

## Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

21 päivänä lokakuuta 2021 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohta – Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset – Lasten ja nuorten opetus – Koulu- tai yliopisto-opetus – Uinnin perustaitojen opetus

Asiassa C-373/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 27.3.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.5.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### Finanzamt München Abteilung III

vastaa

### Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe, joka hoitaa yhdeksännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit S. Rodin (esittelevä tuomari) ja N. Piçarra,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinään S. Eisenberg ja J. Möller,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja R. Pethke,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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 asianosaisina ovat Finanzamt München Abteilung III (Münchenin verotoimisto III, Saksa; jäljempänä verotoimisto) ja Dubrovin & Tröger – Aquatics

(jäljempänä Dubrovin & Tröger) ja jossa on kyse verotoimiston päätöksestä olla vapauttamatta Dubrovin & Trögerin suorittamia uimaopetuspalveluja arvonlisäverosta.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### ***Unionin oikeus***

3 Direktiivin 2006/112 IX osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, on muun muassa 2 luku, joka koskee tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksia ja jossa on direktiivin 132 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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;

– –”

### ***Saksan oikeus***

4 Liikevaihtoverosta 21.2.2005 annetun lain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä (jäljempänä arvonlisäverolaki), 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Seuraavat liiketoimet ovat liikevaihtoveron alaisia:

1. elinkeinonharjoittajan maan alueella liiketoiminnassaan vastikkeellisesti suorittamat tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset. – –

– –”

5 Liikevaihtoverolain 4 §:ssä, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutuksia ja palveluiden suorituksia koskevat vapautukset”, säädetään seuraavaa:

”Tämän lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainituista liiketoimista verosta vapautettuja ovat:

– –

21. a) välittömästi opetukseen tai koulutukseen tarkoitetut 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 tarkoitetut palvelut, joita tarjoavat itsenäisinä ammatinharjoittajina 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

22. a) luennot, kurssit ja muut tieteelliset tai opetukselliset palvelut, joita tarjoavat julkisoikeudelliset oikeushenkilöt, hallinto- tai tiedeakatemit, kansalaisopistot tai laitokset, jotka pyrkivät yleishyödyllisiin päämääriin tai ammattiyhdistykselle kuuluviin päämääriin, mikäli tulot käytetään pääasiallisesti kulujen kattamiseen

b) muut kulttuuri- ja urheilupalvelut, joita suorittavat a alakohdassa mainitut elinkeinonharjoittajat, mikäli vastike koostuu osallistumismaksuista

– –”

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

6 Dubrovin & Tröger pitää uimakoulua ja harjoittaa toimintaansa siviilioikeudellisen yhtiön (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) muodossa. Uimakoulu tarjoaa pääasiallisesti lapsille eritasoisia kursseja, joilla opitaan uinnin perustaitoja ja erilaisia uintitekniikoita. Se katsoo tällä perusteella, että sen tarjoamat palvelut on vapautettava arvonlisäverosta.

7 Verotoimisto katsoi vuosilta 2007–2011 tehdyn verotarkastuksen perusteella, etteivät liikevaihtoverolain 4 §:n 21 ja 22 kohdassa tarkoitetut vapautukset koskeneet tällaisia palvelusuorituksia, ja peri 22.11.2011, 3.9.2012 ja 12.8.2013 tekemillään päätöksillä liikevaihtoveron kyseisiltä vuosilta.

8 Dubrovin & Tröger riitautti verotuspäätökset oikaisuvaatimuksella ja, tämän tultua hylätyksi, valitti niistä Finanzgerichtiin (verotuomioistuim, Saksa).

9 Valitusasian ollessa vireillä verovirasto muutti 21.12.2017 näitä verotuspäätöksiä, piti näissä muutetuissa päätöksissään pääasiassa kyseessä olevia liiketoimia sinänsä veronalaisina mutta otti huomioon ostoihin sisältyvän veron ja vähensi sen myyntien verosta. Nämä muutetut päätökset ovat nyt Finanzgerichtissä käytävän menettelyn kohteena verotusmenettelyä koskevien sovellettavien säännösten mukaisesti.

10 Finanzgericht hyväksyi valituksen korostaen sitä, että vaikei pääasiassa kyseessä olevia palvelusuorituksia ollut vapautettu verosta kansallisen lainsäädännön mukaan, niiden pitäisi olla verottomia direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukaan, sellaisena kuin unionin tuomioistuin ja Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) ovat tätä direktiivin kohtaa tulkinneet.

11 Finanzgericht katsoi näet, että uinnin perustaitojen opetus on kouluopetusta ja että siviilioikeudellinen yhtiö voi, aivan niin kuin yksityinen elinkeinonharjoittajakin, vedota direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdtaan.

12 Verovirasto teki Finanzgerichtin ratkaisusta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, Bundesfinanzhofiin. Se on valituksessaan esittänyt, että arvonlisäverovapautukset eivät koske pääasiassa kyseessä olevia palvelusuorituksia sen

enempää unionin kuin kansallisenkaan lainsäädännön mukaan, koska Dubrovin & Trögeriä ei voida pitää direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettuna yksityisoppitunteja antavana opettajana.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tämän osalta ensinnäkin, että Dubrovin & Trögerin suorittamat palvelut ovat direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettua opetusta, koska uimataidon hankkimiseen on olemassa vahva yleinen intressi, sillä kyseessä on perustaito, joka jokaisella pitäisi olla muun muassa vesillä liikuttaessa tai vedessä syntyviä vaaratilanteita varten.

14 Se toteaa lisäksi, että käsiteltävä asia eroaa 14.3.2019 annetussa tuomiossa A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) kyseessä olleesta tapauksesta, jossa unionin tuomioistuin katsoi, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettu koulu- tai yliopisto-opetuksen käsite ei kata autokoulun järjestämää ajo-opetusta. Näin on Bundesfinanzhofin mukaan siksi, että sen lisäksi, että ajo-opetus on erityisopetusta, sitä ei voida pitää luonteeltaan yleishyödyllisenä, kun taas erilaisia uimataitoja tarjoavilla kursseilla tähdätään niistä muodostuvaan kokonaisuuteen.

15 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, mitkä ovat ratkaisevia kriteerejä arvioitaessa, voidaanko tietyllä toimijalla katsoa olevan ”vastaavia päämääriä” kuin julkisoikeudellisilla laitoksilla, joiden tehtävänä on direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettulla tavalla järjestää opetusta lapsille tai nuorille, koulu- tai yliopisto-opetusta tai ammatillista koulutusta tai uudelleen koulutusta.

16 Kyseinen tuomioistuin lähtee siitä, että 15.11.2012 annetussa tuomiossa Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716) muotoiltuja kriteereitä, jotka koskevat tietyn toimijan tunnustamista direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla yhteiskunnalliseksi, on sovellettava analogisesti, kun kyse on sen tunnustamisesta, että tietyllä toimijalla on tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettuja ”vastaavia päämääriä”. Dubrovin & Trögerin voitaisiin näin sen mukaan katsoa olevan päämääritään tällaisia oppilaitoksia vastaava sen yleisen intressin perusteella, joka liittyy uimataidon hankkimiseen yhtenä ihmisen perustaidoista.

17 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, mitä vaatimuksia toimijan on täytettävä, jotta se voitaisiin katsoa ”yksityisoppitunteja antavaksi opettajaksi” ja jotta siihen voitaisiin näin soveltaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädettyä vapautusta. Tässä yhteydessä verotuksen neutraalisuuden periaate voi muodostua esteeksi sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla sen mukaan, onko kyseessä yksityinen elinkeinonharjoittaja vai siviilioikeudellinen yhtiö. Lisäksi se huomauttaa unionin tuomioistuimen jo todenneen, että se, että opettaja antaa opetusta usealle henkilölle samanaikaisesti, ei ole esteenä sille, että hänet katsotaan yksityisoppitunteja antavaksi opettajaksi (tuomio 14.6.2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, 30 ja 31 kohta).

18 Bundesfinanzhof on näistä syistä päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kuuluuko myös uimaopetus [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa olevan koulu- ja yliopisto-opetuksen käsitteen alaan?

2) Voiko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitetuksi laitokseksi, jolla on vastaavia päämääriä kuin julkisoikeudellisilla laitoksilla, joiden tehtävänä on suorittaa lasten ja nuorten opetukseen, koulu- ja yliopisto-opetukseen, ammattikoulutukseen ja ammatilliseen uudelleen koulutukseen liittyviä palveluja, hyväksyminen perustua siihen, että kyseisen laitoksen

tarjoama opetus koskee perustaidon (tässä uinnin) oppimista?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, edellyttääkö yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukainen verovapautus, että verovelvollinen on yksityinen elinkeinonharjoittaja?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Ensimmäinen kysymys***

19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee asiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdtaa tulkittava siten, että siinä tarkoitettu koulu- ja yliopisto-opetuksen käsite kattaa uimakoulun antaman uimaopetuksen.

20 Direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädetään vapautuksista, joiden – kuten kyseisen artiklan sisältävän luvun otsikko osoittaa – tarkoituksena on suosia tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja. Tällä säännöksellä ei kuitenkaan vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan ne, jotka siinä on lueteltu ja yksityiskohtaisesti kuvattu (tuomio 4.5.2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 17 kohta).

21 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan mainitut vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (tuomio 26.10.2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 18 kohta).

22 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyssä 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 määrittelyssä 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 ja tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 19 kohta).

23 On muistettava, että mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa ei ole millään tavoin määritelty koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitettä.

24 Unionin 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 ja tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 21 kohta).

25 Toisaalta unionin 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 ammatin harjoittamiseen, vaan se sisältää myös muuta toimintaa, jossa opetus annetaan kouluissa tai yliopistoissa oppilaiden tai opiskelijoiden tietojen ja taitojen kehittämiseksi, kunhan tällainen opetustoiminta ei ole puhtaasti virkistysluonteista (tuomio 28.1.2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, 29 kohta).

oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 22 ja 23 kohta).

26 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 harjoittamisen puitteiden vuoksi (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, 20 kohta ja tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 24 kohta).

27 Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on siis tämän käsitteen avulla viitata tiettyntyyppiseen koulutusjärjestelmään, joka on yhteinen kaikille jäsenvaltioille kunkin kansallisen järjestelmän ominaispiirteistä riippumatta (tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 25 kohta).

28 Koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteellä viitataan arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä siten yleensä sellaiseen yhdenmääräiseen järjestelmään, jossa välitetään laajaa ja monipuolista ainevalikoimaa koskevia tietoja ja taitoja, ja näiden tietojen syventämiseen ja taitojen kehittämiseen, sitä mukaa kun oppilaat ja opiskelijat etenevät ja erikoistuvat järjestelmän eri asteilla (tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 26 kohta).

29 Sitä, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen uimakoulun antama uimaopetus kuulua direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettuna koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen alaan, on tarkasteltava näiden näkökohtien kannalta.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että käsiteltävässä tapauksessa uimaopetukseen on olemassa vahva yleinen intressi, jonka perusteella tällaisen opetuksen voidaan katsoa eroavan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdassa säädetyn vapautuksen kannalta tarkasteltuna muunlaisten taitojen opetuksesta, kuten autokoulun antamasta ajo-opetuksesta, josta oli kyse 14.3.2019 annetussa tuomiossa A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 On kuitenkin huomattava, että vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltainen uimakoulun järjestämä uimaopetus on epäilemättä tärkeää ja sillä pyritään yleisen edun mukaiseen päämäärään, se on kuitenkin erityisopetusta, jota annetaan ajoittain ja jonka ei sellaisenaan voida katsoa vastaavan sellaisten tietojen ja taitojen välittämistä, joka kohdistuisi laajaan ja monipuoliseen ainevalikoimaan, ja sellaista tietojen syventämistä ja taitojen kehittämistä, joka on luonteenomaista koulu- ja yliopisto-opetukselle (ks. analogisesti tuomio 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, 29 kohta ja määräys 7.10.2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C?47/19, ei julkaistu, EU:C:2019:840, 33 kohta).

32 On näet niin, että vaikka autokoulun tai purjehduskoulun järjestämässä opetuksessa välitettyjen tietojen tärkeyttä ei voidakaan kiistää, etenkin kun kyse on hätätilanteessa selviytymisestä ja yleisemminkin ihmisten turvallisuudesta ja fyysisten vaurioiden välttämisestä, unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut sekä 14.3.2019 antamassaan tuomiossa A & G Fahrschul-Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202) että 7.10.2019 antamassaan määräyksessä Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C?47/19, ei julkaistu, EU:C:2019:840), että tällainen opetus ei kuulu direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettuna koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteen alaan.

33 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, ettei se kata uimakoulun antamaa uimaopetusta.

## **Toinen ja kolmas kysymys**

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

### **Oikeudenkäyntikulut**

35 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 (yhdeksäs 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, ettei se kata uimakoulun antamaa uimaopetusta.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.