

Asia C-373/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

13.5.2019

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

27.3.2019

Revision-menettelyn valittaja:

Finanzamt München III

Revision-menettelyn vastapuoli:

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics

[--]

BUNDESFINANZHOF

[--]

VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa

Finanzamt München [--] III., [--]

vastaajana ja Revision-menettelyn valittajana,

vastaan

Dubrovin &. Tröger GbR – Aquatics, [--] München,

kantajana ja Revision-menettelyn vastapuolena,

[--]

joka koskee arvonlisäveroa vuosilta 2007–2011,

V jaosto on

[– –]

päättänyt 27.3.2019 seuraavaa:

I. Unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
[alkup. s. 2]

1. Kuuluuko myös uimaopetus yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa olevan koulu- ja yliopisto-opetuksen käsitteen alaan?

2. Voiko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 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 yksityisyrittäjä?

II. Menettelyä lykätään, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa.**[alkup. s. 3]**

Perustelut

I.

Kantaja ja Revision-menettelyn vastapuoli (jäljempänä kantaja), X:n ja Y:n perustama siviiliyhtiö (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, jäljempänä myös GbR), harjoittaa uimakoulutoimintaa.

Kantaja järjesti lähinnä lastenkursseja (nimeltään ”kultakala”, ”merihevonen” ja ”sammakonpoikanen”), jotka kurssiin osallistujat tai heidän vanhempansa maksoivat. ”Sammakonpoikanen”-kurssilla vähintään neljävuotiaille lapsille opetettiin rinta- ja selkäuinnin perusteet. Jatkokursseilla ”kultakala” ja ”merihevonen” syvennettiin opittuja uintitekniikoita.

Kantaja piti palvelujaan verottomina.

Erityisen arvonlisäverotarkastuksen jälkeen vastaaja ja Revision-menettelyn valittaja (jäljempänä Finanzamt) katsoi, etteivät kantajan palvelut olleet

kansallisen lainsäädännön mukaan verottomia sen enempää liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 4 §:n 21 kuin 22 kohdankaan nojalla.

Riidanalaisilta vuosilta 2007–2009 annettiin 22.11.2011 vastaavasti arvonlisäveropäätökset, joiden mukaan kantajan palveluja käsiteltiin yleisen verokannan mukaan veronalaisina. Finanzamt antoi myös 3.9.2012 ja 12.8.2013 riidanalaisia vuosia 2010 ja 2011 koskevat muutetut arvonlisäveropäätökset. Niistä tehty oikaisuvaatimus ei menestynyt.

Verotuomioistuinmenettelyn aikana annettiin 21.12.2017 muutetut arvonlisäveropäätökset, jotka koskivat riidanalaisia vuosia 2007–2011 ja joista tuli verotuomioistuinlain (Finanzgerichtsordnung, FGO) 68 §:n mukaisesti verotuomioistuinmenettelyn [alkup. s. 4] kohde. Finanzamt piti kiinni palvelujen veronalaisuudesta mutta otti nyt huomioon myös vähennysoikeuden.

Finanzgericht hyväksyi kanteen. Sen [– –] mukaan kantajan palvelut eivät ole verottomia kansallisen oikeuden vaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukaan, sellaisena kuin unionin tuomioistuin ja Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin) ovat sitä tulkinneet. Finanzgerichtin mukaan perustavien uintitekniikoiden opetus on kouluopetusta. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan j alakohtaa voidaan soveltaa paitsi yksityisyrittäjiin myös siviiliyhtiöön.

Tätä koskee Finanzamtin Revision-valitus, jossa se väittää, etteivät kantajan palvelut ole verottomia unionin oikeudenkkaan mukaan, koska kantaja ei ole yksityisopettaja. Kantaja on tästä eri mieltä.

II.

[– –]

1. Oikeudellinen kehys

a) Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:[alkup. s. 5]

”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 yksityisopitunnit”.

b) Kansallinen oikeus

UStG:n 4 §:n 21 kohdan mukaan UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainituista 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 7 §:n 4 momentin mukaisesti korvaaviksi oppilaitoksiksi tai jos ne on sallittu osavaltion lainsäädännössä tai

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

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

aa) korkeakouluja koskevan puitelain 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”.

UStG:n 4 §:n 22 kohdan mukaan verosta vapautettuja ovat myös

”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, [alkup. s. 6]

b) muut kulttuuri- ja urheilutapahtumat, joita suorittavat a kohdassa mainitut yrittäjät, mikäli hinta koostuu osallistumismaksuista”.

2. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

a) Uimaopetus opetuksena

Jaoston käsityksen mukaan opetus, jonka yhteydessä on tarkoitus oppia uimaan, on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa tarkoitettua opetusta. Kantajan antama opetus koskee sellaisen perustaidon oppimista, joka jokaisen ihmisen pitäisi hallita – erityisesti veteen liittyvistä hätätilanteista selviämiseksi. Ei ole kyse virkistystarkoituksiin annettavasta koulutuksesta. Jaosto on jo vastaavasti hyväksynytkin uimaopetuksen, jota yksityisyrittäjät antavat,

vapautuksen verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan j alakohdan nojalla [– –].

b) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön merkitys

Jaoston käsityksen mukaan unionin tuomioistuimen 14.3.2019 antama tuomio A & G Fahrschul-Akademie GmbH (C-449/17, EU:C:2019:202) ei ole edellä esitetyn tulkinnan esteenä. Sen mukaan ”koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteellä viitataan arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä – – 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 kuuluviissa eri vaiheissa” (tuomio A & G [alkup. s. 7] Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, 26 kohta). Käsiteltävässä asiassa on tältä osin otettava huomioon, että yksittäiset uintikurssit menevät limittäin ja perustuvat toisiinsa.

Muuta ei seuraa siitäkään, ”että vaikka – – 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” (tuomio A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, 29 kohta). Käsiteltävä asia eroaa nimittäin kyseisestä asiasta siten, että uimisen muodostaman perustaidon oppimiseen kohdistuu vahva yleinen etu, jollaista ei kaiketi voi yhdistää ”autokoulun antamaan ajo-opetukseen ajokortin saamiseksi direktiivin 2006/126 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja B- ja C1-luokan ajoneuvoja varten” (tuomio A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, 30 kohta). Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukaisen yksityisopettajien verovapauden osalta on otettava huomioon, että nämä ovat – esimerkiksi tukiopettajina – toimiessaan usein erikoistuneet yksittäisiin opetusalueisiin.

3. Toinen ennakkoratkaisukysymys

Unionin tuomioistuin on tähänastisessa oikeuskäytännössään lausunut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi sosiaalialan laitokseksi hyväksymistä koskevasta vaatimuksesta. Hyväksymisen kannalta merkityksellisinä seikkoina on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon myös erityissäännösten olemassaolo, olivat nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, [alkup. s. 8] vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastataksaan

suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, [31] kohta).

Unionin tuomioistuin ei sen sijaan ole lausunut tähänastisessa oikeuskäytännössään arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaisen hyväksymisen merkityksellisistä perusteista. Sen vuoksi herää unionin tuomioistuimen vastattavaksi jäävä kysymys, onko tällöinkin tuomiota Zimmermann (EU:C:2012:716) vastaavasti kyse samoista tai vertailukelpoisista perusteista kuin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa. Asian ratkaiseva jaosto on taipuvainen soveltamaan sosiaalialan yritysälähtöistä hyväksymistä koskevaa oikeuskäytäntöä lähtökohtaisesti myös opetuslalla tapahtuvaan hyväksymiseen [– –].

Sen mukaan käsiteltävässä asiassa kantajan hyväksyminen voisi perustua sen toimintaan liittyvään yleiseen etuun. Sen tarjoaman opetuksen päämäärä on sellaisen perustaidon oppiminen, joka jokaisen ihmisen pitäisi hallita – erityisesti veteen liittyvistä hätätilanteista selviämiseksi. [alkup. s. 9]

4. Kolmas ennakkoratkaisukysymys

a) Tähänastinen oikeuskäytäntö

Jaosto ei pysty päättämään, mitä vaatimuksia yksityisopettajan yritysälähtöisen edellytyksen muodostamalle tunnusmerkille on asetettava arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukaisen verovapautuksen yhteydessä. Tämän säännöksen soveltamisessa on tähän asti ollut kyse verovelvollisista, jotka olivat yksityisyrittäjiä (ks. tuomio 14.6.2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344 ja tuomio 28.1.2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47 [– –]).

b) Mahdollinen tulkinta

Opettajan käsite viittaa kielellisesti siihen, että on kyse luonnollisesta henkilöstä. Saattaa kuitenkin olla verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (näin esim. tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, tiivistelmän ensimmäinen virke ja 30 kohta ja tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates Ltd. ja Montecello Ltd., C-498/03, EU:C:2005:322, 41 kohta; ks. myös tuomio 2.6.2016, Lajver, C-263/15, EU:C:2016:392).

Neutraalisuusperiaatteen mukaan ei ole nähtävissä objektiivista perustetta sille, että X ja Y tarjoavat verottomia palveluja antaessaan uimaopetusta yksityisyrittäjinä, kun taas samat palvelut [alkup. s. 10] olisivat verollisia, jos yhteinen opetustoiminta tapahtuisi henkilöyhtiön (tässä: siviiliyhtiön) muodostamassa oikeudellisessa muodossa.

c) Muut arviointiperusteet

Siltä osin kuin unionin tuomioistuin ottanut lähtökohdaksi sen, että yksityisopettajan on toimittava omaan lukuunsa omalla vastuullaan (tuomio Haderer, EU:C:2007:344, 30 kohta ja sitä seuraava kohta), asian ratkaiseva jaosto viittaa siihen, että käsiteltävässä asiassa tämä edellytys täyttyy. Kantaja toimi omaan lukuunsa omalla vastuullaan. Sen tarjoaman opetuksen konkreettisen sisällön ja opettajan pätevyyden välillä vallitsi suora yhteys.

Tunnusmerkin ”yksityisoppitunnit” vastaista ei muuten ole sekään, että opetusta annetaan samanaikaisesti useille oppilaille. Oikeuskäytännössä on nimittäin selvitetty, ettei yksityisoppitunniksi hyväksymisen esteenä ole se, että opettaja antaa opetusta usealle henkilölle samanaikaisesti (tuomio Haderer, EU:C:2007:344, 31 kohta).

5. Ennakkoratkaisukysymysten merkitys pääasian ratkaisun kannalta

Ennakkoratkaisukysymyksillä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Kantaja ei täytä kansallisessa lainsäädännössä verovapautukselle asetettuja edellytyksiä. Se ei ole vaihtoehtoinen oppilaitos, eikä sillä ole todistusta, jonka mukaan se valmistaa asianmukaisesti ammattiin tai julkisoikeudellisen oikeushenkilön järjestämään tutkintoon (UStG:n 4 §:n 21 kohdan a alakohta). Kantaja ei myöskään toimi korkeakouluna, yksityiskouluna tai muuna UStG:n 4 §:n 21 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna laitoksena. Kantaja [alkup. s. 11] ei ole julkisoikeudellinen oikeushenkilö, hallinto- tai tiedeakatemia, kansalaisopisto tai laitos, joka pyrkii UStG:n 4 §:n 22 kohdassa tarkoitettuihin yleishyödyllisiin päämääriin tai ammattiyhdistykselle kuuluviin päämääriin.

6. Ennakkoratkaisukysymysten tarpeellisuus

Ennakkoratkaisukysymyksen tarpeellisuus seuraa ensinnäkin siitä, että unionin tuomioistuin esitti tuomiossa A & G Fahrschul-Akademie (EU:C:2019:202) käsitteen ”opetus” rajoittavan tulkinnan, jollaista se ei ollut esittänyt siihenastisessa oikeuskäytännössään (tuomio Haderer, EU:C:2007:344). Toiseksi unionin tuomioistuin ei vastannut asian ratkaisevan jaoston kysymykseen [– –], koska sillä ei ollut merkitystä pääasian ratkaisun kannalta (tuomio A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202).

7. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisen oikeusperusta

Ennakkoratkaisupyyntö perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklaan. [alkup. s. 12]

[– –]