JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ELEANOR SHARPSTON
8 päivänä maaliskuuta 2007 [1]

Asia C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)
vastaan
Staatssecretaris van Financiën
ja
asia C-445/05
Werner Haderer
vastaan

Finanzamt Wilmersdorf

Arvonlisävero – Vapautukset – Toisen oppilaitoksen palvelukseen ottaman opettajan asettaminen oppilaitoksen käyttöön palkkiota vastaan – Oppilaitoksen maksama opettajan yksityistoiminnan puitteissa antama opetus oppilaitoksen opiskelijoille

1. Kaksi kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä [2] säädetyistä arvonlisäverovapautuksista koskevat opetusta ja oppilaitosten tarjoamia opetukseen suoraan liittyviä palveluja sekä opettajien antamia yksityisoppitunteja.

2. Käsiteltävänä olevissa kahdessa ennakkoratkaisupyynnössä nousee esiin kysymys siitä, soveltuvatko kyseiset vapautukset toisaalta oppilaitoksen opettajien asettamiseen toisen oppilaitoksen käyttöön ja toisaalta opettajan yksityistoiminnan puitteissa antamaan opetukseen oppilaitoksissa.

Kuudes direktiivi

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan [3] mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

4. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan määritelmän mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka ”itsenäisesti harjoittaa” taloudellista toimintaa, johon kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan kuuluu kaikki palvelujen suorittajan harjoittama toiminta. [4]

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; muutettu useita kertoja; jäljempänä kuudes direktiivi). Pääasioiden tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen, 1.1.2007, kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jolla on direktiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan tarkoitus laatia uudelleen kuudennen direktiivin rakenne ja sanamuoto periaatteessa muuttamatta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Uudella direktiivillä tehdyillä pienillä sisältömuutoksilla ei vaikuta olevan vaikutusta käsiteltävänä olevissa asioissa esille nouseviin kysymyksiin.

3 Ks. myös direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohta.

4 Ks. myös direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäinen ja toinen alakohta.

5. Palvelujen suoritus on kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa määritelty ”liiketoimeksi, joka ei ole tavaran luovutusta – –”.[5] Kyseinen direktiivi ei siis sisällä luetteloa palveluista, joista on kannettava arvonlisäveroa, mutta direktiivin palvelujen suorituspaikkaa koskevissa 9 artiklan 2 kohdan c ja e alakohdassa vahvistetaan, että kasvatukseen ja henkilöstön käytettäväksi asettamiseen liittyvät palvelut ovat lähtökohtaisesti verollisia.[6]

6. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa (Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset)[7] kuitenkin säädetään muun ohella seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta – –:

– –

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus 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;

k) uskonnollisten tai filosofisten laitosten suorittama henkilöstön saattaminen käytettäväksi b, g, h[8] ja i alakohdassa tarkoitettuihin toimintoihin hengellisen avun antamista varten;

– –

2. a) Jäsenvaltiot voivat asettaa [1 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n[9] alakohdassa säädetyn] vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

– kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi,

– yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,

– yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista,

– vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen;;

5 Ks. myös direktiivin 2006/112 24 artiklan 1 kohta.

6 Ks. myös direktiivin 2006/112 52 artiklan a kohta ja 56 artiklan 1 kohdan f alakohta.

7 Ks. myös direktiivin 2006/112 132–134 artikla.

8 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b, g ja h alakohta koskevat pääasiallisesti sairaanhoitoa ja lääkärinhoitoa, sosiaalihuoltoa ja sosiaaliturvaa sekä lasten ja nuorten suojelua.

9 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan l, m ja n alakohta koskevat pääasiallisesti poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyyspäämääriä edistäviä sekä urheiluun tai kulttuuriin liittyvien järjestöjen palvelujen suorituksia.

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

– ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

– niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

Tosiseikat ja asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa asiassa C-434/05, Horizon College

7. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) on Alkmaarissa, Alankomaissa, toimiva oppilaitos. Kyseinen oppilaitos vaikuttaa olevan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettu muu laitos, jolla on kyseessä olevan jäsenvaltion mukaan opetukseen liittyviä päämääriä. Kyseinen oppilaitos antaa pääasiassa toisen asteen koulutusta ja ammatillista koulutusta.

8. Kyseinen oppilaitos myös lähettää – tai ainakin vuosien 1995 ja 1999 välisenä ajanjaksona lähetti – palveluksessaan olevia opettajia muiden oppilaitosten käyttöön tilapäisen opetushenkilökuntapulan helpottamiseksi. Työhön lähettämistä koskevan sopimuksen mukaan vastaanottava oppilaitos antoi opettajalle työtoimeksiantoja ja vastasi myös vastuuvakuutusmaksuista. Horizon College maksoi edelleen kyseisen opettajan palkan ja laskutti vastaanottavalta oppilaitokselta pelkät palkkakulut lisäämättä siihen voittoa ja arvonlisäveroa.

9. Veroviranomainen katsoi kuitenkin, että kuudennessa direktiivissä säädetyt arvonlisäverovapautukset eivät sovellu kysymyksessä olevaan palveluun, ja teki arvonlisäveroa koskevan jälkiverotuspäätöksen vuosien 1995 ja 1999 väliseltä ajanjaksolta.

10. Horizon College riitautti kyseisen jälkiverotuspäätöksen. Kyseisen oppilaitoksen valitus on tällä hetkellä Hoge Raadin (korkein oikeus) käsiteltävänä, ja kyseinen tuomioistuin on huomauttanut, että silloin kun oppilaitoksella on tilapäisesti liian vähän opetushenkilökuntaa, opetuksella tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen, että sillä on tilapäisesti käytettävissään muita opettajia, ja että arvonlisäveron kantaminen tässä tapauksessa johtaa ilman muuta tästä opetuksesta aiheutuvien kustannusten nousemiseen.

11. Hoge Raad pohtii, sovelletaanko tämän kaltaiseen tilanteeseen joko käsitettä "opetus" tai "[siihen] suoraan liittyvät palvelut". Tämän vuoksi kyseinen tuomioistuin pyytää ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan [1 alakohdan i alakohtaa] tulkittava siten, että opetuksen [käsite] käsittää myös sen, että opettaja asetetaan vastiketta vastaan oppilaitoksen käyttöön sitä varten, että hän huolehtii tilapäisesti opetuksesta tämän oppilaitoksen vastuulla?

2) Jos tähän kysymykseen annetaan kieltävä vastaus, voidaanko käsitettä "opetukseen suoraan liittyvät palvelujen suoritukset" tulkita siten, että se käsittää myös edellä 1 kysymyksessä kuvatun palvelun?

3) Vastataanko edellä oleviin kysymyksiin eri tavalla silloin, jos se, joka asettaa opettajia käyttöön, on myös itse oppilaitos?"

Tosiseikat ja asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa asiassa C-445/05, Haderer

12. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Haderer työskenteli useiden vuosien ajan niin kutsuttuna freelance-opettajana Berliinin osavaltion palveluksessa. Vuoden 1990 aikana kyseinen opettaja antoi ”avustusta koulutehtävissä” ja piti keramiikka- ja savenvalantakursseja eri aikuiskoulutuskeskuksissa,[10] ja hänen viikoittainen kokonaistyöaikansa oli usein yli 30 tuntia.

13. Kyseisen opettajan aseman määrittelivät säännöllisesti uudistetut sopimukset, joihin sisältyvän nimenomaisen ehdon mukaan sopimuksilla ei luotu työsuhdetta. Kyseisen opettajan työskentelystä saama korvaus laskettiin työsuorituksen mukaan tuntiperusteisesti. Opettajalla ei ollut oikeutta korvauksen saamiseen kurssin peruuntuessa, peruuntumisen syystä riippumatta, eikä sairastumisen tai muun esteen sattuessa. Hän sai kuitenkin avustusta sairaus- ja eläkevakuutuksista aiheutuviin kustannuksiinsa sekä työskentelystä saamansa korvauksen perusteella prosentuaalisesti lasketun lomakorvauksen.

14. Haderer ei antanut arvonlisäveroilmoitusta saamistaan korvauksista. Veroviranomaiset katsoivat, että kyseinen ilmoitus olisi pitänyt antaa, ja toimittivat asiassa arviojälkiverotuksen.

15. Haderer riitautti jälkiverotuspäätöksen, koska hän katsoi ensiksikin, ettei hän ollut itsenäinen ammatinharjoittaja (eikä verovelvollisen määritelmä siten soveltunut häneen), ja toiseksi koska hänen tarjoamansa palvelut kuuluivat joka tapauksessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i ja/tai j alakohdan mukaisen verovapauden piiriin.

16. Asiaa koskeva valitus on tällä hetkellä Bundesfinanzhofin (liittovaltion verotuomioistuin) käsiteltävänä, ja kyseinen tuomioistuin pitää alemman oikeusasteen näkemyksen mukaisesti Hadereria itsenäisenä ammatinharjoittajana[11] ja katsoo, ettei mikään kansallisen lainsäädännön mukaisista arvonlisäverovapautuksista sovellu tämän tarjoamiin palveluihin.[12] Asiaa käsittelevä tuomioistuin pohtii, onko kyseinen kansallinen lainsäädäntö tältä osin yhteisön oikeuden mukainen. Tuomioistuin toteaa muun ohella seuraavaa:

– Hadereria ei voida pitää direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna muuna laitoksena, ”jolla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä”, koska häntä ei ole ”tunnustettu” tällaiseksi

– direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitetun ”koulu- tai yliopisto-opetuksen” käsitteen voidaan katsoa sisältävän myös opetuksen kansallisessa lainsäädännössä määritellyissä aikuiskoulutuskeskuksissa, joissa kyseinen opettaja tarjosi palveluitaan

– on kuitenkin epävarmaa, onko yksityisopettajan antama opetus vapautettu verosta ainoastaan, kun yksityisopettaja tarjoaa opetuspalveluita suoraan oppilaille tai opiskelijoille, jotka maksavat kyseiset palvelut, vai voiko opettaja tarjota kyseisiä palveluitaan koulussa tai yliopistossa.

10 Kaksi Volkshochschulea ja yksi Elternzentrum.

11 Vaikka kyseisen opettajan tarkka itsenäisyysaste saattaakin tiettyjen asiaa koskevista asiakirjoista ilmenevien seikkojen perusteella vaikuttaa kyseenalaiselta (ks. edellä 12 ja 13 kohta), yhteisön tuomioistuimen on toimittava tämän ennakkoratkaisupyynnön tehneen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevan toteamuksen pohjalta.

12 Komissio on huomautuksissaan todennut, että Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki) 4 §:n 21 momentin b kohtaa muutettiin vuonna 1999 siten, että kyseinen säännös vaikuttaisi vapauttavan arvonlisäverosta sellaisten itsenäisenä yrittäjänä toimivien opettajien tarjoamat palvelut, jotka antavat opetusta tietyt edellytykset täyttävissä oppilaitoksissa.

17. Tämän vuoksi Bundesfinanzhof pyytää ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”Onko yksityisopettajan antama koulu- tai yliopisto-opetus[13] vapautettu verosta direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan mukaisesti ainoastaan, kun yksityisopettaja tarjoaa opetuspalvelujaan suoraan oppilaille/opiskelijoille – jotka myös maksavat kyseiset palvelut – vai riittääkö, että yksityisopettaja tarjoaa opetuspalveluja koululle tai yliopistolle, joka näin on palvelujen vastaanottaja?”

Menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

18. Kirjallisia huomautuksia asiassa C-434/05 esittivät Horizon College, Alankomaiden ja Kreikan hallitukset sekä komissio. Asiassa C-445/05 kirjallisia huomautuksia esittivät pääasiassa vastaajana oleva veroviranomainen, Italian ja Kreikan hallitukset sekä komissio.

19. Suullinen käsittely pidettiin näissä molemmissa asioissa 14.12.2006. Asiassa C-445/05 suullista käsittelyä pyytänyt Haderer ei ollut edustettuna kyseisessä käsittelyssä. Samaten kysymyksessä oleva kansallinen veroviranomainen ja Saksan hallitus eivät nekään esittäneet lausumia suullisessa käsittelyssä. Suulliset lausumansa esittivät kuitenkin Kreikan hallitus ja komissio. Horizon Collegen ja Alankomaiden hallituksen lisäksi nämä osapuolet esittivät suulliset lausumansa myös asiassa C-434/05.

Asian arviointi

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan mukaisten vapautusten luonne

20. Yhteisön arvonlisäveron luonnetta ja arvonlisäveroa koskevaa käsitteistöä on kuvattu paradoksaaliseksi, ja yritän seuraavassa valottaa tätä luonnehdintaa. Arvonlisäveron taloudellinen rasitus ei tavallisesti kohdistu miltään osin verovelvolliseen. Jos verovelvollisen hankkimat tavarat ja palvelut ovat verollisia, verovelvollinen voi vähentää kyseisen veron omilta asiakkailtaan laskuttamastaan verosta. Jos taas verovelvollisen tekemät hankinnat on vapautettu verosta, arvonlisävero kuitenkin yleensä sisältyy piilevänä verona hankintahintaan, jolloin verovelvollinen ei voi sitä vähentää eikä saada takaisin. Edellä sanotusta onkin sanottu, että ”sille, joka ymmärtää tämän, arvonlisäveron ymmärtäminen ei tuota ongelmia”.[14]

21. Vaikka viimeiseksi esitetty väite voi vaikuttaa optimistiselta, ainakin mitä tulee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädettyjen vapautusten ymmärtämiseen, on kuitenkin hyvä pohtia hieman tätä paradoksia ennen kuin tarkastelemme nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisiä vapautuksia tässä asiayhteydessä.

22. Arvonlisävero on yleinen kulutukseen kohdistuva vero, jota sovelletaan (myynteihin sisältyvänä verona) kaikkiin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin ja joka on suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Arvonlisävero kannetaan sovellettavan verokannan mukaan jokaisesta liiketoimesta sen jälkeen, kun hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron (ostoihin sisältyvä vero) määrä on vähennetty.[15]

13 Tämä ilmaisu on suora käännös saksankielisestä alkuperäistekstistä, joka noudattaa tarkasti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan sanamuotoa ja joka olisi näin ollen voitu kääntää kyseisen säännöksen [suomenkielisen] kieliversion mukaisesti ”opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamiksi yksityisoppitunneiksi”.

14 Reugebrink, J., ja van Hilten, M. E., *Omzetbelasting*, Deventer, 1997, s. 40, lainattu teoksessa Terra, B., ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2006, osa 1, s. 443.

15 Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäinen neuvoston direktiivin 67/227/ETY 2 artikla (EYVL P 71, s. 1301) ja direktiivi 2006/112 1 artiklan 2 kohta. Vähennyksistä säädetään kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa (direktiivin 2006/112 167–192 artikla).

23. Taloudellinen rasitus kohdistuu näin ollen tavallisesti loppukuluttajaan, joka ei ole verovelvollisen ominaisuudessa toimiva verovelvollinen ja joka ei tee verollista luovutusta tai suoritusta eikä siten voi periä myynteihin sisältyvää veroa eikä tehdä ostovähennyksiä.

24. Arvonlisäverovapautukset voidaan jakaa kahteen eri ryhmään: vähennysoikeuden perustaviin vapautuksiin [16] ja vapautuksiin, jotka eivät perusta vähennysoikeutta. [17]

25. Kun liiketoimi on vapautettu verosta ja siihen *soveltuu* oikeus vähentää ostoihin sisältynyt vero, tarkoittaa tämä käytännössä sitä, että kyseiseen tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen ei (tässä verotusvaiheessa) kohdistu lainkaan arvonlisäverorasitusta. Kun liiketoimi on vapautettu verosta *ilman* vähennysoikeutta, liiketoimen hinnan muodostavista osista kannettu arvonlisävero jää piilevänä myyntihintaan.

26. Tätä voidaan kuvata kuvitteellisella esimerkillä, jossa tiettyä palvelua suoritetaan hintaan 100 (veroton hinta), jossa palvelun suorituksen kulut muodostuvat osin verotettavaan nettohintaan 50 tehdyistä (tavaroiden ja palvelujen) tuotantopanososostoista ja johon sovellettava verokanta on 20 prosenttia.

27. Normaalitapauksessa, jossa kysymyksessä oleva palvelun suoritus on verollinen liiketoimi, palveluntarjoaja maksaa tuotantopanososostoista 60, josta arvonlisäveron osuus on 10, ja veloittaa palvelusta 120, josta arvonlisäveron osuus puolestaan on 20. Palveluntarjoaja vähentää 20:stä maksamansa veron osuuden 10 ja tilittää erotuksen veroviranomaiselle. Arvonlisäveron muodostama kokonaisrasitus 20 kohdistuu palveluntarjoajan asiakkaaseen, mikäli tämä on palvelun loppukuluttaja. Mikäli palvelun ostanut asiakas on kuitenkin itsekin verovelvollinen, jolle ostettu palvelu on yksi sen itsensä tarjoaman verollisen palvelun hinnan muodostavista osista, palvelun ostanut asiakas vähentää verorasituksen 20 omiin asiakkaisiinsa soveltamiinsa myyntihintoihin sisältyvästä verosta ja sille itselleen palvelun hankkimisesta aiheutuva kulu on pelkkä nettohinta 100.

28. Jos palvelun suoritus on verosta vapautettu liiketoimi, [18] johon *sovelletaan* vähennysoikeutta, liiketoimesta ei kanneta arvonlisäveroa, mutta palveluntarjoaja voi kuitenkin ”vähentää” (eli toisin sanoen tässä tapauksessa saada veroviranomaiselta) aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun veron 10. Riippumatta siitä, onko kyseessä loppukuluttaja vai verotettavan palvelun suorituksen edelleen tekevä verovelvollinen, palvelusta asiakkaalle aiheutuva kulu on vain 100.

29. Jos palvelun suoritus on verosta vapautettu liiketoimi, johon *ei* sovelleta vähennysoikeutta, palveluntarjoaja joko maksaa itse ostoihin sisältyvän arvonlisäverorasituksen 10 (jolloin sen mahdollisesti saama voitto [19] pienenee vastaavalla summalla) tai todennäköisimmin markkinavoimien sallimassa määrin veloittaa asiakkailtaan palvelusta hinnan 110, johon ei sisälly vähennyskelpoista arvonlisävero-osuutta, ja siirtää siten verorasituksen edelleen asiakkaidensa maksettavaksi. Jälkimmäisessä tapauksessa asiakkaana olevalle loppukuluttajalle aiheutuva kustannus on suurempi kuin siinä tapauksessa, että liiketoimeen sovelletaan vähennysoikeuden perustavaa verovapautusta, mutta pienempi kuin siinä tapauksessa, ettei liiketointa ole lainkaan vapautettu verosta. Jos asiakas kuitenkin on uuden verollisen liiketoimen tekevä verovelvollinen, asiakkaalle aiheutuva kustannus on

16 Näihin kuuluvat tärkeimpinä kuudennen direktiivin 14–16 artiklassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset asiakkaille toiseen jäsenvaltioon ja kolmansiin maihin; ks. myös direktiivin 2006/112 140–166 artikla. (Poikkeuksen pääsäännöstä muodostavat tietyille jäsenvaltioille myönnetty oikeus jatkaa nollaverokannan soveltamista tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin, millä on käytännössä sama vaikutus kuin vapautuksella, joka perustaa vähennysoikeuden.)

17 Näitä ovat kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut ”maan alueella myönnettävät vapautukset”; ks. myös direktiivin 2006/112 132–137 artikla.

18 Tai jos siihen sovelletaan nollaverokantaa; ks. alaviite 16.

19 Nämä vapautukset koskevat usein voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä, joiden kohdalla henkilöstökulut ja muut arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävät kulut kattavat pääosin tai kokonaisuudessaan verollisista tuotantopanososostoista aiheutuvien kulujen ja yhteisön tarjoamien verosta vapautettujen hyödykkeiden välisen hinnaneron.

suurempi kuin kummassakaan edellä mainituista tilanteista, sillä hintaan ei sisälly arvonlisäveroa, jonka se voisi vähentää tai saada takaisin. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero 10 sisältyy piilevänä kyseisen asiakkaan maksamaan hintaan. Tällaisessa tilanteessa tämä kustannusten nouseminen tavallisesti heijastuu myöhempien liiketoimien hintaan.

30. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetyt vapautukset kuuluvat verovapautuksiin, joihin ei liity vähennysoikeutta.[20] Monet kyseisistä vapautuksista koskevat todennäköisimmin tavaroiden luovutuksia tai palveluiden suorituksia loppukuluttajille, joille hyödykkeestä aiheutuva kustannus on näin ollen alempi. Esimerkiksi koulu- ja yliopisto-opetusta tarjotaan tavallisesti opiskelijoille, jotka eivät ole verovelvollisia ja joiden näkökulmasta hankitussa opetuksessa ei ole kyse minkään edelleen tarjottavan hyödykkeen hinnan muodostavasta osasta.[21] Tämä voi osin selittää sitä, miksi tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten vapauttamista arvonlisäverosta intuitiivisesti pidetään hyvänä asiana.

31. Tilanne ei kuitenkaan aina ole edellä kuvatun kaltainen. Esimerkiksi ammatillisen koulutuksen tai työntekijöiden uudelleen kouluttamisen saattaa hyvinkin kustantaa työnantaja, jolle koulutusmaksut ovat yksi edelleen tarjottavien hyödykkeiden hinnan muodostavista osista. Tällaisessa tapauksessa, olettaen, että – kuten tavallisesti asianlaita on – työnantajan tuottamat hyödykkeet ovat verollisia, verovapaus johtaa korkeampiin kustannuksiin kuin siinä tapauksessa, että koulutuksen tarjoaminen olisi arvonlisäverollista,[22] ja korkeammat kustannukset puolestaan vaikuttavat edelleen työnantajan tarjoamien hyödykkeiden hintaan.

32. Edellä sanotun seurauksena voidaankin havaita, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa tarkoitetut vapautukset eivät aina johda arvonlisäveron muodostaman taloudellisen rasituksen kevenemiseen. Tämä huomio saattaa selittää sitä monitahoista lähestymistapaa, jota yhteisöjen tuomioistuin on säännönmukaisesti soveltanut kyseisiä vapautuksia koskevia säännöksiä tulkitessaan. Esimerkiksi 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan osalta yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa komissio vastaan Saksa,[23] että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta,[24] ja toisaalta katsoi, että opetukseen suoraan liittyvien palvelujen käsite ei kuitenkaan edellytä erityisen suppeaa tulkintaa, koska kyseisellä vapauttamisella pyritään varmistamaan, että opetuksen saamista ei estetä sillä, että sen antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siihen suoraan liittyvistä palvelujen suorituksista kannettaisiin arvonlisäveroa.[25]

33. Vaikuttaa mielestäni siltä, että vapautuksia on kaikissa tapauksissa tulkittava harkiten. Poikkeuksena siitä periaatteesta, jonka mukaan poikkeuksia pääsäännöistä on tavallisesti tulkittava suppeasti, käsillä olevassa tilanteessa ei systemaattisesti suppea tai systemaattisesti laaja tulkinta kumpikaan vaikuta välttämättä asianmukaiselta ratkaisulta. Tulkinnasta julkiselle taloudelle ja yksityisten taloudelle aiheutuva vaikutus ei ole systemaattisesti ennalta arvioitavissa. Verotuksesta aiheutuvaa palvelun saamisen kustannusten kohoamista ei myöskään pitäisi pitää poikkeuksettomasti ehtona tietyn vapautuksen soveltumiselle. Käytännössä minkä tahansa verosta vapautetun palvelun saamisen kustannuksiin vaikuttaa väistämättä sisältyvän jossain määrin vähennyskelvottomia aikaisemmassa

20 Vapautukset koskevat yhden maan alueella tehtyjä luovutuksia; ks. edellä alaviite 17. Vähennysoikeuden perustavien vapautusten ja vähennysoikeuteen oikeuttamattomien vapautusten välisestä suhteesta ks. yhteisöjen tuomioistuimen hiljattain 7.12.2006 antama tuomio asiassa C-240/05, Eurodental (23 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) sekä julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin kyseisessä asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

21 Vaikka mahdollisten opetuksesta perittyjen maksujen osalta oppilaitoksen sopimuskumppanina ovatkin usein vanhemmat, jotka hankkivat opetusta lapsilleen, lopputulos on sama.

22 Ks. edellä kohta 29.

23 Asia C-287/00, tuomio 20.6.2002 (Kok. 2002, s. I-5811).

24 Ks. kyseisen tuomion 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; ks. viimeksi asia C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006 (23 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

25 Ks. kyseisen tuomion 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

vaihdannan vaiheessa maksettuja arvonlisäveroja. Siitä seikasta, että tarkoituksena näyttää olevan keventää yksityisille aiheutuvaa verorasitusta erilaisten, usein julkisyhteisöjen tai yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamien, yhteiskunnallisesti hyödyllisten palveluiden osalta,[26] voidaan kuitenkin saada hyödyllistä apua vapautuksia koskevassa tulkinnassa, vaikka tätä ei voidakaan pitää ratkaisevana vapautusten määrittelemisen kannalta.

34. Lienee myös syytä pitää mielessä, että vuonna 2000 komissio totesi, että ”perinteisesti julkiselle sektorille varattujen toimintojen jatkuva yksityistäminen on lisännyt kilpailun vääristymistä vapautettujen, verotettujen ja verottamattomien palvelujen välillä. Näihin palveluihin sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän uudenaikaistaminen tuntuu välttämättömältä, kun otetaan huomioon eri tahojen, erityisesti palveluja käyttävien kansalaisten, edut. – – Niin ikään sosiaali-, opetus- ja kulttuurialan toimia koskevaa vapautusta ilman vähennysoikeutta olisi tarkasteltava uudelleen sen tarkistamiseksi, vastaavatko ne yhä tämänhetkisiä tarpeita.”[27]

35. Toistaiseksi komission tiedonanto ei ole johtanut tuloksiin.[28] Näin ollen nyt käsiteltävänä olevissa asioissa esiin nousseisiin kysymyksiin on etsittävä ratkaisuja jossain määrin epäselvässä sääntely-ympäristössä, jolle on lisäksi tunnusomaista jännite, joka vallitsee yhteisön tasolla tapahtuvan verotuksen yhdenmukaistamista koskevien pyrkimysten ja jäsenvaltioiden halun harjoittaa omaa verovalvontaa välillä.[29]

36. Myös yhteisöjen tuomioistuin on – muun muassa asiassa komissio vastaan Saksa – huomauttanut, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat yhteisön oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa,[30] ja että direktiivin 13 artiklan A kohdassa ei ole tarkoitus kuitenkaan vapauttaa arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka siinä on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti.[31]

37. Edellä esittämäni seikat huomioon ottaen pyrin siis esittämään mahdollisimman suoraviivaisen tulkinnan kysymyksessä olevien verovapautusten ehdoista. Tällainen lähestymistapa palvelee nähdäkseni parhaiten yhteisön yhdenmukaistamistavoitteita ja oikeusvarmuuden periaatetta.

Käsiteltävänä olevien asioiden yhteneväisyydet ja eroavaisuudet

38. Objektiivisesti tarkasteltuna Horizon Collegen ja Hadererin tilanteet ovat kiistämättä tietyiltä osin erilaiset. Nämä eroavaisuudet lisäksi osoittavat selkeästi, että Horizon Collegen tilannetta on arvioitava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan pohjalta ja Hadererin tilannetta vastaavasti direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan valossa. Horizon Collegen muille oppilaitoksille tarjoamia palveluita ei voida pitää kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan

26 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan sisältämä vapautusten luettelo on epäsystemaattinen, mutta komission kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perustelujen mukaan sen on tarkoitus käsittää ”vapautukset, joita jo sovelletaan valtaosassa jäsenmaista” (Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 7, 15). Tähän alun perin direktiiviä koskevan ehdotuksen 14 artiklaan sisältyneeseen luetteloon (ibid., s. 41; EYVL 1973, C 80, s. 1) tehtiin kuitenkin merkittäviä muutoksia neuvostossa tapahtuneen käsittelyn aikana.

27 Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille – strategia sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toiminnan parantamiseksi, KOM(2000) 348 lopullinen, liitteen 2.1 kohta.

28 Vaikka tuloksia olisikin nähtävissä, tiedonanto itsessään on annettu niiden tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen, joita yhteisöjen tuomioistuimelle nyt käsiteltävänä olevissa asioissa esitetyt ennakkoratkaisupyynnöt koskevat.

29 Euroopan talous- ja sosiaalikomitea onkin todennut seuraavaa: ”Jäsenvaltiot joutuvat huonoon valoon sen vuoksi, että 33 vuotta sitten tehdyn periaatepäätöksen toimeenpanossa ei ole saavutettu minkäänlaista kehitystä. Euroopan alv-lainsäädännön historia on sarja epäonnistumisia. Tämä ei johdu komissiosta, joka on pyrkinyt edistämään asiaa kiitettävän johdonmukaisesti ja herpaantumattomasti, vaan jäsenvaltioista, jotka ovat jatkuvasti tehneet pyrkimykset tyhjiksi.” (Talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheesta ”Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille – Strategia sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toiminnan parantamiseksi”, EYVL 2001, C 193, s. 45.)

30 Ks. tuomion 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. viimeksi asia C-13/06, komissio v. Kreikka, tuomio 7.12.2006 (9 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

31 Ks. tuomion 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. viimeksi edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Eurodental, tuomion 43 kohta.

j alakohdassa tarkoitettuina ”opettajan antamina yksityisoppitunteina”. Vastaavasti Hadereria ei voida pitää 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna laitoksena, jolla ”kyseisen jäsenvaltion mukaan” on opetukseen liittyviä päämääriä (vaikkei voidakaan sanoa, ettei yksityishenkilöitä missään olosuhteissa voitaisi katsoa sellaiseksi [32]).

39. Näistä eroista huolimatta nyt käsiteltävänä olevien asioiden välillä on havaittavissa myös yhtäläisyyksiä.

40. Oikeussäännösten osalta voidaan todeta, että kysymyksessä olevan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa ja j alakohtaa on tulkittava keskenään yhtenäisellä tavalla, siinä määrin kuin tällainen tulkinta on mahdollinen. Sen lisäksi, että kumpikin kyseisistä säännöksistä kuuluu yleiseen etuun perustuviin verovapautuksiin, ne kuuluvat molemmat myös suppeampaan koulutuksen ja opetuksen luokkaan. Voitaisiinkin päätellä, että i ja j alakohdalla on tarkoitus säännellä kattavasti kaikki kysymyksessä olevaa alaa koskevat verovapautukset. [33]

41. Lähemmin tarkasteltuna molemmissa nyt käsiteltävänä olevissa tapauksissa verovapautuksen mahdollisen soveltamattomuuden syynä on oppilaitoksen toimiminen palvelun välittäjänä. Jos kysymyksessä olevat Horizon Collegen palveluksessa olevat opettajat olisivat antaneet opetusta samoille opiskelijoille osana Horizon Collegen omaa opetustoimintaa, verovapaudesta ei olisi epäselvyyttä. Se seikka, että opettajat antoivat opetusta toisen oppilaitoksen käyttöön asetettuina, tekee tilanteesta epäselvän. Sama koskee Hadereria. Jos hän olisi tarjonnut opetusta yksityisesti suoraan opiskelijoille yksityisissä (joko omissa tai oppilaidensa) tiloissa, vapautuksen soveltuminen olisi ollut selvää. Se seikka, että opetusta annettiin aikuiskoulutuskeskusten toiminnan puitteissa, tekee tilanteesta ongelmallisen.

42. Tältä kannalta johdonmukaisen tulkinnan muodostamiseksi onkin mielestäni syytä ensin tarkastella molempien nyt käsiteltävänä olevien tapausten osalta tarjotun palvelun luonnetta ja kysymystä siitä, ketä voidaan pitää palvelun vastaanottajana. Tämän jälkeen tarkastelen erikseen tiettyjä tapauksiin liittyviä erityiskysymyksiä.

Suoritetun palvelun luonne ja palvelun vastaanottaja

43. Käsiteltävänä olevissa ennakkoratkaisupyynnöissä kuvattujen tosiseikkojen perusteella yksi mahdollisista johtopäätöksistä on, että sekä Horizon College että Haderer tarjosivat palveluitaan vain kussakin tapauksessa välittäjänä toimiville laitoksille eivätkä siis näiden laitosten opiskelijoille. Opiskelijat olivat sopimussuhteessa tai sopimussuhdetta vastaavassa suhteessa ainoastaan välittäjänä toimivaan laitokseen. Niiden sopimusten mukaan, joita Horizon College teki välittäjänä toimivien oppilaitosten kanssa, välittäjän ominaisuudessa toimiva oppilaitos sekä valvoi opetusta, jota Horizon Collegen sen käyttöön asettamat opettajat antoivat, että oli vastuussa kyseisen opetuksen antamisesta. Hadererin tapauksen osalta ei ole tarkennettu, missä määrin koulutuskeskukset harjoittivat Hadererin antamaan opetukseen kohdistuvaa valvontaa, mutta maksujärjestelyjä koskevan kuvauksen perusteella vaikuttaa selvältä, että opiskelijat maksoivat Hadererin tarjoamista palveluista koulutuskeskukselle aivan samalla tavoin kuin siinä tapauksessa, että tämä olisi ollut koulutuskeskuksen työntekijä, ja että opiskelijat saattoivat näin ollen esittää kyseisten opetuspalvelujen laatua koskevia vaatimuksia ainoastaan koulutuskeskukselle.

32 Vrt. asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341) ja asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, erityisesti 14–19 kohta).

33 Vrt. kyseisen säännöksen b ja c alakohdan nojalla verosta vapautettujen erilaisten lääketieteellisten hoitotyyppien osalta asia C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 36 kohta).

44. Tällaisen päätelmän mukaan välittäjänä toimiva laitos oli näiden kysymyksessä olevassa laitoksessa tarjottujen opetuspalvelujen suorittaja, vaikka konkreettisesti opetustyön suorittivat Horizon Collegen työntekijät ja Haderer. Horizon Collegen ja Hadererin välittäjänä toimiville oppilaitoksille tarjoamia palveluita ei puolestaan itsessään voida pitää koulutuksena tai opetuksena, koska koulutuksen tai opetuksen vastaanottajana olivat opiskelijat eivätkä välittäjänä toimineet laitokset. Tarjotuissa palveluissa oli siten kyse pikemminkin henkilöiden (joko henkilökunnan tai, kuten Hadererin tapauksessa, itse tarjoajan) asettamisesta välittäjänä toimivien laitosten käyttöön, jotta kyseiset laitokset voisivat tarjota koulutusta tai opetusta opiskelijoilleen.

45. Edellä sanotusta seuraa, ettei kysymyksessä olevia palveluja voida vapauttaa verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i tai j alakohdassa tarkoitettuna ”koulutuksena” tai ”oppitunteina”.

46. Komissio puolestaan omaksuu erilaisen kannan ja tekee päätelmissään eron nyt käsiteltävänä olevan kahden tilanteen välillä.

47. Komission näkemyksen mukaan Horizon Collegen suorittamaa palvelua on pidettävä henkilöstön asettamisena välittäjänä toimivan laitoksen käytettäväksi, eikä tähän palveluun sovelleta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan mukaista vapautusta, eikä sitä ole vapautettu verosta minkään muunkaan säännöksen nojalla.[34] Hadererin harjoittamaa toimintaa voidaan komission mukaan kuitenkin pitää kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuna yksityisoppituntien antamisena, koska Haderer antoi henkilökohtaisesti kyseisen opetuksen. Palvelun vastaanottajaa ei ole kysymyksessä olevassa vapautussäännöksessä täsmennetty, kuten tiettyjen muiden vapautusten osalta on tehty. Näin ollen sillä seikalla, kuka on palvelujen vastaanottaja, ei tältä osin ole merkitystä. Kyseisten i ja j alakohdan on tarkoitus kattaa kaikki opetustoiminnan alaa koskevat verovapautukset –i alakohdan oikeushenkilöiden osalta ja j alakohdan luonnollisten henkilöiden osalta.

48. Horizon Collegen tilanteen osalta komission päätelmät vastaavat pääosin Kreikan ja Alankomaiden hallitusten esittämiä näkemyksiä. Horizon College kuitenkin korostaa tarkoitusta olla lisäämättä julkisyhteisöjen ja luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettujen laitosten tarjoamista palveluista aiheutuvia kustannuksia.[35] Kyseinen oppilaitos katsoo, että opetuksesta aiheutuvat kustannukset tulevat viime kädessä veronmaksajien maksettaviksi ja että sinänsä opetusta antavat pikemminkin opettajat suoraan opiskelijoille kuin se oppilaitos, jonka palveluksessa kyseiset opettajat ovat. Välittäjänä toimiva laitos ei ilman Horizon Collegen opettajia kykenisi täyttämään lakisääteistä velvollisuuttaan opiskelijoitaan kohtaan. Koska opettajat antavat opiskelijoille opetusta riippumatta siitä, ovatko kyseiset opettajat sen laitoksen palveluksessa, joka tosiasiassa opetusta tarjoaa, vai jonkin sellaisen laitoksen palveluksessa, joka asettaa heidät opetusta antavan laitoksen käytettäväksi, sellaista palvelua, joka koostuu opettajien saattamisesta käytettäväksi, on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna opetuksena.

49. Omalta osaltani olen kuitenkin tältä osin samaa mieltä Kreikan ja Alankomaiden hallitusten sekä komission kanssa. Kun oppilaitos asettaa opettajia toisen oppilaitoksen käytettäväksi siten, että kyseiset opettajat antavat opetusta vastaanottavan oppilaitoksen opiskelijoille oppilaitoksen ohjeiden mukaisesti ja sen vastuulla, lähettävän oppilaitoksen suorittama palvelu ei koostu ”opetuksesta” vaan opetushenkilökunnan saattamisesta käytettäväksi. Samaten, kuten komissio huomautti suullisessa käsittelyssä, opiskelijoiden oppilaitoksissa saama ”opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen

34 Vaikka komissio ei nimenomaisesti mainitse edellä alaviitteessä 6 mainittua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan k alakohtaa, joka on ainoa henkilöstön käytettäväksi saattamista koskeva vapautus, vaikuttaa selvältä, että kysymyksessä oleva henkilöstön toisen oppilaitoksen käyttöön asettaminen ei täytä vaatimusta, jonka mukaan henkilöstön käyttöön asettajan on oltava uskonnollinen tai filosofinen laitos ja henkilöstön käyttöön saattamisen on tapahduttava hengellisen avun antamista varten.

35 Asian C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249), ja edellä 32 kohdassa mainitun asian komissio v. Saksa lisäksi Horizon College viittaa alaviitteessä 33 mainitun asiassa Ambulanter Pflegedienst Kügler annetun tuomion 29 kohtaan ja asiaan C-174/00, Kennemer Golf Club, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3293, 19 kohta).

uudelleenkoulutus” sisältää muutakin kuin opettajien omien tietojensa ja taitojensa pohjalta antaman opetuksen. Kyse on pikemminkin niiden puitteiden kokonaisuudesta, jotka muodostuvat opetustarvikkeista, teknisistä voimavaroista, koulutuspolitiikasta ja organisatorisista rakenteista siinä yksittäisessä oppilaitoksessa, jossa kyseiset opettajat työskentelevät.

50. On myönnettävä, että arvonlisäveron kantaminen liiketoimesta siinä tapauksessa, että liiketoimen tekijä ei itse lisää tarjoamansa hyödykkeen arvoa vaan ainoastaan pyrkii kattamaan ne kustannukset, jotka sille itselleen aiheutuvat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävistä suorituksista (eli kattamaan työntekijöille maksamansa palkat), saattaa vaikuttaa paradoksaaliselta. Kuten edellä on todettu, vapautus arvonlisäverosta ei kuitenkaan takaa vapautusta tästä paradoksista. Lisäksi monilla tai useimmilla kaikista verollisten hyödykkeiden tarjoajista on palkkakuluja, joita ne eivät voi vähentää tai jättää ottamatta huomioon laskiessaan omiin myyntihintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa, minkä vuoksi yksinomaan henkilöstön käytettäväksi saattamisen vapauttamista verosta ei voida pitää oikeudenmukaisena. Henkilöstön saattaminen käytettäväksi on lisäksi useimmiten toimintaa, jolla tavoitellaan voittoa ja joka kilpailee muiden samoja palveluja tarjoavien toimijoiden kanssa, mikä sekin on seikka, jonka vuoksi ei olisi oikeudenmukaista vapauttaa tältä osin verosta vain voittoa tavoittelemattomia palveluntarjoajia.

51. Mitä tulee Hadererin tilanteeseen, vaikuttaa mielestäni kuitenkin hankalammalta pitää oikeana komission esittämää päätelmää, vaikka sitä toisaalta erittäin ymmärrettävänä pidänkin.

52. Ennen kaikkea vaikuttaa mielestäni siltä, että sanamuodon perusteella tavanmukaista tulkintaa noudattaen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohta ei sovellu kysymyksessä olevaan tilanteeseen – mahdollisesti lukuun ottamatta kyseisen säännöksen saksankielistä kieliversiota, mikä seikka onkin saattanut johtaa käsillä olevan ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen.

53. Saksankielisen ilmaisun ”von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” ehkä voitaisiin tulkita viittaavan mihin tahansa sellaiseen opetukseen, jota antava opettaja ei kuulu oppilaitoksen opetushenkilökuntaan.

54. Kaikissa muissa niissä kieliversioissa, joina kuudes direktiivi on alun perin annettu, kysymyksessä oleva palvelu on kuitenkin selkeästi määritelty yksityisoppituntien [36] antamiseksi, ja tälle määritelmälle on mielestäni näin ollen annettava etusija suhteessa yksittäisen kieliversion osin poikkeavaan sanamuotoon.

55. Tyypillisin mieleen tulevista tilanteista on epäilemättä sellainen tilanne, jossa yksittäinen opettaja antaa oppitunteja oppilaana olevalle yksityiselle ja opetus tapahtuu joko opettajan tai oppilaan kotona. Olen kuitenkin sitä mieltä, että kysymyksessä olevan käsitteen kattamana opetuksena voidaan pitää myös yksityisten muodostamalle ryhmälle annettua opetusta, että sopimussuhteen ei tarvitse välttämättä syntyä oppilaana olevan yksityisen ja opetusta antavan opettajan välille (kuten komissio huomauttaa, sopimussuhteen osapuolina voivat yhtä hyvin olla opettaja ja oppilaan vanhemmat) ja että sillä, missä tiloissa opetusta annetaan, ei ole ratkaisevaa merkitystä.

36 Tanskaksi ”privattimer givet af undervisere”; hollanniksi ”privelessen die particulier door docenten worden gegeven”; englanniksi ”tuition given privately by teachers”; ranskaksi ”leçons données, à titre personnel, par des enseignants”; italiaksi ”lezioni impartite da insegnanti a titolo personale”.

56. En kuitenkaan usko, että kyseisen säännöksen sanamuodon voitaisiin katsoa kattavan sellaisten oppituntien antamisen, joita tarjotaan opiskelijoiden muodostamalle luokalle oppilaitoksessa, kyseisen oppilaitoksen järjestämänä, sen tiloissa ja sen vastuulla, etenkään sellaisessa tilanteessa, jossa oppilaitos hoitaa taloudelliset järjestelyt ja sopimusjärjestelyt itsenäisesti yhtäältä suhteessa oppilaisiinsa ja toisaalta suhteessa opettajaan. Kuten Italian hallitus esittää, yksityisoppituntien käsite tavanomaisesti ymmärrettynä ei yksinkertaisesti voi kattaa tällaista järjestelyä. [37]

57. Mitä tulee siihen komission väitteeseen, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa olisi tulkittava siten, että sen on tarkoitus kattaa kaikki oppitunnit, joita oppilaille antaa sellainen opettajana toimiva yksityinen, johon kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohta ei sovellu, riippumatta siitä, annetaanko oppitunteja yksityisesti vai oppilaitoksen toimintana, kyseisten säännösten sanamuoto ja syntyhistoria eivät nähdäkseni tue tällaista väitettä.

58. Alkuperäiseen kuudetta direktiiviä koskevaan ehdotukseen [38] sisältyneessä opetukseen liittyviä liiketoimia koskevassa vapautussäännöksessä säädettiin seuraavaa:

”sellaiset palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, joilla on koulutukseen liittyvä päämäärä tai jotka liittyvät suoraan opetukseen, ammatilliseen koulutukseen tai ammatilliseen uudelleenkoulutukseen, joita suorittavat:

– julkisoikeudelliset laitokset; tai

– yksityiset toimivaltaisen viranomaisen valvonnassa olevat kyseisen valtion tunnustamat tai hyväksymät oppilaitokset, jotka on valtuutettu antamaan sellaista opetusta, joka antaa valmiuksia koulusta tai yliopistosta taikka ammatillisen koulutuksen kautta saatavan pätevyyden hankkimiseen.”

59. Vaikka ehdotukseen sisältynyt muotoilu eroaakin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan lopullisesta sanamuodosta, sen aineellinen sisältö vaikuttaa kuitenkin olevan sama, ja samaten sen tarkoituksena vaikuttaa, säännöksen lopullisen muotoilun tavoin, olevan julkisoikeudellisten laitosten antaman sekä julkisvallan hyväksymän opetuksen vapauttaminen verosta mutta samalla yksityissektorilla tarjottujen opetuspalveluiden säätäminen veronalaisiksi.

60. Alkuperäisessä direktiiviä koskevassa ehdotuksessa ei ollut kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa vastaavaa säännöstä. Säännös lisättiin direktiiviin suhteellisen myöhäisessä vaiheessa, eikä siihen liittyviä, lisäystä edeltäviä (kirjattuja) kommentteja ole olemassa, minkä vuoksi säännös on ”vailla mitään osoitettavissa olevaa säännöksen syntyhistoriaan liittyvää taakkaa”. [39]

61. Jos opettajana toimivien yksityisten palvelut olisi haluttu vapauttaa verosta komission väittämällä tavalla, tämä olisi ollut mahdollista toteuttaa suhteellisen yksinkertaisesti lisäämällä kyseiseen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaan tällaisia opettajia koskeva maininta. Yksinomaan sen seikan perusteella, että tällaista lisäystä ei ole tehty, ei ehkä voida tehdä mitään johtopäätöksiä, mutta erot kyseisen säännöksen i ja j alakohdan sanamuotojen välillä antavat kuitenkin syyn olettaa, että viimeiseksi mainittu alakohta (joka koskee yksinomaan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi annettuja yksityisoppitunteja eikä vastaavaa tukea ammatilliseen koulutukseen ja ammatilliseen uudelleenkoulutukseen ja jota ei sovelleta myöskään opetukseen suoraan liittyvien palvelujen suorituksiin) on tarkoitettu selkeästi rajatuksi poikkeukseksi siitä periaatteesta, jonka mukaan kaikki

37 Ks. myös Ranskan Conseil d’État’n (korkein hallinto-oikeus) 26.1.2000 antama tuomio asiassa 169 626 (*Revue de droit fiscal* nro 47 (2000), s. 1553) ja erityisesti commissaire du gouvernement Goulardin lausunto.

38 Mainittu alaviitteessä 26; kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen 14 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohta.

39 Terra, B, ja Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD, 1991, osa A, s. 604 ja 605.

sellaiset opetukseen liittyvät liiketoimet, jotka jäävät direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle, ovat verollisia. Tämän vuoksi olen sitä mieltä, että selkeän, varman ja yhdenmukaisen tulkinnan saavuttamiseksi kyseistä j alakohtaa tulisi tulkita itsenäisenä säännöksenä eikä alisteisena mainitulle i alakohdalle.

62. Tiedän, että se ratkaisu, johon näin ollen päädyn, ei ehkä vaikuta kaikilta osin tyydyttävältä. Vaikuttaa nurinkuriselta, etenkin tarkasteltuna sen tavoitteen kannalta, jonka mukaan koulutuksen saatavuudelle ei pitäisi asettaa esteitä nostamalla koulutuksesta aiheutuvia kuluja arvonlisäverotuksen kautta, että opettajan tarjoamat palvelut vapautettaisiin arvonlisäverosta siinä tapauksessa, että tämä tarjoaa niitä oppilaille suoraan tai oppilaitoksen työntekijän ominaisuudessa, mutta ei kuitenkaan silloin, kun opettaja itsenäisenä ammatinharjoittajana sopii oppilaitoksen kanssa opetuksen antamisesta oppilaitoksen oppilaille. Voitaisiin väittää, että Hadererin tilanteen kaltaisen tilanteen ei pitäisi antaa tipahtaa niiden kahden tuolin väliin, joiden tarkoituksena vaikuttaisi olevan yhdessä sitä kannatella. Vaikuttaisi lisäksi epäoikeudenmukaiselta, jos Haderer nyt joutuisi vastaamaan sellaisesta verorasituksesta, josta niiden aikuiskoulutuskeskusten, joissa hän työskenteli, jos ylipäätään kenenkään, pitäisi olla vastuussa.

63. Näiden perustelujen lisäksi voidaan kuitenkin esittää useita perusteluja toiseen suuntaan.

64. Kuten olen jo edellä todennut, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaan sisältyvä vapautusten luettelo ei valitettavasti ole luonteeltaan systemaattinen, minkä vuoksi tietyn vapautuksen tarkoitukseen liittyvien päätelmien perusteella ei välttämättä voida suoraan päätellä mitään jotakin toista vapautusta koskevaa. Ei kuitenkaan ole olemassa perustetta suoraan olettaa, että jos opetushenkilökunnan asettamista oppilaitoksen käyttöön ei ole tarkoitettu vapauttaa arvonlisäverosta ”opetuksena, ammattikoulutuksena tai ammatillisena uudelleenkoulutuksena”, oppilaitoksille yksityistoimintana suoritetut opetuspalvelut olisi tarkoitus vapauttaa verosta ”yksityisoppitunteina”. Jos näin olisi tarkoitettu, kyseisten vapautusten sanamuotoja olisi mielestäni syytä tarkistaa.

65. Vaikuttaa lisäksi siltä, että senkaltaiset järjestelyt kuin ne, joista Haderer sopi oppilaitosten kanssa, muodostavat käytännössä todennäköisemmin (syystä tai toisesta käytetyn) vaihtoehdon työsopimuksen tekemiselle kyseisen oppilaitoksen kanssa kuin vaihtoehdon sopimussuhteiden solmimiselle suoraan yksittäisten oppilaiden kanssa. Jos kyseessä olisi vaihtoehto lähinnä jälkimmäiselle tilanteelle, voitaisiin itse asiassa katsoa, että palvelun suorittajana on pikemminkin kyseinen oppilaitos ja että opettaja on palvelun vastaanottaja, eikä toisinpäin. Näyttäisi kuitenkin siltä, että työsopimuksesta, joka sisältäisi opettajalle maksettua nettopalkkiota suuruudeltaan vastaavan palkan ja muut vastaavat edut, saattaisi hyvinkin aiheutua oppilaitokselle enemmän kustannuksia (sosiaaliturvamaksuina ja muina maksuina tai erilaisina muina työnantajan velvoitteina työntekijäänsä kohtaan) kuin sopimuksesta sellaisen itsenäisen palveluntarjoajan kanssa, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen.

66. Tällaisessa tapauksessa arvonlisäveron määrääminen kyseisen palvelun suoritukselle ei välttämättä johtaisi yhtään sen korkeampiin opetuskustannuksiin kuin kyseisessä tilanteessa tavanomaisempaan sopimustyyppiin, työsopimukseen, turvautuminen. Vaikka onkin syytä pitää mielessä tavoite, jonka mukaan opetuksen saamisesta aiheutuvia kuluja ei pitäisi lisätä,[40] tätä näkökohtaa on punnittava sellaisten näkökohtien kanssa, jotka puhuvat perusteltujen sosiaaliturvakustannusten välttämisen tai kiertämisen sallimista vastaan. Kysymystä siitä, onko toivottavaa käyttää itsenäisiä (ali)hankkijoita työsuhteessa olevan työvoiman sijasta, ei ylipäätään tulisi ratkaista – suuntaan tai toiseen – joko soveltamalla tai olemalla soveltamatta arvonlisäverovapautusta, jonka yleisenä tarkoituksena on keventää tiettyjä yleishyödyllisiksi katsottuja palveluita hankkiviin yksityisiin kohdistuvaa arvonlisäveron taloudellista rasitusta.

40 On kuitenkin syytä huomata, että jos sellaisen oppilaitoksen tarjoama opetus, jossa opetusta antavat Hadererin kaltaiset opettajat, on vapautettu verosta, tästä opetuksesta aiheutuviin kustannuksiin kuuluu jo sinällään erilaisiin tuotantopanososotoihin (muun muassa opetusvälineiden ja opetustarvikkeiden, kuten esimerkiksi keramiikkasaven, hankinnat) sisältyneitä vähennyskelvottomia arvonlisäveroeriä, mutta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan tavoitteen mukaisesti oppilaitoksen mahdollisesti saama voitto ei kuitenkaan ole arvonlisäveron alaista.

67. Vaikka onkin kieltämättä valitettavaa, jos Hadererin on maksettava sellainen verosta johtuva taloudellinen rasitus, jonka ei olisi pitänyt kohdistua häneen, yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei kuitenkaan ole ratkaista kansallisen oikeudenkäynnin lopputulosta vaan tulkita, miten yhteisön oikeutta yleisesti ottaen tulisi soveltaa. On sitä paitsi mahdollista, että Haderer saattaa voida jälkikäteen, ja siis vielä tässäkin vaiheessa, siirtää edelleen sellaisen verorasituksen, joka hänen olisi pitänyt veloittaa koulutuskeskuksilta, joissa hän työskenteli.

68. Edellä esitettyjen seikkojen valossa olen sitä mieltä, että Horizon Collegen harjoittaman kaltaista opetushenkilökunnan asettamista muiden oppilaitosten käyttöön ei ole pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna ”opetuksena” ja että sen kaltaisia opetuspalveluita kuin ne, joita Haderer suoritti, ei voida pitää kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuina ”opettajan – – antamina yksityisoppitunteina”.

69. Tarkastelen seuraavaksi erikseen kummankin nyt käsiteltävänä olevan tapauksen osalta niihin liittyviä erityiskysymyksiä.

Asia C-434/05, Horizon College: suoraan liittyvien palvelujen suoritukset

70. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan nojalla verosta on vapautettu opetuksen ja ammatillisen koulutuksen lisäksi myös niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset. Yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt pääasialliseen suoritukseen nähden liitännäisen palvelun palveluksi, joka ”ei ole päämäärä sinänsä vaan keino, jonka avulla palvelun tarjoajan pääasiallisesta palvelusta voidaan nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa”. [41]

71. Horizon College ja komissio esittävät, että oppilaitoksen suorittama opetushenkilökunnan asettaminen toisen oppilaitoksen käyttöön on lähtökohtaisesti opetukseen suoraan liittyvän palvelun suoritus. Jos oppilaitos tarjoaa oppilailleen opetusta tai ammatillista koulutusta, mutta oppilaitoksessa on tilapäisesti pulaa pätevistä opettajista tai kouluttajista, pätevän opetushenkilökunnan kyseisen oppilaitoksen käyttöön asettamisen avulla parannetaan huomattavasti niitä olosuhteita, joissa annetusta opetuksesta tai koulutuksesta voidaan nauttia.

72. Tämä näkemys vaikuttaa tervettä järkeä käyttäen niin välittömästi ja ilmeisellä tavalla oikealta, että sen kumoaminen vaatii nähdäkseni todellakin erittäin painavia perusteita. Kreikan ja Alankomaiden hallitukset ovat kyllä esittäneet perusteluita väitteelleen, jonka mukaan kyseinen verovapautus ei sovellu Horizon Collegen suorittamiin palveluihin, mutta mielestäni esitetyt perustelut eivät ole riittäviä.

73. Kyseiset hallitukset katsovat, että verovapautus ei sovellu kysymyksessä olevaan palvelun suoritukseen (eli Horizon Collegen suorittaman opetushenkilökunnan käytettäväksi saattamiseen), koska kyseisen palvelun vastaanottajina eivät ole opetuksen tai ammatillisen koulutuksen vastaanottajat (opiskelijat), vaan kyseisen pääasiallisen palvelun tarjoaja (toinen oppilaitos). Alankomaiden hallitus esittää tämän lisäksi, että henkilökunnan käytettäväksi saattaminen ei liity Horizon Collegen omille opiskelijoilleen antaman opetuksen tai koulutuksen tarjoamiseen. Näin ollen kyseinen palvelu ei ole ”suoraan liittyvä” sen paremmin verosta vapautettuun toisen oppilaitoksen opiskelijoille tarjottuun pääasialliseen palveluun kuin Horizon Collegen omaan pääasialliseen verovapaaseen toimintaankaan.

41 Ks. yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10373, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

74. Erityisesti Alankomaiden hallitus mainitsee useita tuomioita [42] sen väitteensä tueksi, jonka mukaan palvelun suorituksen tai tavaran luovutuksen on tapahduttava samassa toimittaja–vastaanottaja-suhteessa kuin verosta vapautettu pääasiallinen liiketoimi, jotta sitä voitaisiin pitää tähän ”suoraan liittyvänä”. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan näytä yhdessäkään mainituista tapauksista perustaneen päättelyään tällaiseen perusteeseen. Esimerkiksi asiassa Card Protection Plan kyseinen tuomioistuin ei edes tutkinut kysymystä ”suoraan liittyvän palvelun” olemassaolosta, [43] ja asiassa komissio vastaan Saksa, jossa kysymyksessä olleilla palveluilla (opiskelijoille annettavalla yliopisto-opetuksella ja yliopiston vastiketta vastaan suorittamalla tutkimustoiminnalla) oli kiistatta eri vastaanottaja, tuomioistuin perusti päättelynsä siihen seikkaan, että kyseistä tutkimustoimintaa ei voitu millään tavoin pitää välttämättömänä kyseisen oppilaitoksen tarjoaman opetuksen antamiseksi. [44]

75. Lisäksi asiassa Stichting Kinderopvang Enschede [45] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kun tietty yhteisö suorittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g tai h alakohdan nojalla verosta vapautettuja lastenhoitopalveluja ja tarjoaa sen lisäksi sellaisia sanotulle palvelulle vaihtoehtoisia palveluja, joiden sisältönä on toimiminen välittäjänä lastenhoitopalveluja tarjoavien ja niitä haluavien henkilöiden välillä, kyseistä pääasiallisesta liiketoimesta erillistä välityspalvelua voidaan lähtökohtaisesti pitää siihen ”suoraan liittyvänä”, vaikka kyseinen yhteisö ei tarjoaisikaan itse lastenhoitopalveluja näille samoille vastaanottajille.

76. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin samalla täsmensi, että verovapautuksen soveltumisen edellytyksenä on kuitenkin monen ehdon täyttyminen.

77. Tässä yhteydessä on syytä mainita myös Kreikan hallituksen esittämä väite, jonka mukaan Horizon Collegen suorittamat henkilöstön käytettäväksi saattamisesta koostuvat palvelut on katsottava veronalaisiksi, koska yhteisöjen tuomioistuimella ei ole käytössä riittäviä tietoja sen ratkaisemiseksi, soveltuuko kysymyksessä oleva verovapautus kyseisiin palveluihin.

78. Yhteisöjen tuomioistuinta on kuitenkin pyydetty ratkaisemaan *periaatteellisella tasolla*, voidaanko ”opettajan asettamista vastiketta vastaan oppilaitoksen käyttöön sitä varten, että hän tilapäisesti huolehtii tämän oppilaitoksen vastuulla olevasta opetuksesta”, pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna opetukseen tai koulutukseen suoraan liittyvänä palveluna. Mielestäni tällaisen määritelmän mukaista palvelua voidaan pitää sanotussa säännöksessä tarkoitettuna palveluna. Ennakkoratkaisupyynnön sisältämän määritelmän mukaista palvelua voidaan *tosiasiassa* kuitenkin pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna palveluna vain siinä tapauksessa, että se täyttää tietyt edellytykset, ja tämän kysymyksen ratkaiseminen on loppujen lopuksi asiassa toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Se seikka, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole käytössään kaikkia sellaisia tietoja, joita asiaa koskevan näkemyksen muodostaminen edellyttäisi, ei oikeuta tuomioistuinta antamaan ratkaisua, jonka mukaan verovapautus ei sovellu kysymyksessä olevaan palveluun, eikä myöskään estä sitä antamasta vaadittavien edellytysten arviointia koskevia ohjeita.

79. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Stichting Kinderopvang Enschede antamassaan tuomiossa todennut, nämä palvelulta vaadittavat edellytykset seuraavat suoraan kuudennen direktiivin säännöksistä.

42 Asia C-349/96, Card Protection Plan, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973); alaviitteessä 35 mainittu asia komissio v. Ranska; alaviitteessä 23 mainittu asia komissio v. Saksa; asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1719) ja alaviitteessä 41 mainitut yhdistetyt asiat Ygeia.

43 Ks. erityisesti tuomion 22–24 kohta.

44 Ks. erityisesti tuomion 48 kohta.

45 Asia C-415/04, tuomio 9.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1385).

80. Ensinnäkin, koska pääasiallinen palvelu, johon palvelu nyt käsiteltävässä asiassa suoraan liittyy, koostuu opetuksesta, jota ei tarjoa Horizon College itse vaan välittäjänä toimiva laitos, annetun opetuksen itsessään on täytettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan nojalla kyseisen verovapautuksen soveltamiselle asetetut edellytykset.[46] Sanotun palvelun on erityisesti oltava pidettävissä ”lasten ja nuorten opetuksena, koulu- ja yliopisto-opetuksena, ammattikoulutuksena [tai] ammatillisena uudelleenkoulutuksena”, jota ”suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä”.

81. Toiseksi henkilöstön käytettäväksi saattamisen on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuodon mukaisesti oltava ”välttämätöntä vapautettujen liiketoimien suoritukselle”. Tämä tarkoittaa, yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Stichting Kinderopvang Enschede[47] omaksumaa muotoilua seuraten, että liitännäisen palvelun on oltava luonteeltaan ja laadultaan senkaltainen, että välittäjän ominaisuudessa toimivien laitosten ei ole mahdollista hankkia samantasoisia palveluita turvautumatta Horizon Collegen tarjoamiin opetushenkilöstön välityspalveluihin.

82. Kuten Alankomaiden hallitus toteaa, asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen kansallisen tuomioistuimen on tältä osin arvioitava, olisiko työvoiman vuokrausta harjoittava yritys tai muu työvoiman välittäjä (jonka palvelut ovat arvonlisäverollisia) voinut suorittaa samantasoisia palveluita kuin kysymyksessä olevat välityspalvelut. Saattaa esimerkiksi olla, että Horizon Collegen käyttämät henkilöstön palvelukseen ottamiseen ja kouluttamiseen liittyvät menettelyt joko ovat tai eivät ole sellaisia, että ne takaavat opetushenkilökunnan poikkeuksellisen korkean tason, tai että työvoiman vuokrausta harjoittavalla yrityksellä on paremmat mahdollisuudet tarjota käyttöön työvoimaa erittäin lyhyellä varoitusajalla. Asiassa toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on siis arvioitava näitä tekijöitä ja kaikkia muita suoritetun palvelun laadun kannalta merkityksellisiä tekijöitä.

83. Kolmanneksi palvelun suorituksen pääasiallisena tarkoituksena kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan toisen luetelmakohdan mukaan ei saa olla lisätulojen hankkiminen sellaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa. Tältä osin ei ehkä riitä, kuten Alankomaiden hallitus toteaa, sen seikan näyttäminen toteen, että Horizon College veloitti tarjoamastaan palvelusta ainoastaan summan, joka vastasi suuruudeltaan kulloinkin käyttöön asetettujen opettajien palkkaa ja muita työsuhteesta johtuvia kuluja. Mikäli Horizon College ei olisi asettanut opettajia muiden oppilaitosten käyttöön, sen olisi todennäköisesti joka tapauksessa pitänyt maksaa näiden palkat. Yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tietoa siitä, työskentelivätkö kyseiset opettajat kysymyksessä olevien ajanjaksojen aikana osittain Horizon Collegessa ja olivat näin ollen loppuosan työviikosta muun oppilaitoksen käyttöön asetettuina vai oliko niin, etteivät he työskennelleet Horizon Collegessa näiden ajanjaksojen aikana lainkaan. Joka tapauksessa kysymyksessä olevan liiketoimen avulla hankittiin lisätuloja (ja siten kaiken kaikkiaan kasvatettiin voittoa – tai pienennettiin tappiota), vaikka siitä ei ehkä olisi saatukaan kysymyksessä olevan henkilöstön suorien palkkakulujen kattamisen jälkeen jäljellä jäävää varsinaista voittoa. Sen kysymyksen ratkaiseminen, oliko tämä henkilöstön käytettäväksi saattamista koskevien järjestelyjen pääasiallinen tarkoitus vai pelkästään liiketoimen liitännäinen seuraus, saattaa edellyttää lisätietoja asian tosiseikoista.

46 Ks. asia Stichting Kinderopvang Enschede, tuomion 21–23 kohta ja tuomiolauselma.

47 Ks. tuomion 25–28 kohta ja tuomiolauselma.

84. Neljänneksi on syytä huomata, että jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan nojalla asettaa vapautuksen myöntämiselle yhden tai useampia muita ehtoja.[48] Tällaisten lisäehtojen asettamista ei ole mainittu tässä oikeudenkäynnissä, minkä vuoksi voidaan olettaa, että mikään tällainen lisäehto ei tässä tapauksessa sovellu. Jos kuitenkin tällaisia ehtoja on sanotun säännöksen nojalla asetettu, kansallisen tuomioistuimen on selvästikin tutkittava, täyttyvätkö kyseiset ehdot.

85. Lopuksi Hoge Raadin kolmannen kysymyksen osalta edellytyksenä tietysti on, että henkilöstön toisen yhteisön käyttöön asettanut yhteisö on kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettu laitos. Asiassa on käsittääkseni riidatonta, että Horizon Collegea on pidettävä tällaisena laitoksena.

Asia C-445/05, Haderer: koulu- tai yliopisto-opetus

86. Pääasiassa vastaajana oleva veroviranomainen on yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa esittänyt erityisen perusteen sille, että kysymyksessä olevaa vapautusta ei sovelleta Hadererin tapaukseen. Kyseinen veroviranomainen katsoo, että Hadererin antamaa opetusta keramiikka- ja savenvalantakursseilla sekä hänen antamaansa ”avustusta koulutehtävissä” ei voida pitää erinäisissä kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvissa säännöksissä määriteltynä ”koulu- tai yliopisto-opetuksena”. Ennen kaikkea kyseisen opettajan antama opetus ei täytä ennalta määrätyn opetusohjelman vaatimusta, mikä puolestaan on välttämätön ominaispiirre koulu- tai yliopisto-opetukselle.

87. Olen jo edellä esittänyt päätelmäni, jonka mukaan on joka tapauksessa niin, että verovapautus ei sovellu Hadererin antamiin oppitunteihin. On kuitenkin mielestäni tärkeää täsmentää, että vapautuksen soveltumattomuuden syynä ei ole tämä kansallisen veroviranomaisen esittämä peruste.

88. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin itse on katsonut, että kysymyksessä olevan opetuksen kattamien aihealueiden voidaan katsoa kuuluvan ”koulu- tai yliopisto-opetuksen” piiriin, mistä on mielestäni vaikea olla eri mieltä. Yhtäältä kyseisen käsitteen on kiistämättä katsottava kattavan ”avustuksen koulutehtävissä”. Toisaalta taas keramiikka- ja saviesineiden valmistusta koskevan opetuksen antaminen kouluissa on hyvin yleistä kaikkialla Euroopassa. Vaikka sitä ei ehkä voidakaan pitää akateemisena toimintana käsitteen kaikkein suppeimmassa merkityksessä, tällainen opetus kuitenkin kehittää kädentaitoja ja taiteellisia kykyjä sellaisella tavalla, joka on kouluopetuksessa tavanomaisesti tavoitteena.

89. Kysymyksessä olevassa vapautussäännöksessä tarkoitetulla koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitteellä on oltava yhteisön oikeuteen perustuva määritelmä.[49] Mielestäni tämän yhteisön oikeuteen perustuvan määritelmän pitäisi olla suhteellisen laaja. Ellei koulu- tai yliopisto-opetuksen käsitettä määritellä tässä yhteydessä laajasti, monentyyppiset oppilaiden koulunkäyntiä tukevaksi tarkoitetut oppitunnit saattavat joutua arvonlisäveron alaisiksi, mikä olisi vastoin kyseisen vapautuksen ilmeistä tarkoitusta. Vaikka on selvää, että on vedettävä raja verosta vapautettujen yksityisoppituntien ja sellaisen puhtaasti virkistystoiminnan luonteisen toiminnan välille, jolla ei ole kasvatuksellista arvoa, vapautuksen pitää mielestäni koskea kaikkia sellaisia oppiaineita ja kaikkea sellaista toimintaa, jonka alalla opetusta kouluissa ja yliopistoissa tavanmukaisesti annetaan, riippumatta siitä, noudattaako kyseinen opetus tarkkaan määriteltyä opetussuunnitelmaa tai opetusohjelmaa.

48 Ks. edellä 6 kohta.

49 Opetuksen ja koulutuksen käsitteitä koskevaa oikeuskäytäntöä on tietenkin olemassa jonkin verran kyseisten palvelujen saatavuutta koskevien syrjintäkieltojen osalta, mutta tämä oikeuskäytäntö ei välttämättä ole kaikilta osin suoraan sovellettavissa arvonlisäverovapautusten alaan.

90. Lisäksi käsitteen ”koulu- tai yliopisto-opetus” määritelmän on mielestäni väistämättä oltava samansisältöinen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i ja j alakohdassa. Jos kysymyksessä olevan kansallisen veroviranomaisen esittämä kanta katsottaisiin oikeaksi, tietyntyyppiset opetus- ja koulutustoiminnan muodot, jotka kuitenkin käytännössä kuuluvat julkisten oppilaitosten opetustarjontaan, jäisivät verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, millä puolestaan olisi erittäin ongelmallisia seurauksia.

Ratkaisuehdotus

91. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Hoge Raadin asiassa C-434/05 esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

– Kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa on tulkittava siten, että opettajan asettaminen oppilaitoksen käyttöön sitä varten, että hän tilapäisesti huolehtii tämän oppilaitoksen vastuulla olevasta opetuksesta, ei ole opetuksen, ammattikoulutuksen tai ammatillisen uudelleenkoulutuksen antamista, vaan sitä on lähtökohtaisesti pidettävä opetukseen suoraan liittyvän palvelun suorituksena.

– Jotta kyseinen liiketoimi vapautettaisiin verosta kysymyksessä olevan säännöksen nojalla, sen on oltava sanotussa säännöksessä tarkoitetun laitoksen suorittama ja sen on täytettävä kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan mukaiset vaatimukset sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on ne täsmentänyt asiassa C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, 9.2.2006 antamassaan tuomiossa sekä soveltuvilta osin direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaiset vaatimukset.

92. Asian C-445/05 osalta ehdotan, että Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

– Kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa on tulkittava siten, että opettajan antamien yksityisoppituntien käsite ei kata sellaista tilannetta, jossa itsenäisenä ammatinharjoittajana toimiva opettaja sopii oppilaitoksen kanssa opetuksen antamisesta kyseisen oppilaitoksen omissa tiloissaan järjestämillä ja oppilaitoksen vastuualueeseen kuuluvilla kursseilla ja jossa oppilaat eivät maksa saamastaan opetuksesta siitä vastaavalle opettajalle, vaan oppilaitokselle.