Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

14. märts 2019*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punktid i ja j – Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides – Kooli- või ülikooliharidus – Mõiste – Sõiduõpe autokoolis

Kohtuasjas C-449/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 16. märtsi 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. juulil 2017, menetluses

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

versus

Finanzamt Wolfenbüttel,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta esimese koja presidendi ülesannetes, kohtunikud A. Arabadjiev, E. Regan (ettekandja), C. G. Fernlund ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: üksuse juhataja M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– A & G Fahrschul-Akademie GmbH, esindajad: *Steuerberater* D. Hippke ja *Rechtsanwalt* A. Hüttl,

– Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,

– Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Urbani Neri,

– Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

– Soome valitsus, esindaja: S. Hartikainen,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja B.-R. Killmann,

olles 3. oktoobri 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punkte i ja j.

2 Taotlus on esitatud A & G Fahrschul-Akademie GmbH (edaspidi „A & G“) ja Finanzamt Wolfenbütteli (Wolfenbütteli maksuamet, Saksamaa; edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega vabastada käibemaksust sõiduõppeteenused, mida osutab A & G Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. detsembri 2006. aasta direktiivi 2006/126/EÜ juhilubade kohta (ELT 2006, L 403, lk 18) artikli 4 lõike 4 tähenduses B- ja C1-kategooria sõiduki juhiloa saamiseks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 IX jaotis kannab pealkirja „Maksuvabastused“. Selles jaotises asub muu hulgas 2. peatükk „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, kus on artikli 132 lõikes 1 sätestatud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

„[…]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

j) õpetajate antav eraõpe kooli- või ülikoolihariduse raames;

[…]“.

Direktiiv 2006/126

4 Direktiivi 2006/126 põhjenduses 8 on märgitud:

„Liiklusohutust silmas pidades tuleks ette näha juhilubade väljastamise miinimumnõuded. Sõidueksamite ja loa andmise nõudeid tuleb ühtlustada. Selleks tuleks määratleda veokite juhtimiseks vajalikud teadmised, oskused ja käitumine, võtta sõidueksami ülesehituses neid mõisteid arvesse ning määratleda uuesti veokite juhtimiseks vajaliku füüsilise ja vaimse sobivuse miinimumnõuded.“

5 Selle direktiivi artiklis 4 on ette nähtud:

„1. Artiklis 1 sätestatud juhiluba annab õiguse juhtida allpool määratletud kategooriate mootorsõidukeid. Juhiloa võib väljastada alates iga kategooria jaoks määratletud vanuse alampiirist. „Mootorsõiduk“ on igasugune teel oma jõuallika abil iseliikuv sõiduk, välja arvatud rööbassõiduk.

[…]

4. Veokid:

[…]

b) B-kategooria:

veokid, mille lubatud täismass ei ületa 3500 kg ja mis on kavandatud ja valmistatud vedama lisaks juhile veel kuni kaheksat sõitjat; selle kategooria veokeid võib ühendada haagisega, mille lubatud täismass ei ületa 750 kg.

[…]

d) C1-kategooria:

muud kui D1- või D-kategooria veokid, mille lubatud täismass on üle 3500 kg, kuid mitte üle 7500 kg, ning mis on kavandatud ja valmistatud vedama lisaks juhile veel kuni kaheksat sõitjat; selle kategooria veokeid võib ühendada haagisega, mille lubatud täismass ei ületa 750 kg;

[…]“.

Saksa õigus

6 Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) 21. veebruaril 2005 avaldatud redaktsioonis (*BGBl.* 2005 I, lk 386) § 4 punkti 21 kohaselt on selle seaduse § 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvatest tehingutest maksust vabastatud:

„a) vahetult koolituse ja hariduse eesmärgil osutatavad teenused, mida pakuvad erakoolid ja teised üldharidus- või kutseõppeasutused,
   aa) kui nad on põhiseaduse (Grundgesetz) artikli 7 lõike 4 kohaselt saanud tegevusloa või on lubatud liidumaa seadusega, või
   bb) kui liidumaa pädev ametiasutus annab tõendi, et nad valmistavad nõuetekohaselt ette teatud ametiks või teatud avalik-õiguslikule juriidilisele isikule sooritatavaks eksamiks,

b) vabakutseliste õpetajate õpetamisteenus, mis on osutatud vahetult koolituse ja hariduse eesmärgil
   aa) ülikoolides ülikooli raamseaduse (Hochschulrahmengesetz) §-de 1 ja 70 tähenduses ja avalikes üldharidus- või kutseõppekoolides, või
   bb) erakoolides ja teistes üldharidus- või kutseõppeasutustes, kui need vastavad alapunktis a esitatud tingimustele;

[…]“.

7 Määruse isikute liiklusesse lubamise kohta (Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr) 13. detsembril 2010 kehtinud redaktsioonis (*BGBl.* 2010 I, lk 1980) §-is 6 on sätestatud:

„(1) Juhiluba väljastatakse järgmiste kategooriate jaoks:

[…]

B-kategooria: [direktiivi 2006/126 artikli 4 lõike 4 punkt b]

[…]

C1-kategooria: [direktiivi 2006/126 artikli 4 lõike 4 punkt d]

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 A & G tegutseb piiratud vastutusega äriühingu vormis autokooli pidajana. Väljastatud arvetel ei näidanud ta eraldi ära võlgnetavat käibemaksusummat. 2010. aasta maksuaasta puhul (edaspidi „kõnealune ajavahemik“) deklareeris ta kõigepealt maksustatava käibe. Maksuhaldur kinnitas A & G käibemaksu deklareerimise.

9 22. detsembri 2014. aasta kirjas palus A & G tema võlgnetava käibemaksusumma korrigeerimist null euroni, millest maksuhaldur keeldus. Maksuhalduri otsuse peale A & G esitatud vaie ja kaebus jäeti rahuldamata. Finanzgericht (maksukohus, Saksamaa) leidis muu hulgas, et A & G ei saa tugineda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis j viidatud maksuvabastusele. A & G osutatavad teenused, mis seisnevad sõiduki juhtimise teoreetilises koolituses ja praktilises õppes, ei kuulu selle sätte tähenduses mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ kohaldamisalasse, kuna koolis liiklusõpet puudutava soovituse kohaselt, mis kehtis kõnealusel ajavahemikul, ei olnud praktiline juhtimisõpe sellise hariduse nõutav ega soovitatav osa.

10 A & G vaidlustas Finanzgerichti (maksukohus) otsuse kassatsiooni korras eelotsusetaotluse esitanud kohtus, milleks on Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Sellega seoses märgib ta eelkõige, et liikmesriigi seadusandja taotletav eesmärk autokoolis sõiduki juhtima õppimisel on koolitada vastutustundlikke liiklejaid.

11 Lisaks täidavad sama eesmärki autokooli pakutav praktiline sõiduõpe ning muu hulgas Allgemeiner Deutscher Automobil-Clubi (Saksa autoklubi) korraldatavad liiklusohutuse kursused. Seega on neutraalsuse põhimõttega vastuolus see, kui neid sarnaseid teenuseid maksustatakse erinevalt.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et liikmesriigi õigust arvestades ei ole A & G pakutavad teenused maksust vabastatud, kuna A & G ei vasta käibemaksuseaduse 21. veebruaril 2005 avaldatud redaktsioonis § 4 punkti 21 alapunktis a või b sätestatud tingimustele. Siiski leiab see kohus, et A & G võiks tugineda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile i või j.

13 Sellega seoses on eelotsusetaotluse esitanud kohus arvamusel, et põhikohtuasja kaebaja tegevus kuulub direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses mõiste „kooli- ja ülikooliharidus“ kohaldamisalasse.

14 Seevastu on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlus asjaolu suhtes, kas A & G vastab teistele neis sätetes kehtestatud tingimustele, kuna see kohus ei ole kindel ei selles, kas A & G-d saab lugeda avalik-õiguslike organisatsioonidega „sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsiooniks“

selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses, ega selles, kas A & G tegevust saab lugeda kooli- või ülikoolihariduse raames õpetajate antavaks eraõppeks selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti j tähenduses.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kooli- või ülikoolihariduse mõiste direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punktides i ja j hõlmab sõiduõpet B- ja C1-kategooria juhilubade saamiseks?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [põhikohtuasja] kaebaja kvalifitseerimine direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses „sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsiooniks“ võib tuleneda sõiduõpetaja eksamit ning sõiduõpetaja ja autokooli litsentsi väljastamist reguleerivatest sätetest [25. augusti 1969. aasta sõiduõpetaja seaduses (Gesetz über das Fahrlehrerwesen)], samuti avalikust huvist koolitada autokooli õpilasi kindlateks, vastutustundlikeks ja keskkonnateadlikeks liiklejateks?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas mõiste „õpetajate antav eraõpe“ direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti j tähenduses eeldab, et maksukohustuslase puhul on tegemist füüsilisest isikust ettevõtjaga?

4. Kui teisele ja kolmandale küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis kas koolitaja on „eraõpet andev õpetaja“ direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti j tähenduses ainult juhul, kui ta tegutseb enda nimel ja omal vastutusel, või peab „eraõpet andev õpetaja“ vastama ka teistele tingimustele?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

16 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab sellise autokooli sõiduõpet, nagu on kõne all põhikohtuasjas, selleks et saada direktiivi 2006/126 artikli 4 lõikes 4 viidatud B- ja C1-kategooria sõiduki juhiluba.

17 Direktiivi 2006/112 artiklis 132 nähakse ette maksuvabastused, mille eesmärk – nagu kinnitab selle peatüki pealkiri, kuhu kõnealune artikkel kuulub – on soodustada teatavaid avalikes huvides tegevusi. Siiski ei hõlma need maksuvabastused kõiki avalikes huvides tegevusi, vaid üksnes neid, mis on selles loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad nimetatud maksuvabastused endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt selle kohta 26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Direktiivi 2006/112 artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need kujutavad endast erandit selle direktiivi artiklist 2 tulenevast üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane tasu eest osutab. Sellegipoolest ei tähenda niisugune kitsa tõlgendamise nõue, et direktiivi artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleks tõlgendada nii, et need maksuvabastused kaotavad oma mõju (4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Kohane on meenutada, et selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktides i ja j puudub mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ määratlus.

21 Tegelikult on Euroopa Kohus esiteks leidnud, et õppejõu ja õpilaste vahel toimuv teadmiste ja oskuste edasiandmine on õppetegevuse eriti tähtis osa (14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 18).

22 Teiseks on Euroopa Kohus täpsustanud, et mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 tähenduses ei piirdu ainult õppega, mis viib kvalifikatsiooni saamiseks eksamiteni või mis võimaldab kutsetegevusega tegelemiseks saada väljaõppe, vaid see hõlmab ka teisi tegevusi, mille jaoks õpilaste või üliõpilaste teadmiste ja oskuste arendamiseks koolides või ülikoolides õpetust jagatakse, eeldusel et need tegevused ei ole olemuselt puhtalt meelelahutuslikud (28. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Sellega seoses tuleb tõdeda, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 35, et kõnealusest väljakujunenud kohtupraktikast selgub, et tegevus, mis olemuselt ei ole puhtalt meelelahutuslik, võib kuuluda mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ kohaldamisalasse, tingimusel et õpe toimub koolis või ülikoolis.

24 Seega hõlmab mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tegevusi, mis eristuvad nii oma spetsiifilise laadi kui ka raamistiku tõttu, milles need aset leiavad (vt selle kohta 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 20).

25 Sellest tuleneb, et nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktides 13–17, soovis liidu seadusandja selle mõiste abil silmas pidada teatud liiki haridussüsteemi, mis on ühine kõigile liikmesriikidele, sõltumata iga riigisisese süsteemi eripärast.

26 Järelikult viitab mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ seoses käibemaksusüsteemiga üldjuhul teadmiste ja oskuste edastamise integreeritud süsteemile, mis hõlmavad õppeainete laia ja mitmekesist valikut, ning nende teadmiste ja oskuste süvendamist ja arendamist õpilaste ja üliõpilaste poolt järk-järgult vastavalt nende arengule ja nende spetsialiseerumisele erinevatel selle süsteemi moodustavatel astmetel.

27 Nendest kaalutlustest lähtudes tuleb analüüsida, kas sellise autokooli sõiduõpe, nagu on põhikohtuasja kaebaja, selleks et saada direktiivi 2006/126 artikli 4 lõikes 4 viidatud B- ja C1-kategooria sõiduki juhiluba, võib kuuluda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ kohaldamisalasse.

28 Käesoleval juhul väidab põhikohtuasja kaebaja, et sõidu õpetamine, millega ta tegeleb, hõlmab samal ajal nii praktiliste kui teoreetiliste teadmiste edastamist, mis on vajalikud B- ja C1-kategooria sõiduki juhiloa saamiseks, ning et sellise õppe eesmärk ei ole puhtalt meelelahutuslik, kuna sellise juhiloa omamine võib muu hulgas vastata kutsealastele vajadustele. Seega kuulub sel eesmärgil antav õpe direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ kohaldamisalasse.

29 Siiski tuleb märkida, et mootorsõiduki juhtimise õpetamine sellises autokoolis, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kui see tõesti hõlmab erinevaid praktilisi ja teoreetilisi teadmisi, jääb sellegipoolest eriõppeks, mis ise ei ole võrdsustatav õppeainete laia ja mitmekesise valiku puhul teadmiste ja oskuste edastamise, süvendamise ja arendamisega, mis on omane kooli- või ülikooliharidusele.

30 Eespool toodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma sellise autokooli sõiduõpet, nagu on kõne all põhikohtuasjas, selleks et saada direktiivi 2006/126 artikli 4 lõikes 4 viidatud B- ja C1-kategooria sõiduki juhiluba.

Teine kuni neljas küsimus

31 Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele kuni neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

32 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma sellise autokooli sõiduõpet, nagu on kõne all põhikohtuasjas, selleks et saada Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. detsembri 2006. aasta direktiivi 2006/126/EÜ juhilubade kohta artikli 4 lõikes 4 viidatud B- ja C1-kategooria sõiduki juhiluba.

Allkirjad