojami pārsniedz obligāto izglītības līmeni. Nav nejaušība, ka tā tiek saukta par uz zināšanām balstītu sabiedrību [4].

4 Skat., piemēram, UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

21. Šo iemeslu dēļ mūsdienu valstis, tostarp Eiropas Savienības dalībvalstis, iegulda ļoti lielus finanšu līdzekļus izglītības sistēmu uzturēšanā un attīstībā. Tādēļ būtu iekšēji pretrunīgi, ja tās vienlaikus ierobežotu šīs sistēmas pieejamību, paaugstinot pakalpojumu, kuri tiek sniegti tās ietvaros, izmaksas, apliekot tos ar nodokli. Tas būtu arī pretrunā vienlīdzīgas attieksmes principam, jo tas apgrūtinātu piekļuvi izglītības sistēmai mazāk nodrošinātām personām. Galu galā jāatceras, ka bērnu izglītības izmaksas parasti sedz vecāki. Bieži vien šīs izmaksas ir augstas un tām nav vienreizējs raksturs, bet tās ir jāsedz ilgāku laiku. Ja šīs izmaksas pārsniedz vecāku finanšu iespējas, viņi var atteikties ne tikai no izglītības nodrošināšanas bērniem, bet vispār no bērnu piedzimšanas, kas savukārt novedīs līdz demogrāfiskām problēmām, kādas jau zināmas daudzās dalībvalstīs.

22. Tas viss pamato skolu un universitāšu izglītības nodrošināšanas atbrīvojumu, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā.

23. Turpretim, kā to savos apsvērumos pareizi atzīmē Vācijas valdība, ir grūti noteikt, kādas sabiedrības intereses varētu pamatot mehānisko transportlīdzekļu vadīšanas mācību atbrīvošanu no PVN. Neapšaubāmi, šī prasme ir ļoti noderīga, tomēr tās apgūšana ir atsevišķu personu, nevis sabiedrības kopumā interesēs. Šī prasme nenodrošina nekādu sabiedrības pareizas funkcionēšanas aspektu tādā nozīmē, kādā to nodrošina noteikts iedzīvotāju kopuma minimālais izglītības līmenis.

24. Protams, zināmos apstākļos, piemēram, reģionos ar vāju transporta infrastruktūru vai lai strādātu dažās profesijās, pārvietošanās ar savu transportlīdzekli var būt pat nepieciešama. Tomēr nepieciešamo tiesību iegūšana ir galvenokārt atsevišķu personu, nevis sabiedrības interesēs, un tā nepamato atbrīvojumu no PVN. Tāpat arī no tā nav atbrīvotas, bet tikai apliktas ar samazinātu likmi, tādas dzīvei nepieciešamas preces kā pārtika, apģērbi vai dzīvokļi. Papildus tam, lai pārvietotos ar savu transportlīdzekli, ir ne tikai jāiegūst atbilstošas tiesības, bez arī jāiegādājas pats transportlīdzeklis. Vai tas būtu iemesls, lai atbrīvotu no nodokļa automašīnu iegādi?

25. Attiecībā uz transportlīdzekļu vadīšanas mācībām nerodas arī konkurences traucējumu risks to aplikšanas ar nodokli dēļ, jo nepastāv valsts iestāžu sistēma, kuras sniegtu šāda veida bezmaksas pakalpojumus un ar kurām būtu jākonkurē privātām iestādēm. Atšķirībā no skolu sistēmas transportlīdzekļu vadīšanas mācības principā ir par atlīdzību.

26. Visbeidzot, mani nepārliecina arguments, kuru izvirzījusi it īpaši sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie* un saskaņā ar kuru sabiedrības interesēs ir ierobežot negadījumu skaitu un tādējādi uzlabot ceļu satiksmes drošību, nodrošinot pareizu autovadītāju apmācību.

27. Ar transportlīdzekļu kustību pa koplietošanas ceļiem dabiski ir saistīti noteikti riski, tostarp negadījumu un to seku risks. Lai ierobežotu šos riskus, valsts reglamentē iespēju vadīt transportlīdzekļus, nosakot pienākumu iegūt atbilstošas tiesības. Tā mērķis ir nodrošināt, ka personām, kas vada transportlīdzekļus, ir zināšanas un prasmes, kuras ļauj viņām darīt to drošā veidā. Sabiedrības intereses nodrošināt ceļu satiksmes drošību tiek īstenotas, nosakot pienākumu iegūt tiesības vadīt transportlīdzekļus. Turpretim šo tiesību iegūšanai nepieciešamo zināšanu un prasmju apguve, piedaloties braukšanas mācībās, ir jau pašu ieinteresēto personu interesēs.

28. Kā iepriekš esmu norādījis, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi no PVN attiecas uz darbībām, kas tiek veiktas sabiedrības interesēs, kuras vienlaikus ir šo atbrīvojumu pamatojums. Šā punkta noteikumus nedrīkst interpretēt tādējādi, lai ar atbrīvojumu aptvertu darbības, kas netiek veiktas sabiedrības interesēs. To prasa ne tikai izņēmumu, kādi ir atbrīvojumi no PVN, šauras interpretācijas princips. PVN sistēmas pamatā ir vispārēja nodokļa uzlikšana visiem darījumiem katrā ekonomiskā cikla stadijā, un šis slogs tiek pārnests uz patēriņa stadiju. Katrs atbrīvojums no nodokļa traucē šīs sistēmas pareizu darbību. Tāpēc atbrīvojumiem ir jābūt piemērojamiem tikai tad, ja tie ir nepieciešami vai pamatoti ar īpašu mērķi, piemēram, pakalpojumu izmaksu samazināšanu sabiedrības interesēs. Turpretim jāizvairās no atbrīvojumiem situācijās, kur aplikšana ar nodokli ir

iespējama un nav pretrunā šāda veida īpašiem mērķiem [5].

29. Iepriekš minēto iemeslu dēļ uzskatu, ka transportlīdzekļu vadīšanas apmācības pakalpojumu atbrīvošana no PVN nav pamatota, ņemot vērā mērķus, kam kalpo atbrīvojums, kurš paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā.

Tiesas judikatūra attiecībā uz atbrīvojumiem, kas paredzēti Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktā

30. Es neplānoju šeit pilnībā apskatīt Tiesas judikatūru attiecībā uz atbrīvojumiem, kas paredzēti Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktā, jo, manuprāt, tas nav vajadzīgs. Tomēr gan iesniedzējtiesa, gan daži procesa dalībnieki, jo īpaši sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, kā arī Spānijas un Itālijas valdības, norāda uz noteiktiem konstatējumiem, kas ietverti Tiesas spriedumos un kas, viņuprāt, varētu novest pie secinājumiem, kuri atšķiras no iepriekš manos apsvērumos izklāstītajiem secinājumiem. Tāpēc ir jāsniedz daži paskaidrojumi.

31. Pirmkārt, lietā Komisija/Vācija (C-287/00) Tiesa atbildēja uz jautājumu, vai zinātniskos pētījumus, kuri veikti par atlīdzību, var atzīt par pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar universitātes izglītību Direktīvas 77/388/EEK [6] 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Šajā sakarā Tiesa konstatējusi, ka pakalpojumi, kas cieši saistīti ar skolas vai universitātes izglītību, nav jāinterpretē pārāk šauri [7]. Manuprāt, no šī konstatējuma nedrīkst izdarīt pārāk tālejošus secinājumus. Savienības likumdevējs, šeit, mērķtiecīgi ir izmantojis cieši saistīto pakalpojumu jēdzienu, lai ļautu tiesību piemērošanas stadijā atbrīvojumu attiecināt uz dažādiem pakalpojumiem, kuri praksē var būt saistīti ar izglītības darbību šaurā izpratnē. Šādi pakalpojumi var būt, piemēram, ēdināšanas pakalpojumi, ja tos sniedz izglītības iestādes skolēni mācību procesa ietvaros [8]. Tiesas noteikta šaura šī jēdziena definīcija tādējādi būtu pretrunā likumdevēja vēlmei un šā noteikuma mērķim. Tas tomēr nenozīmē, ka tik liberāla interpretācija būtu jāpiemēro citiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā izmantotajiem jēdzieniem, jo īpaši tiem, kuri, kā skolas un universitātes izglītības nodrošināšanas jēdziens, nosaka šajā noteikumā paredzētā atbrīvojuma no PVN apjomu.

32. Otrkārt, sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, kā arī Spānijas un Itālijas valdības atsaucas uz Tiesas konstatējumu, ko šeit būtu vērts citēt pilnībā. Tiesa konstatēja, ka skolas un universitātes izglītības jēdziens pašlaik spēkā esošā Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē "nav aprobežots ar izglītību, kuras rezultātā, lai saņemtu kvalifikāciju, jākārto eksāmeni, vai kas 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" [9].

33. Minētie procesa dalībnieki no šā konstatējuma izdara secinājumu, ka katra darbība, kas saistīta ar zināšanu vai prasmju nodošanu, ja vien tai nav brīvā laika pavadīšanas rakstura, ir atbrīvojama no nodokļa minētā noteikuma ietvaros. Tā kā braukšanas mācībām acīmredzami nav nedz brīvā laika pavadīšanas rakstura, nedz šāda mērķa, arī autoskolu darbībai ir jābūt atbrīvotai no nodokļa.

34. Manuprāt, šī argumentācija balstās uz Tiesas sprieduma izvilkuma, kas izrauts no konteksta, selektīvu interpretāciju.

5 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 21. septembris, *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:718, 28.–30. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 Padomes Sestā direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), kas tika atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112. Šīs direktīvas 13.A panta 1. punkta i) apakšpunkts atbilst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam.

7 Spriedums, 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts).

8 Skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2017:344, rezolutīvā daļa).

9 Spriedumi, 2007. gada 14. jūnijs, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, 26. punkts); 2010. gada 28. janvāris, *Eulitz* (C-473/08, EU:C:2010:47, 29. punkts).

35. Pirmkārt, šajā interpretācijā nav ņemti vērā vārdi "skolās vai universitātēs", kas ietverti citētajā fragmentā. Šie vārdi tiešā veidā attiecas uz pašlaik spēkā esošo Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktu, saskaņā ar kuru citu valodu versijās, izņemot poļu valodas versiju, atbrīvojums ir piemērojams skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanai. Kā esmu norādījis šo secinājumu 13.–17. punktā, šis jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz vispārējās izglītības pamata, vidējo un augstskolas sistēmu. No citētā Tiesas sprieduma izvilkuma nevar secināt, ka darbības, kas netiek veiktas šīs sistēmas ietvaros, var tikt atbrīvotas no nodokļa, ja tām nav brīvā laika pavadīšanas rakstura.

36. Otrkārt, minētajās lietās Tiesa nav spriedusi par konkrētu iestāžu piederību šādai izglītības sistēmai [10], bet tikai par iespēju atbrīvot no nodokļa konkrētu mācību priekšmetu. Tiesa nonāca pie secinājuma, ka atbrīvojums var būt piemērojams ne tikai mācību priekšmetiem, kas pieder mācību pamatkursam atbilstoši programmai, kura ir spēkā konkrēta veida skolās, bet arī citām nodarbībām, ja vien tām nav brīvā laika pavadīšanas rakstura. Tomēr tas viss tā ir ar nosacījumu, ka mācības notiek izglītības sistēmas skolās un universitātēs ietvaros, nevis pilnībā ārpus šīs sistēmas.

37. Ir tiesa, ka spriedumā *Haderer* Tiesa ir šķietami pieļāvusi iespēju atbrīvot no nodokļa mācības īpašās iestādēs, kādas Vācijā ir tā saucamās tautas augstskolas (*Volkshochschule*). Tomēr bija jāpievērš uzmanība tam, ka Tiesa šajā lietā atbildēja uz iesniedzējtiesas jautājumiem, kas balstās uz pieņēmumu, ka šāda veida iestādes pieder skolas vai universitātes izglītības sistēmai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē. Turklāt Tiesa atstājusi šīs šaubas, ko izteica nodokļu iestāde, kura bija pamatlietas puse, galīgai izlemšanai iesniedzējtiesā. Tātad, ja var šaubīties par to, vai *Volkshochschule* darbība pieder skolas vai universitātes izglītības sistēmai minētā noteikuma izpratnē, tad, manuprāt, nav nekādu šaubu, ka autoskolu darbība šādai sistēmai nepieder.

38. Visbeidzot – no Tiesas judikatūras var secināt, ka skolas vai universitātes izglītības jēdziens Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunkta izpratnē nav jāinterpretē, atsaucoties uz izglītības sistēmām atsevišķās dalībvalstīs, jo šīs sistēmas var atšķirties viena no otras, kas novestu pie šajos noteikumos paredzēto atbrīvojumu atšķirīgās piemērošanas, un tas būtu pretrunā minētās direktīvas mērķiem [11]. Tomēr šo noteikumu nedrīkst absolutizēt, jo pašā šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā neapstrīdami ir atsauce uz valsts izglītības sistēmām, konstatējot, ka no nodokļa tiek atbrīvota darbība, "ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi". Šīs lietas kontekstā šīs Tiesas konstatējums, manuprāt, nozīmē tikai to, ka tas, ka noteiktā valodā autoskolas tiek sauktas par "skolām", automātiski nenozīmē, ka tās tiek atzītas par iestādēm, kas nodrošina skolas vai universitātes izglītību minētā noteikuma izpratnē.

Apmācība autoskolās kā arodizglītība

39. Spānijas valdība apgalvo, ka transportlīdzekļu vadīšanas apmācībai ir jābūt atbrīvotai no PVN, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, nevis kā skolas vai universitātes izglītībai, bet kā arodizglītībai. Šī valdība argumentē, ka tiesības vadīt transportlīdzekļus ir nepieciešamas, lai īstenotu dažas profesijas un – bieži vien – lai nokļūtu darba vietā.

40. Es nepiekrītu šim viedoklim, vismaz ne tajā jomā, uz kuru attiecas šī lieta.

10 Skat. it īpaši spriedumu, 2007. gada 14. jūnijs, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, 27. punkts), kurā Tiesa ir skaidri atstājusi šo jautājumu atkārtotai izvērtēšanai iesniedzējtiesā.

11 Skat. it īpaši spriedumu, 2007. gada 14. jūnijs, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, 25. un 26. punkts).

41. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, pamatlieta attiecas uz braukšanas mācību B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību iegūšanai iespējamu atbrīvošanu no PVN. Transportlīdzekļu vadītāju apliecību kategorijas pašlaik ir saskaņotas Savienības tiesībās, pamatojoties uz Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2006/126/EK (2006. gada 20. decembris) par vadītāju apliecībām [12]. Kategorija B attiecas uz vieglajiem pasažieru automobiļiem un autofurgoniem [13], savukārt kategorija C1 – uz vieglajiem kravas automobiļiem [14].

42. Kas attiecas uz B kategorijas transportlīdzekļu vadītāja apliecību, tā ir vadītāja apliecības pamatkategorija, kas nepieciešama, lai vadītu privātai lietošanai paredzētus vieglos automobiļus. Šādas kategorijas vadītāja apliecība, kā norāda Spānijas valdība, var būt arī nepieciešamas, lai īstenotu dažas profesijas, piemēram, sniegtu taksometra pakalpojumus. Tā ir arī daudzu prasmju gadījumā, sākot no prasmes lasīt un rakstīt. Vai tad šī iemesla dēļ rakstīt mācīšana ir jāatzīst par arodizglītības nodrošināšanu? Manuprāt, par arodizglītības nodrošināšanu var atzīt tikai tādu darbību, kura noved pie zināšanu un prasmju apgūšanas, kas tiek izmantotas vienīgi vai galvenokārt profesionālās darbības mērķiem vai ir speciāli paredzētas cilvēkiem, kuri plāno apgūt noteiktas prasmes profesionāliem mērķiem. Turpretim noteikta apmācības veida atzīšana par arodizglītības nodrošināšanu tikai tāpēc, ka prasmes, kas apgūtas tās laikā, var tikt izmantotas arī profesionālajā darbībā, novestu pie potenciāli neierobežotas šā jēdziena apjoma paplašināšanas. Novedot šo argumentāciju līdz absurdam – jebkādas prasmes apgūšana var būt nepieciešama, lai, piemēram, īstenotu tās pašas prasmes instruktora profesiju. Tāpēc, manuprāt, braukšanas mācības B kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību iegūšanai nevar atzīt par arodizglītības nodrošināšanu.

43. Attiecībā uz C1 kategorijas transportlīdzekļu vadītāja apliecību situācija ir sarežģītāka. Šīs kategorijas transportlīdzekļu vadītāja apliecība dod tiesības vadīt kravas automobiļus ar maksimāli atļauto masu līdz 7,5 t. Visbiežāk šādi transportlīdzekļi tiek izmantoti, lai veiktu kravu komercpārvadājumus ar autotransportu, proti, profesionālajai darbībai. Tomēr šīs kategorijas vadīšanas tiesības var būt nepieciešamas arī privātiem mērķiem, piemēram, lai vadītu dažu veidu treilerus, jo to masa pārsniedz 3,5 t. Tādēļ braukšanas mācības C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību iegūšanai varētu tikt atzītas par arodizglītības nodrošināšanu, ja valsts tiesa noskaidrotu, piemēram, ka tās ir paredzētas cilvēkiem, kuri plāno veikt darbību, kas saistīta ar kravu komercpārvadājumiem ar autotransportu, un ir šādu personu apmācības neatņemama daļa. No šīs pamatlietas materiāliem neizriet, ka iesniedzējtiesa būtu izdarījusi šādus konstatējumus, un prejudiciālie jautājumi nepārprotami neaptver arodizglītības jēdzienu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta kontekstā. Šīs lietas ietvaros nav arī pamata atzīt braukšanas mācības C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību iegūšanai par arodizglītības nodrošināšanu.

Noslēguma apsvērums un piedāvātā atbilde

44. Kā iepriekš jau esmu norādījis, noteikumi par transportlīdzekļu vadītāju apliecībām ir saskaņoti Savienības tiesībās ar Direktīvu 2006/126. Šīs direktīvas 2. panta 1. punkts nosaka transportlīdzekļu vadītāju apliecību, kas tiek izdotas visās dalībvalstīs, savstarpējas atzīšanas principu. Tas nozīmē, ka katra persona, kura dzīvo Eiropas Savienības teritorijā, var iegūt transportlīdzekļu vadītāju apliecību jebkurā dalībvalstī un lietot to visās dalībvalstīs, arī aktuālās dzīvesvietas dalībvalstī. Tādēļ autoskolas dažādās dalībvalstīs var tieši konkurēt cita ar citu. Tāpēc, manuprāt, ir ļoti būtiski, lai Tiesa atbildētu viennozīmīgi uz jautājumu par iespēju atbrīvot tās no PVN bez atsaucēm uz valsts tiesu

12 OV 2006, L 403, 18. lpp.

13 "Mehāniski transportlīdzekļi, kuru maksimāli atļautā masa nepārsniedz 3500 kg un kuri ir konstruēti tā, lai pārvadātu ne vairāk kā astoņus pasažierus un vadītāju [..] [Direktīvas 2006/126 4. panta 4. punkta b) apakšpunkts]."

14 "Transportlīdzekļi, kuri nepieder pie D1 vai D kategorijas, kuru maksimāli atļautā masa pārsniedz 3500 kg, bet nepārsniedz 7500 kg, un kuri ir izstrādāti un konstruēti tā, lai pārvadātu ne vairāk kā astoņus pasažierus un vadītāju [..] [Direktīvas 2006/126 4. panta 4. punkta d) apakšpunkts]."

konstatējumiem, jo pretrunīgi valstu lēmumi par minēto atbrīvojumu varētu novest pie šīs konkurences traucējumiem. Šāds viennozīmīgais risinājums ir vēl jo vieglāks tāpēc, ka, cik man zināms, praksē braukšanas mācību organizācija visās dalībvalstīs ir līdzīga tajā nozīmē, ka tā balstās uz specializētām, privātām iestādēm, kuras nepieder vispārējās izglītības sistēmai un kuras veic apmācību par atlīdzību kā savu pamatdarbību.

45. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka braukšanas mācības B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību (vadītāja apliecības) iegūšanai neietilpst skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas jēdzienā šā noteikuma izpratnē.

Otrais prejudiciālais jautājums

46. Uzdodot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa, šķiet, balstās uz pieņēmumu, ka iestāžu, kas veic darbību skolas vai universitātes izglītības jomā, atzīšana par organizācijām, kuru mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu, kas veic šādu darbību, īstenotajiem mērķiem, ir īpašs un neatkarīgs kritērijs Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanai. Iesniedzējtiesa cenšas noskaidrot, uz kāda pamata – apstiprinošas atbildes uz pirmo prejudiciālo jautājumu gadījumā – tā var atzīt autoskolas par šādām "organizācijām, kuru mērķi ir līdzīgi".

47. Manuprāt, šie divi jautājumi nav savstarpēji nesaraujami saistīti. Kā esmu iepriekš norādījis, skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas jēdziens minētā noteikuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas aptver katrā dalībvalstī pastāvošu vispārējo un vispārīgo izglītību, kas tiek sniegta skolās un universitātēs. Katras iestādes, kura nodrošina apmācību šādas sistēmas ietvaros, mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu īstenotajiem mērķiem, jo minētā noteikuma redakcija balstās uz pieņēmumu, ka šo sistēmu principā veido publisko tiesību subjekti. Pat ja konkrētā dalībvalstī skolas un universitātes izglītības sistēma balstītos tikai uz publisko tiesību subjektiem, tie būtu jāatzīst par organizācijām, kuru mērķi ir līdzīgi, šā noteikuma izpratnē un jāatbrīvo no nodokļa. Turpretim, ja subjekta darbība neietilpst skolas vai universitātes izglītības apjomā, šis subjekts principā nevar tikt atzīts par tādu, kura mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu, kas sniedz šādu izglītību, īstenotajiem mērķiem, neatkarīgi no tā, cik stingri tā darbība ir noregulēta ar tiesību aktu normām.

Trešais un ceturtais prejudiciālais jautājums

48. Uzdodot trešo un ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā cenšas noskaidrot, vai mācības autoskolā, ko organizē tāds tiesību subjekts kā sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, var tikt atzītas par mācībām, ko skolotājs pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē. Ir pilnīgi pamatoti pieņemt, ka iesniedzējtiesa uzdod šos jautājumus gadījumam, ja atbilde uz otro jautājumu būtu noliedzoša, bet uz pirmo jautājumu – apstiprinoša. Ņemot vērā manis piedāvāto atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, principā nav nepieciešams atbildēt uz trešo un ceturto jautājumu. Tomēr uzskatu, ka ir nepieciešami daži paskaidrojumi par minētās direktīvas 132. panta 1. punkta j) apakšpunktu.

49. Iepriekš minētā tiesību norma papildina atbrīvojumu, kas paredzēts tās pašas direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā. Skolas un universitātes izglītība principā ir jāsniedz iestādēm, kas dibinātas šim mērķim, proti, skolām un augstskolām. Tomēr mēdz gadīties, ka noteiktas papildnodarbības, lai gan tās attiecas uz to pašu mācību vielu, sniedz atsevišķi skolotāji konkrētiem skolēniem ārpus normālas nodarbību programmas, kas paredzēta konkrētā skolā. Papildus tam daži skolēni, veselības vai citu apsvērumu dēļ, saņem izglītību nevis parastajā režīmā, proti, skolā, bet individuāli, bieži vien mājās. Šādām nodarbībām nebūtu piemērojams Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, jo tās nesniedz atbilstošie publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas. Šā roba aizpildīšanai ir paredzēts minētās direktīvas 132. panta 1. punkta j) apakšpunkts.

50. Manuprāt, no tā izriet divi secinājumi.

51. Pirmkārt, skolas vai universitātes mācību vielas jēdziens, kas izmantots Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunktā, ir jāinterpretē identiski kā skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas jēdziens tā paša punkta i) apakšpunktā. Ja skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas jēdziens neaptver – atbilstoši manis piedāvātajai atbildei uz pirmo prejudiciālo jautājumu – transportlīdzekļu vadīšanas mācības, tas attiecas gan uz 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, gan uz j) apakšpunktu. Tas izslēdz organizāciju, kuras organizē šādu apmācību, atbrīvošanu no nodokļa, kas paredzēta pēdējā noteikumā, neatkarīgi no citiem tajā ietvertajiem nosacījumiem.

52. Otrkārt, jēdziens "skolotājs", kas izmantots Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunktā, ir jāinterpretē burtiski, atbilstoši tā nozīmei sarunvalodā. Visās man zināmajās valodās vārds "skolotājs" (*enseignant*, *Lehrer*, *teacher* utt.) kā profesijas nosaukums nozīmē tikai un vienīgi fizisku personu [15]. Minētā noteikuma burtiska interpretācija izslēdz tā piemērošanu juridiskām personām.

53. Šo secinājumu neatspēko nodokļu neitralitātes princips, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa un sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*. Pēc to domām, šis princips izslēdz nodokļu maksātāju diferencēšanu atkarībā no to juridiskās formas, ja viņi veic tādu pašu darbību.

54. Kā jau esmu iepriekš atzīmējis, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunkts tikai papildina atbrīvojumu, kas paredzēts tā paša punkta i) apakšpunktā, un tas nav jāinterpretē atsevišķi. Pēdējais noteikums paredz atbrīvojumu skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanai, ko īsteno publisko tiesību subjekti un citas organizācijas. Citu organizāciju jēdziena nozīmes apjoms neapšaubāmi ir pietiekami plašs, lai aptvertu katru juridisko personu, kas veic iepriekš minēto darbību [16]. Ja skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanu veic juridiska persona, tā tiek atbrīvota no nodokļa uz minētās direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta pamata, turpretim, ja tā ir mācību, ko skolotājs pasniedz individuāli kā fiziska persona, formā – uz tā paša punkta j) apakšpunkta pamata. Nodokļu neitralitātes princips nekādā veidā netiek apdraudēts.

55. Secinājumu, saskaņā ar kuru Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunkts attiecas tikai uz fiziskām personām, neatspēko arī fakts – uz kuru norāda sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, kā arī Itālijas un Austrijas valdības –, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru darbībai, uz kuru attiecas šis noteikums, ir jātiek veiktai uz sava rēķina, pašam uzņemoties atbildību [17]. Tas nav vienīgais minētā noteikuma piemērošanas nosacījums, un visas lietas, kurās Tiesa to ir interpretējusi [18], līdz šim attiecās uz fiziskām personām [19]. Tādēļ nepietiek, kā apgalvo minētās ieinteresētās puses, lai stundas tiktu pasniegtas uz sava rēķina, pašam uzņemoties atbildību. Ir jābūt izpildītiem arī citiem minētā noteikuma piemērošanas nosacījumiem, tostarp attiecībā uz skolotāja statusu, un tāds var būt tikai fiziskām personām.

15 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 14. punkts).

16 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 17. punkts).

17 Spriedums, 2007. gada 14. jūnijs, *Haderer* (C-445/05, EU:C:2007:344, 30. punkts un rezolutīvā daļa).

18 Precīzāk sakot, tā ekvivalenta Direktīvā 77/388 interpretāciju.

19 Ir taisnība, ka lietā, kurā tika pasludināts 2010. gada 28. janvāra spriedums *Eulitz* (C-473/08, EU:C:2010:47), nodokļu maksātājs un prasītāja pamatlietā bija juridiska persona (sabiedrība). Tomēr, kā pati Tiesa norādīja šajā spriedumā (19. punkts), strīdīgo darbību veica nevis šī juridiskā persona, bet viens no tās dalībniekiem kā diplomēts inženieris. Tiesa to uzsvēra arī rezolutīvajā daļā (skat. rezolutīvās daļas 2. punktu).

56. Protams, autoskolā strādā instruktori, kuri ir fiziskas personas. Tomēr tas nepamato šīs autoskolas atbrīvošanu no PVN uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunkta pamata. Kā Tiesa jau ir atzinusi, darbību veica fiziskā persona, bet viņa nevar izmantot atbrīvojumu, kas paredzēts šajā noteikumā, ar trešā subjekta starpniecību [20]. Nebūtu loģiski tagad atzīt, ka tas pats trešais subjekts var izmantot šo atbrīvojumu.

57. Neatkarīgi no tā, vai transportlīdzekļu vadīšanas apmācība ir skolas vai universitātes izglītības nodrošināšana, iestāde, kas organizē šādu apmācību, tāda kā sabiedrība *A & G Fahrschul-Akademie*, nav skolotājs Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē un tai netiek piemērots tajā paredzētais atbrīvojums no PVN. Citādi var būt tikai braukšanas apmācības instruktoru gadījumā, kuri pasniedz individuālas braukšanas stundas uz pašu rēķina un pašiem uzņemoties atbildību. Tomēr uz to neattiecas prejudiciālie jautājumi šajā lietā.

Secinājumi

58. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju atbildēt uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka braukšanas mācības B un C1 kategorijas transportlīdzekļu vadīšanas tiesību (vadītāja apliecības) iegūšanai neietilpst skolas vai universitātes izglītības nodrošināšanas jēdzienā šā noteikuma izpratnē.

20 Spriedums, 2010. gada 28. janvāris, *Eulitz* (C-473/08, EU:C:2010:47, rezolutīvās daļas 2. punkts).