

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

14 päivänä maaliskuuta 2019 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohta – Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset – Koulu- tai yliopisto-opetus – Käsite – Autokouluopetus

Asiassa C-449/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 16.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**A & G Fahrschul-Akademie GmbH**

vastaaan

**Finanzamt Wolfenbüttel,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti R. Silva de Lapuerta, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Arabadjiev, E. Regan (esittelevä tuomari), C. G. Fernlund ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: yksikön päällikkö M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- A & G Fahrschul-Akademie GmbH, edustajinaan D. Hippke, Steuerberater, ja A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään G. Eberhard,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

- Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja B.-R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.10.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,  
on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat A & G Fahrschul-Akademie GmbH (jäljempänä A & G) ja Finanzamt Wolfenbüttel (Wolfenbüttelin verotoimisto, Saksa; jäljempänä verotoimisto) ja jossa on kyseessä se, että viimeksi mainittu kieltäytyi vapauttamasta arvonlisäverosta autokoulupalveluja, joita A & G tarjoaa ajokorttien saamiseksi ajokorteista 20.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/126/EY (EUVL 2006, L 403, s. 18) 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja B- ja C1-luokan moottoriajoneuvoja varten.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### **Unionin oikeus**

#### *Direktiivi 2006/112*

3 Direktiivin 2006/112 IX osaston otsikko on ”Vapautukset”. Tähän osastoon kuuluu muun muassa 2 luku, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset” ja johon sisältyy 132 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

”\_ \_

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

j) opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit;

\_ \_”

#### *Direktiivi 2006/126*

4 Direktiivin 2006/126 johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Liikenneturvallisuuden vuoksi olisi säädettävä ajokortin myöntämistä koskevista vähimmäisvaatimuksista. Kuljettajantutkintoon ja ajokortin myöntämiseen liittyviä vaatimuksia on yhdenmukaistettava. Sitä varten on määriteltävä moottoriajoneuvon kuljettamiseen liittyvät tiedot, taidot ja käyttäytyminen ja laadittava kuljettajantutkinto näiden käsitteiden mukaan sekä määriteltävä uudelleen ajoneuvon kuljettamiseksi edellytettävää fyysistä ja henkistä suorituskykyä koskevat vähimmäisvaatimukset.”

5 Mainitun direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 1 artiklassa tarkoitettu ajokortti oikeuttaa kuljettamaan jäljempänä eriteltyihin luokkiin kuuluvia moottoriajoneuvoja. Ajokortti voidaan myöntää kussakin luokassa määritellystä alaikäraajasta lähtien. Moottoriajoneuvolla tarkoitetaan kaikkia tiellä omalla käyttövoimalla liikkuvia moottorikäyttöisiä ajoneuvoja, lukuun ottamatta kiskoilla kulkevia ajoneuvoja.

--

4. moottoriajoneuvot:

--

b) B-luokka:

moottoriajoneuvot, joiden suurin sallittu massa on enintään 3 500 kg ja jotka on suunniteltu ja valmistettu kuljettamaan kuljettajan lisäksi enintään kahdeksan matkustajaa; tähän luokkaan kuuluviin moottoriajoneuvoihin voidaan liittää perävaunu, jonka suurin sallittu massa on enintään 750 kg.

--

d) C1-luokka:

muut kuin D1- tai D-luokan moottoriajoneuvot, joiden suurin sallittu massa on enemmän kuin 3 500 kg mutta enintään 7 500 kg ja jotka on suunniteltu ja valmistettu kuljettamaan kuljettajan lisäksi enintään kahdeksaa matkustajaa; tämän luokan moottoriajoneuvoihin voidaan liittää perävaunu, jonka suurin sallittu massa on enintään 750 kg;

--”

## **Saksan oikeus**

6 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin se on julkaistu 21.2.2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), 4 §:n 21 kohdassa säädetään, että tämän lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista toimista verosta vapautettuja ovat

”a) välittömästi opetukseen tai koulutukseen liittyvät palvelut, joita tarjoavat yksityisoppilaitokset tai muut yleissivistävää koulutusta taikka ammattikoulutusta antavat laitokset,

aa) jos ne on hyväksytty perustuslain (Grundgesetz) 7 §:n 4 momentin mukaisesti korvaaviksi oppilaitoksiksi tai jos ne on sallittu osavaltion lainsäädännössä tai

bb) jos toimivaltainen osavaltion viranomaisen vahvistaa, että ne valmistavat asianmukaisesti ammattiin tai julkisoikeudellisen oikeushenkilön järjestämään kokeeseen,

b) välittömästi opetukseen tai koulutukseen liittyvät palvelut, joita tarjoavat itsenäisinä

ammattinharjoittajina toimivat opettajat

aa) korkeakouluja koskevan puitelain (Hochschulrahmengesetz) 1 ja 70 §:ssä tarkoitetuille korkeakouluille ja julkisille yleissivistävää koulutusta tai ammattikoulutusta antaville kouluille taikka

bb) yksityiskouluille ja muille yleissivistävää koulutusta tai ammattikoulutusta antaville laitoksille, jos ne täyttävät a alakohdassa asetetut edellytykset;

— —”.

7 Ajo-oikeudesta tieliikenteessä annetun asetuksen (Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr), sellaisena kuin se on 13.12.2010 (BGBl. 2010 I, s. 1980), 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Myönnettävien ajokorttien luokat ovat seuraavat:

— —

B-luokka: [direktiivin 2006/126 4 artiklan 4 kohdan b alakohtaa vastaava säännös]

— —

C1-luokka: [direktiivin 2006/126 4 artiklan 4 kohdan d alakohtaa vastaava säännös]

— —”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

8 A & G harjoittaa autokoulutoimintaa rajavastuuyhtiön oikeudellisessa muodossa. Se ei eritellyt laskuissaan arvonlisäveroa. Se ilmoitti aluksi verovuoden 2010 (jäljempänä riidanalainen vuosi) osalta verollisen liikevaihdon. Verotoimisto hyväksyi A & G:n arvonlisäveroilmoituksen.

9 A & G vaati 22.12.2014 päivätyllä kirjeellä, että sen maksettavaksi määrätyn arvonlisäveron määräksi muutetaan nolla euroa, mutta verotoimisto hylkäsi tämän vaatimuksen. A & G:n tästä verotoimiston päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus ja kanne hylättiin. Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) katsoi erityisesti, että A & G ei voinut perustellusti vaatia direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädettyä vapautusta. A & G:n tarjoamat palvelut, jotka muodostuvat teoriaopetuksesta ja käytännön ajo-opetuksesta, eivät näet kuulu mainitussa säännöksessä säädetyn koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen piiriin, koska riidanalaisena vuonna voimassa olleessa koulujen liikennekasvatuksesta annetussa suosituksessa käytännön ajo-opetusta ei vaadita eikä suositella annettavan osana koulu- tai yliopisto-opetusta.

10 A & G on riitauttanut Finanzgerichtin ratkaisun ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle eli Bundesfinanzhofille (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) tekemässään Revision-valituksessa. Se on väittänyt tässä yhteydessä erityisesti, että kansallinen lainsäätäjä on asettanut autokouluopetukselle tavoitteeksi oppilaiden opettamisen vastuullisiksi ja harkitseviksi tienkäyttäjiksi.

11 Lisäksi se toteaa, että autokoulun antamalla käytännön autokouluopetuksella ja muun muassa Allgemeiner Deutscher Automobil-Clubin (Saksan autoliitto) antamalla liikenneturvallisuuskoulutuksella on samat tavoitteet. On näin ollen neutraalisuusperiaatteen vastaista verottaa eri tavalla näitä toisiinsa rinnastettavia suorituksia.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että A & G:n tarjoamia palveluja ei ole

vapautettu verosta kansallisen oikeuden nojalla, koska se ei täytä liikevaihtoverolain, sellaisena kuin se on julkaistu 21.2.2005, 4 §:n 21 kohdan a tai b alakohdassa säädettyjä edellytyksiä. Kansallinen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että A & G saattaisi voida vaatia, että siihen sovelletaan mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i tai j alakohtaa.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, että pääasian valittajan toiminta kuuluu direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa säädetyn koulu- ja yliopisto-opetuksen käsitteen piiriin.

14 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on sitä vastoin epäselvyyttä siitä, täyttääkö A & G tässä säännöksessä asetetut muut edellytykset, koska sillä on epäselvyyttä siitä, voidaanko A & G:n katsoa olevan mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettu laitos, jolla on vastaavia päämääriä kuin julkisoikeudellisilla laitoksilla, sekä siitä, voidaanko sen toiminnan katsoa muodostuvan opettajien mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettun koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamista yksityisoppitunneista.

15 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kattaako direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettu koulu- ja yliopisto-opetuksen käsite autokouluopetuksen B- ja C1-luokan ajo-oikeuden saamiseksi?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko [pääasian] valittaja tunnustaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitetuksi laitokseksi, jolla on vastaavia päämääriä, kun otetaan huomioon liikenneopettajan koetta sekä liikenneopettaja- ja autokoululuvan myöntämistä koskevat liikenneopettajista [25.8.1969] annetun lain [Gesetz über das Fahrlehrerwesenin] säännökset ja yleinen intressi siihen, että autokouluoppilaat opetetaan turvallisiksi, vastuullisiksi ja ympäristötietoisiksi tienkäyttäjiksi?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, edellyttääkö direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettu opettajan antamien yksityisoppituntien käsite, että verovelvollisen on oltava yksityinen elinkeinonharjoittaja?

4) Mikäli toiseen ja kolmanteen kysymykseen vastataan kieltävästi, toimiiko opetuksen antaja direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettuna yksityisoppitunteja antavana opettajana jo silloin, kun hän toimii omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, vai onko opettajan antamien yksityisoppituntien käsitteelle asetettava muita vaatimuksia?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### **Ensimmäinen kysymys**

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohtaan sisältyvää koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitettä tulkittava siten, että se kattaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen, autokoulun antaman ajo-opetuksen ajokortin saamiseksi direktiivin 2006/126 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja B- ja C1-luokan ajoneuvoja varten.

17 Direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädetään vapautuksista, joiden – kuten kyseisen artiklan sisältävän luvun otsikko osoittaa – tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat. Nämä vapautukset eivät kuitenkaan koske kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan niitä, jotka siinä on lueteltu ja kuvattu yksityiskohtaisesti (tuomio 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, 22 kohta

oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan mainitut vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. vastaavasti tuomio 26.10.2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa tulee tulkita suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia mainitun direktiivin 2 artiklassa säädetystä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta suorituksesta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (tuomio 4.5.2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 On muistutettava, että mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohtaan ei sisälly mitään koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen määritelmää.

21 Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu yhtäältä, että tietojen ja taitojen välitys opettajan ja opiskelijoiden välillä on erityisen tärkeä tekijä opetustoiminnassa (tuomio 14.6.2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 18 kohta).

22 Toisaalta oikeuskäytännössä on täsmennetty, että direktiivissä 2006/112 tarkoitettu koulu- tai yliopisto-opetuksen käsite ei rajoitu yksinomaan opetukseen, joka johtaa kokeisiin pätevyyden saamiseksi tai jossa kouluttaudutaan ammattitoiminnan harjoittamiseen, vaan se sisältää myös muuta toimintaa, jossa opetus annetaan kouluissa tai yliopistoissa oppilaiden tai opiskelijoiden tietojen ja taitojen kehittämiseksi, kunhan tämä toiminta ei ole puhtaasti virkistysluonteista (tuomio 28.1.2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tässä yhteydessä on huomattava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, että tämän vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla toiminta, joka ei ole puhtaasti virkistysluonteista, voi kuulua koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen piiriin, kunhan opetus annetaan kouluissa tai yliopistoissa.

24 Näin ollen direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettu koulu- tai yliopisto-opetuksen käsite kattaa toiminnat, jotka erottuvat sekä niille ominaisen luonteen että niiden puitteiden, joissa niitä harjoitetaan, vuoksi (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 20 kohta).

25 Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 13–17 kohdassa, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli tämän käsitteen avulla viitata tietyntyyppiseen koulutusjärjestelmään, joka on yhteinen kaikille jäsenvaltioille kunkin kansallisen järjestelmän ominaispiirteistä riippumatta.

26 Koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteellä viitataan arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä siten yleisesti sellaiseen yhdennettyyn järjestelmään, jossa välitetään laajaa ja monipuolista aineiden valikoimaa koskevia tietoja ja taitoja, ja näiden tietojen ja taitojen syventämiseen ja kehittämiseen, johon oppilaat ja opiskelijat osallistuvat sitä mukaa kuin he etenevät ja erikoistuvat tähän järjestelmään kuuluvissa eri vaiheissa.

27 Näiden toteamusten pohjalta on selvitetävää, kuuluuko pääasian valittajan kaltaisen autokoulun antama ajo-opetus ajokortin saamiseksi direktiivin 2006/126 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja B- ja C1-luokan moottoriajoneuvoja varten direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i

ja j alakohdassa tarkoitetun koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen piiriin.

28 Pääasian valittaja toteaa nyt käsiteltävässä asiassa, että sen tarjoama ajo-opetus kattaa sekä käytännön- että teoretietojen välittämisen ja nämä tiedot ovat tarpeen ajokortin saamiseksi B- ja C1-luokan moottoriajoneuvoja varten; tällaisen opetuksen tavoite ei sen mukaan ole puhtaasti virkistysluonteinen, koska tällaisen ajokortin hallussapito voi vastata muun muassa ammatillisiin tarpeisiin. Tätä tarkoitusta varten annettu opetus kuuluu sen mukaan siten direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohtaan sisältyvän koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen piiriin.

29 On huomautettava, että vaikka pääasian valittajan kaltaisen autokoulun antamaan ajo-opetukseen sisältyy erilaisia käytännöntietoja ja teoretietoja, se on kuitenkin yhä erityistä opetusta, joka ei sellaisenaan vastaa laajaa ja monipuolista aineiden valikoimaa koskevien tietojen ja taitojen välitystä sekä niiden syventämistä ja kehittämistä koulu- tai yliopisto-opetukselle ominaisella tavalla.

30 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettua koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitettä on tulkittava siten, että se ei kata pääasiassa kyseessä olevan kaltaista autokoulun antamaa ajo-opetusta ajokortin saamiseksi direktiivin 2006/126 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja B- ja C1-luokan ajoneuvoja varten.

### **Toinen, kolmas ja neljäs kysymys**

31 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

### **Oikeudenkäyntikulut**

32 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettua koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitettä on tulkittava siten, että se ei kata pääasiassa kyseessä olevan kaltaista autokoulun antamaa ajo-opetusta ajokortin saamiseksi ajokorteista 20.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/126/EY 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja B- ja C1-luokan ajoneuvoja varten.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.