UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä tammikuuta 2010 *

Asiassa C-473/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Sächsisches Finanzgericht (Saksa) on esittänyt 13.10.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.11.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

vastaan

Finanzamt Dresden I,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues, joka hoitaa kolmannen jaoston tehtäviä, sekä tuomarit A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Finanzamt Dresden I, edustajanaan P. Zimmermann-Hübner,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään G. Kanellopoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (jäljempänä Eulitz GbR) ja Finanzamt Dresden I (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kysymys siitä, että Finanzamt on kieltäytynyt myöntämästä vapautusta arvonlisäverosta (jäljempänä arvonlisävero) Eulitz GbR:n osakkaan Thomas Eulitzin harjoittaman, ulkopuolisen oppilaitoksen järjestämään täydentävään ammattikoulutukseen kuuluvan opetustoiminnan osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin tämän artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

5 Direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa täsmennetään, että ”sanonta ’itsenäisesti’ sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen”.

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

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

_ _”

Kansallinen säännöstö

7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 4 §:n, jonka otsikko oli ”Vapautukset verosta tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten yhteydessä”, 21 kohdassa säädettiin, että arvonlisäverosta vapautettiin:

”a) välittömästi koulu- tai koulutustarkoitusta palvelevat 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 viranomainen vahvistaa, että ne valmistavat asianmukaisesti ammattiin tai julkisoikeudellisen oikeushenkilön järjestämään kokeeseen

b) välittömästi koulu- tai koulutustarkoitusta palvelevat opetuspalvelut, 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.”

8 UStG:n 4 §:n 22 kohdan a alakohdan mukaan verosta vapautettiin luennot, kurssit ja muut tieteelliset tai opetukselliset palvelut, joita tarjoavat julkisoikeudelliset oikeushenkilöt, hallinto- tai tiedeakatemiat, kansalaisopistot tai laitokset, jotka pyrkivät yleishyödyllisiin päämääriin tai ammattiyhdistykselle kuuluviin päämääriin, mikäli tulot käytetään pääasiallisesti kulujen kattamiseen.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Eulitz GbR on siviilioikeudellinen yhtiö (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts), jolla on insinööritoimisto Dresdenissä (Saksa).

10 Eulitz GbR:n yhtiömies Thomas Eulitz on ehkäisevään palontorjuntaan erikoistunut diplomi-insinööri. Hän piti pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona eli vuosina 2001–

2005 Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) -nimisessä koulutuslaitoksessa (jäljempänä EIPOS), joka on yksityisoikeudellinen yhdistys, luentoja ja järjesti tutkintokomiteassa kokeita.

11 Opetus- ja kuulustelijatehtäviensä lisäksi Eulitz toimi kyseisessä yhdistyksessä opetussisällön ja organisaation osalta opintokokonaisuuden johdossa. Hänen oli näin ollen neuvoteltava muiden opettajien kanssa heidän kurssiensa sisällöstä ja aikataulusta, ja hän oli keskeinen osallistujien yhteyshenkilö opintokokonaisuuksien osalta.

12 Eulitz harjoitti toimintaa eri opintojaksoissa, jotka kaikki liittyivät palontorjuntaan. Edellytyksenä osallistujien hyväksymiselle näille opintojaksoille oli vähintään arkkitehti- tai insinöörikoulutuksen suorittaminen yliopistossa tai ammattikorkeakoulussa tai vähintään kahden vuoden työkokemus palontorjunnan suunnittelun alalla tai tällaisen kokemuksen puuttuessa vähintään kahden vuoden työkokemus rakennusalalla. Industrie- und Handelskammer (teollisuus- ja kauppakamari) nimitti asiantuntijan opintojakson suorittaneet hakemuksesta ehkäisevän palontorjunnan asiantuntijoiksi.

13 Finanzamt velvoitti Eulitz GbR:n maksamaan liikevaihtoveroa tuloistaan, jotka olivat peräisin Eulitzin toiminnasta, koska sen mielestä tähän toimintaan ei voitu soveltaa UStG:n 4 §:n 21 tai 22 kohtaa.

14 Eulitz GbR:n oikaisuvaatimus tästä päätöksestä hylättiin, minkä jälkeen se nosti pääasiassa kyseessä olevan kanteen, jotta kyseiset tulot vapautettaisiin verosta; kantajan mukaan nämä tulot oli maksettu Eulitzin omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan yksityisopettajana suorittamien palvelujen vastikkeena.

15 Finanzamt puolestaan katsoo, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i tai j alakohdassa säädetty vapautus verosta on mahdoton. Eulitz GbR ei nimittäin yhtäältä ole julkisoikeudellinen laitos, joka harjoittaisi lasten ja nuorten opetusta, koulu- ja yliopisto-opetusta, ammattikoulutusta tai ammatillista uudelleenkoulutusta, eikä se ole jäsenvaltion tunnustama vastaavia päämääriä tavoitteleva muu laitos. Toisaalta riidanalaisia palveluja ei voida pitää opettajan omaan lukuunsa antamana koulu- tai yliopisto-opetuksena. Eulitz on Finanzamtin mukaan antanut opetusta etenkin EIPOS-laitoksen järjestämien koulutustilaisuuksien yhteydessä ja näin ollen toiminut tämän laitoksen vastuulla ja lukuun.

16 Sächsisches Finanzgericht (Saksin osavaltion verotuomioistuin) katsoo muun muassa, että Eulitz GbR on UStG 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu itsenäinen elinkeinonharjoittaja, mutta Saksan kansallisen lainsäädännön mukaan sillä ei ole riidanalaisten palvelujen osalta oikeutta vapautukseen verosta. Tämä tuomioistuin katsoo erityisesti, että palvelut koulutukseen osallistujille on tarjonnut EIPOS eikä Eulitz GbR. Lisäksi EIPOS:lla ja Eulitz GbR:llä ei kummallakaan ole UStG 4 §:n 21 kohdan b alakohdan bb alakohdassa säädettyä todistusta, jonka mukaan ne valmistavat asianmukaisesti ammattiin tai julkisoikeudellisen oikeushenkilön järjestämään kokeeseen. Sächsisches Finanzgerichtin mielestä tämän seikan vuoksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädettyä vapautusta verosta ei voida soveltaa pääasiaan, koska kyseessä oleva jäsenvaltio ei ole tunnustanut Eulitz GbR:llä olevan tällaisia päämääriä tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla. Saman alakohdan j alakohdan osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää epäilyksensä Eulitzin toimimisesta ”yksityisoppituntien” antajana.

17 Näin ollen Sächsisches Finanzgericht, joka haluaa tietää, voidaanko direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan mukaista vapautusta soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen, on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko opetus- ja koepalvelut, joita diplomi-insinööri suorittaa yksityisoikeudellisen yhdistyksen muodossa toimivassa koulutuslaitoksessa jatko-opiskelijoille,

joilla on jo vähintään arkkitehdin tai insinöörin yliopisto- tai ammattikorkeakoulututkinto tai samanarvoinen koulutus, ja joihin liittyvät opintokurssit päättyvät loppukokeeseen, direktiivin 77/388 – – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettua 'koulu- tai yliopisto-opetusta'?

2 a) Jääkö henkilö, joka muutoin täyttää – – [tässä] säännöksessä asetetut 'yksityisoppituntien' antajan edellytykset, tämän henkilöpiirin ulkopuolelle, jos hän

– saa maksun koulutustilaisuuksistaan (kokonaan tai osittain) myös silloin, jos tiettyyn koulutustilaisuuteen ei ole ilmoittautunut yhtään osallistujaa mutta hän on jo tehnyt sitä varten ennakkovalmisteluja, tai

– hänelle annetaan toistuvasti ja jatkuvasti huomattavan pitkän ajanjakson ajan tehtäväksi vastaavien opetus- ja koepalvelujen suorittaminen tai

– hänellä on välittömän opetustoimintansa lisäksi opetussisällön ja/tai organisaation kannalta merkittävämpi asema kuin kyseisen opintojakson muilla opettajilla?

b) Onko hänen mahdollisesti katsottava jäävän tämän henkilöpiirin ulkopuolelle jo siinä tapauksessa, että hänen tapauksessaan kyseessä on vain yksi näistä tunnusmerkeistä, vai vasta silloin, jos kyseessä on kaksi niistä tai kaikki kolme?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

18 Kahdella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa määrittää sen, onko pääasian kantajan yhtiömiehen harjoittama toiminta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa mainitun ”opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit” -käsitteen mukaista toimintaa.

19 Aluksi on todettava, kuten Euroopan komissio on todennut, että Saksan oikeuden mukaan pääasiassa kyseessä olevaa toimintaa ei ilmeisestikään ole harjoittanut Eulitz GbR itsenäisenä oikeushenkilönä vaan sen yhtiömies Thomas Eulitz. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kiinnostunut kyseisen yhtiömiehen toiminnasta, joka voidaan samaistaa tämän yhtiön itsensä harjoittamaan toimintaan.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

20 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa tulkittava niin, että opetus- ja koepalvelut, joita diplomi-insinööri suorittaa yksityisoikeudellisen yhdistyksen muodossa toimivassa koulutuslaitoksessa jatko-opiskelijoille, joilla on jo vähintään arkkitehdin tai insinöörin yliopisto- tai ammattikorkeakoulututkinto tai samanarvoinen koulutus, ja joihin liittyvät opintokurssit päättyvät loppukokeeseen, voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi ”koulu- tai yliopisto-opetukseksi”.

21 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan saksankielisessä versiossa käytetty termi, joka kuuluu ”von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” (sanatarkasti yksityisopettajien antama koulu- tai yliopisto-

opetus) eroaa kuitenkin kaikissa muissa kieliversioissa, jotka kuudennesta direktiivistä on alun perin tehty, käytetyistä termeistä siten, että näissä muissa versioissa tässä säännöksessä tarkoitettu vapautus ei koske suoraan koulu- tai yliopisto-opetusta vaan siihen liittyvää käsitettä, joka on ilmaistu esimerkiksi ranskaksi sanoin ”leçons – – portant sur” (sanatarkasti ”– – koskevat oppitunnit”) (suomenkielisessä versiossa ”– – tueksi antamat – – oppitunnit”).

22 Tästä on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön säädöksen yhdenmukaisen soveltamisen ja näin ollen yhdenmukaisen tulkinnan vaatimus edellyttää, ettei yhtä kieliversiota tarkastella irrallaan muista kieliversioista vaan että sitä tulkitaan sen laatijoiden todellisen tahdon ja laatijoiden tavoitteleman päämäärän mukaisesti ottaen huomioon muun muassa muilla kielillä laaditut versiot (ks. mm. asia 29/69, Stauder, tuomio 12.11.1969, Kok., s. 419, Kok. Ep. I, s. 419, 3 kohta sekä yhdistetyt asiat C-261/08 ja C-348/08, Zurita García ja Choque Cabrera, tuomio 22.10.2009, Kok., s. I-10143, 54 kohta).

23 Nyt käsiteltävässä asiassa on näin ollen ymmärrettävä ensimmäinen kysymys niin, että sillä halutaan tietää, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuiksi ”koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi annetuiksi yksityisoppitunneiksi”.

24 Lisäksi on syytä huomauttaa, että kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, joka kattaa tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan kaiken liiketoiminnan. Kyseisen direktiivin 13 artiklalla tietyt toiminnot kuitenkin vapautetaan arvonlisäverosta (ks. asia C-253/07, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, tuomio 16.10.2008, Kok., s. I-7821, 15 kohta).

25 Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat yhteisön oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 15 kohta; asia C-434/05, Horizon

College, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4793, 15 kohta ja asia C-242/08, Swiss Re Germany Holding, tuomio 22.10.2009, Kok., s. I-10099, 33 kohta).

26 Lisäksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa mainittujen vapautusten tarkoituksena ei ole vapauttaa arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan ne yleishyödylliset toiminnat, jotka on siinä lueteltu ja kuvattu hyvin yksityiskohtaisesti (ks. vastaavasti mm. asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985, Kok., s. 2655, 17 kohta; asia C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomio 20.11.2003, Kok., s. I-13989, 54 kohta; asia C-445/05, Haderer, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4841, 16 kohta ja em. asia Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, tuomion 18 kohta).

27 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. em. asia Horizon College, tuomion 16 kohta; em. asia Haderer, tuomion 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11079, 25 kohta).

28 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa ei ole minkäänlaista määritelmää tässä säännöksessä tarkoitetusta käsitteestä "koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat – – oppitunnit".

29 Tähän käsitteeseen sisältyvistä termeistä "koulu- tai yliopisto-opetus" yhteisöjen tuomioistuin on – vaikka se jättikin eksplisiittisesti antamatta niistä täsmällistä määritelmää – todennut edellä mainitussa asiassa Haderer antamansa tuomion

26 kohdassa, että tämä käsite ei rajoitu yksinomaan opetukseen, joka johtaa kokeisiin pätevyyden saamiseksi tai jossa kouluttaudutaan ammattitoiminnan harjoittamiseen, vaan se sisältää myös muuta toimintaa, jossa opetus annetaan kouluissa tai yliopistoissa oppilaiden tai opiskelijoiden tietojen ja taitojen kehittämiseksi, kunhan tämä toiminta ei ole puhtaasti virkistysluonteista.

30 Termistä ”opetus” on huomautettava oikeuskäytännössä jo todetun, että vaikka tietojen ja taitojen välitys opettajan ja opiskelijoiden välillä on erityisen tärkeä tekijä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetussa opetustoiminnassa, tällainen opetustoiminta muodostuu tekijöistä, joihin kuuluvat samanaikaisesti paitsi ne, jotka liittyvät opettajien ja opiskelijoiden välisiin suhteisiin, myös ne, jotka muodostavat oppilaitoksen, jossa opetusta tarjotaan, organisatoriset puitteet (ks. vastaavasti em. asia Horizon College, tuomion 18–20 kohta).

31 Sama termi on ymmärrettävä analogisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan yhteydessä.

32 Kuten tämän tuomion 21 kohdassa on esitetty, tässä viimeksi mainitussa säännöksessä mainittu vapautus ei kuitenkaan kohdistu suoraan koulu- tai yliopisto-opetukseen, vaan – muissa kieliversioissa kuin saksankielisessä versiossa – tähän liittyvään käsitteeseen, joka on ranskaksi ilmaistu sanoin ”leçons – – portant sur” (”– – koskevat oppitunnit”). Termi ”leçons” (oppitunnit) on ymmärrettävä tässä yhteydessä niin, että se kattaa tietojen ja taitojen välityksen opettajan ja oppilaiden tai opiskelijoiden välillä.

33 Tästä seuraa se, että vaikka palveluja, jotka opettaja suorittaa koulutuslaitoksessa, ei väistämättä voida, kun kaikki muut seikat jätetään huomiotta, katsoa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitetuksi koulu- tai

yliopisto-opetukseksi, tällaiset palvelut voivat kuitenkin kuulua samassa säännöksessä olevaan käsitteeseen ”opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat – – oppitunnit” siltä osin kuin niihin kuuluu pääasiallisesti tietojen ja taitojen välitys opettajan ja oppilaiden tai opiskelijoiden välillä sellaisen koulutuksen yhteydessä, jolla voidaan kouluttautua ammattitoiminnan harjoittamiseen.

34 Kuten Saksan hallitus katsoo, tässä kohtaa on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan tulkinnan kannalta merkityksetöntä, että säännöksessä oleva vapautus on sekä saksankielisessä versiossa että muissa kieliversioissa sanamuodoltaan suppeampi kuin kyseisen alakohdan i alakohdassa tarkoitetun vapautuksen sanamuoto erityisesti siksi, että toisin kuin tässä alakohdassa, j alakohdassa ei mainita eksplisiittisesti koulu- tai yliopisto-opetuksen lisäksi ammattikoulutusta.

35 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itsekin toteaa, ei ole syytä tehdä eroa arvonlisäverotuksen kannalta oppilaille tai opiskelijoille annettavan perusopintotasoisen koulu- tai yliopisto-opetuksen ja sellaisen opetuksen, jota annetaan jatko-opiskelijoille, joilla on jo koulu- tai yliopistotutkinto ja jotka tämän tutkinnon perusteella jatkavat ammattikoulutustaan, välillä. Tämä koskee myös tällaisen opetuksen tueksi annettavia oppitunteja.

36 On myös todettava, kuten komissio on katsonut, että tällainen erottelu saattaa olla vaikeaa opetettavien aineiden osalta. Vaikka onkin totta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitetun vapautuksen kuvaamiseksi käytettyjä termejä on tulkittava suppeasti, käsitteen ”koulu- tai yliopisto-opetus” erityisen suppea tulkinta aiheuttaisi vaaran arvonlisäverojärjestelmän soveltamisesta eri tavoin eri jäsenvaltioissa, koska jäsenvaltioiden koulutusjärjestelmät on järjestetty erilaisten sääntöjen mukaan. Tällaiset eroavaisuudet olisivat ristiriidassa tämän tuomion 25 kohdassa mainitun oikeuskäytännön vaatimusten kanssa (ks. em. asia Haderer, tuomion 24 kohta).

37 Tästä näkökulmasta katsottuna Eulitzin muun kuin varsinaisen opetustoiminnan, kuten kuulustelijana toimimisen ja tämän tuomion 11 kohdassa mainittujen muiden tehtävien osalta on todettava, että tällaisen toiminnan voidaan katsoa kuuluvan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitetun ”oppituntien” käsitteeseen ainoastaan siinä tapauksessa, että toiminta pääasiallisesti suoritetaan opettajan ja oppilaiden tai opiskelijoiden välillä tapahtuvan tietojen ja taitojen välityksen yhteydessä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tarvittaessa tutkittava, onko asia näin pääasiassa kyseessä olevan toiminnan osalta.

38 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa on tulkittava niin, että opetuspalvelut, joita diplomi-insinööri suorittaa yksityisoikeudellisen yhdistyksen muodossa toimivassa koulutuslaitoksessa jatko-opiskelijoille, joilla on jo vähintään arkkitehdin tai insinöörin yliopisto- tai ammattikorkeakoulututkinto tai samanarvoinen koulutus, ja joihin liittyvät opintokurssit päättyvät loppukokeeseen, voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuiksi ”– – koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi annettaviksi – – oppitunneiksi”. Tällaisiin oppitunteihin voidaan lukea myös muu kuin varsinainen opetustoiminta, jos tällainen toiminta pääasiallisesti toteutetaan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi opettajan ja oppilaiden tai opiskelijoiden välillä tapahtuvan tietojen ja taitojen välityksen yhteydessä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tarvittaessa tutkittava, voidaanko kaikki pääasiassa kyseessä oleva toiminta katsoa kyseisessä säännöksessä tarkoitetuiksi ”koulu- tai yliopisto-opetuksen” tueksi annettaviksi ”oppitunneiksi”.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

39 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa pääasiallisesti tietää, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa katsoa Eulitzin, joka on pääasian kantajan yhtiömies, kaltaisen henkilön antaneen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja”.

40 Kysymyksen sanamuodosta käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää mahdollisena sitä, että Eulitz GbR:n voidaan Thomas Eulitzin välityksellä katsoa antavan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja”, mutta mainitun tuomioistuimen mukaan kysymyksessä luetellut olosuhteet saattavat vaikuttaa tähän luonnehdintaan.

41 Kuten kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan sanamuodosta käy ilmi, jotta oppitunteihin voidaan soveltaa kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta, ei riitä, että ne annetaan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi, vaan niiden on myös oltava ”opettajan antamia yksityisoppitunteja” (ks. em. asia Haderer, tuomion 28 kohta).

42 Tässä yhteydessä on huomautettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia vapautuksia koskevia, tämän tuomion 27 kohdassa esitettyjä tulkintasääntöjä on sovellettava niihin erityisiin edellytyksiin, joita näiden vapautusten saamiselle on asetettu, ja varsinkin niihin edellytyksiin, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta tai henkilöllisyyttä (ks. vastaavasti asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok., s. I-4947, 16–20 kohta; asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4427, 23 kohta ja em. asia Haderer, tuomion 19 kohta).

43 Pääasiassa on kiistatonta, että Eulitz on toiminut ainakin pääasiallisesti opettajana. Tätä eivät Finanzamt tai muut asianosaiset ole ainakaan kiistäneet tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan nojalla esittämissään huomautuksissa.

44 Pääasiassa nousee kuitenkin esiin kysymys siitä, voidaanko Eulitzin toiminta katsoa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitetuiksi ”yksityisoppitunneiksi”.

45 Tältä osin komissio väittää edellä mainitussa asiassa Haderer annetun tuomion 33 kohtaan vedoten, että koska Eulitzilla näyttää olleen siviili- ja vero-oikeudellisesti itsenäisen ammatinharjoittajan asema, hän on toiminut yksityisesti ja näin ollen kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen ”yksityisoppituntien” antajana.

46 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy kyllä ilmi, että pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona Saksan tulliviranomaiset katsoivat, että Eulitz GbR täytti Thomas Eulitzin välityksellä kuudennen direktiivin 4 artiklassa olevat edellytykset arvonlisäverovelvolliseksi toteamisesta, erityisesti artiklan 2 kohdassa mainitun taloudellisen toiminnan ”itsenäisesti” toteuttamisen osalta.

47 Se, että EIPOS-laitoksen ja Eulitzin, joka on pääasian kantajan yhtiömies, välillä ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainittujen suhteiden kanssa analogista alisteisuussuhdetta, ei ole itsessään riittävä peruste sille, että kyseisen yhtiömiehen toiminta voitaisiin katsoa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitetuksi ”yksityisoppituntien” antamiseksi.

48 Kuten Saksan hallitus näet korostaa, pelkästään sen perusteella, että taloudellinen toiminta toteutetaan itsenäisesti ja että muut kuudennen direktiivin 4 artiklassa olevat arvonlisäverovelvolliseksi toteamista koskevat edellytykset täyttyvät, ei voida tehdä sitä johtopäätöstä, että opettaja, jolla ei ole työsopimusta tai muuta tällaisesta sopimuksesta johtuvan suhteen kanssa analogista alisteisuussuhdetta, harjoittaisi taloudellista toimintaa antamalla kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja”. Jos asia olisi näin, ”yksityisoppituntien” antamisen käsitteellä ei olisi itsenäistä merkitystä, koska kaikki opettajat, jotka täyttävät kyseisen direktiivin 4 artiklan edellytykset arvonlisäverovelvolliseksi toteamisesta, olisivat automaattisesti saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja” antavia opettajia.

49 On mahdollista, että tämän tuomion 45 kohdassa esitetyt komission perustelut perustuvat ensinnäkin Saksan kansallisen lainsäädännön relevanttien säännösten sanamuotoon ja toisaalta siihen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan saksankielisessä versiossa käytetyt termit voidaan, kuten tämän tuomion 21 kohdassa on todettu, ymmärtää niin, että ne koskevat kaikkia sellaisen opettajan antamia oppitunteja, joka ei ole opetuslaitoksen palkkaama työntekijä.

50 Tästä on kuitenkin todettava, että tietyn liiketoimen kuuluminen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin tai sen vapauttaminen arvonlisäverosta ei yhtäältä voi riippua siitä, miten sitä on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Haderer, tuomion 25 kohta). Toisaalta, kuten tämän tuomion 22 kohdasta käy ilmi, yhteisön direktiivien yhdenmukaisen tulkinnan välttämättömyys estää sen, että epävarmassa tilanteessa tietyn säännöksen sanamuotoa tarkasteltaisiin erikseen, ja edellyttää päinvastoin, että sitä tulkitaan ja sovelletaan muilla virallisilla kielillä laadittujen versioiden valossa (ks. myös em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-199/08, Eschig, tuomio 10.9.2009, Kok., s. I-8295, 54 kohta).

51 Useista muista kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdan kieliversioista kuin saksankielisestä versiosta ilmeneekin, että tämän tuomion 49 kohdassa esitetty kyseisen säännöksen tulkinta ei saa tukea niiden sanamuodoista (ks. mm. ranskankielisen version lisäksi englanninkielinen versio (”tuition given privately by teachers and covering school or university education”), italiankielinen versio (”le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all’insegnamento scolastico o universitario”), puolankielinen versio (”nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką”), portugalinkielinen versio (”As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário”), suomenkielinen versio (”opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit”) ja ruotsinkielinen versio (”undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”)).

52 Tarvitsematta tutkia toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä lueteltuja kolmea tilannetta, on joka tapauksessa huomautettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että

Eulitz on toiminut opettajana ulkopuolisen EIPOS-laitoksen järjestämään täydennyskoulutukseen kuuluvan opetustoiminnan yhteydessä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen omien toteamusten mukaan mainittu laitos – eikä Eulitz – on vastannut oppilaitoksesta, jossa Thomas Eulitz antoi oppitunteja, ja se on tarjonnut koulutuspalvelut kyseiseen opetukseen osallistuville.

53 Kuten Saksan ja Kreikan hallitukset katsovat, tämä tilanne itsessään sulkee pois sen mahdollisuuden, että Thomas Eulitzin – ja siten Eulitz GbR:n – voitaisiin katsoa antaneen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdassa tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja”. Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä luetellut tilanteet, otettiinpa ne huomioon yhdessä tai erikseen, eivät voi vaikuttaa niin, että johtopäätös olisi toisenlainen.

54 Myös edellä mainitussa asiassa Haderer annetussa tuomiossa tehdyt maininnat ovat tämänsuuntaisia. Kyseisen tuomion 33–35 kohdassa näet lausuttiin, että kun otettiin huomioon kyseisen tapauksen olosuhteet, oli ilmeistä – mikä kansallisen tuomioistuimen tuli tutkia – että Haderer oli asetettu opettajaksi sellaisen ulkopuolisen yhteisön käyttöön, joka maksoi hänelle korvauksen siitä, että hän tarjosi palveluja kyseisen yhteisön hallinnoiman koulutusjärjestelmän hyväksi, ja näin ollen ei voitu katsoa, että Hadererin asemassa oleva henkilö antoi ”yksityisoppitunteja”.

55 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa on tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa Eulitzin kaltaisen henkilön, joka on pääasian kantajan yhtiömies ja joka suorittaa opetuspalveluja ulkopuolisen laitoksen järjestämien koulutustilaisuuksien yhteydessä, ei voida katsoa antaneen tässä säännöksessä tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja”.

Oikeudenkäyntikulut

56 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa on tulkittava niin, että opetuspalvelut, joita diplomi-insinööri suorittaa yksityisoikeudellisen yhdistyksen muodossa toimivassa koulutuslaitoksessa jatko-opiskelijoille, joilla on jo vähintään arkkitehdin tai insinöörin yliopisto- tai ammattikorkeakoulututkinto tai samanarvoinen koulutus, ja joihin liittyvät opintokurssit päättyvät loppukokeeseen, voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuiksi ”– – koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi annettaviksi – – oppitunneiksi”. Tällaisiin oppitunteihin voidaan lukea myös muu kuin varsinainen opetustoiminta, jos tällainen toiminta pääasiallisesti toteutetaan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi opettajan ja oppilaiden tai opiskelijoiden välillä tapahtuvan tietojen ja taitojen välityksen yhteydessä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tarvittaessa tutkittava, voidaanko kaikki pääasiassa kyseessä oleva toiminta katsoa kyseisessä säännöksessä tarkoitetuiksi ”koulu- tai yliopisto-opetuksen” tueksi annettaviksi ”oppitunneiksi”.

2) Kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaa on tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa

Eulitzin kaltaisen henkilön, joka on pääasian kantajan yhtiömies ja joka suorittaa opetuspalveluja ulkopuolisen laitoksen järjestämien koulutustilaisuuksien yhteydessä, ei voida katsoa antaneen tässä säännöksessä tarkoitettuja ”yksityisoppitunteja”.

Allekirjoitukset