

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 14 mars 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 i och j – Undantag för vissa verksamheter av allmänintresse – Skolundervisning eller universitetsutbildning – Begrepp – Körkortsundervisning som tillhandahålls av en trafikskola”

I mål C-449/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 16 mars 2017, som inkom till domstolen den 26 juli 2017, i målet

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

mot

Finanzamt Wolfenbüttel

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta, tillika tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna A. Arabadjiev, E. Regan (referent), C.G. Fernlund och S. Rodin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 juni 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A & G Fahrschul-Akademie GmbH, genom D. Hippke, Steuerberater, och A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- Österrikes regering, genom G. Eberhard, i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,
 - Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 3 oktober 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
- följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 132.1 i och j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan A & G Fahrschul-Akademie GmbH (nedan kallat A & G) och Finanzamt Wolfenbüttel (skattekontoret i Wolfenbüttel, Tyskland, nedan kallat skattekontoret) angående skattekontorets beslut att inte medge undantag från mervärdesskatten för trafikskoletjänster som tillhandahållits av A & G i syfte att eleverna ska kunna erhålla körkort för fordon i kategori B och C1, som avses i artikel 4.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/126/EG av den 20 december 2006 om körkort (EUT L 403, 2006, s. 18).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

3 Avdelning IX i direktiv 2006/112 har rubriken ”Undantag från skatteplikt”. Denna avdelning innehåller bland annat ett kapitel 2, som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. I artikel 132.1 i detta kapitel stadgas att medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

j) Undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning.

...”

Direktiv 2006/126

4 I skäl 8 i direktiv 2006/126 anges följande:

5 ”Av trafiksäkerhetsskäl bör minimikrav fastställas för utfärdande av körkort. Det behövs en harmonisering av normerna för förarprov och utfärdande av körkort. I detta syfte bör de kunskaper, den förmåga och det beteende som är nödvändiga för att framföra motorfordon fastställas, och

förarprovet bör utformas enligt dessa koncept. Minimikraven i fråga om fysisk och psykisk lämplighet för att framföra sådana fordon bör definieras på nytt.”

6 I artikel 4 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Det körkort som anges i artikel 1 ger behörighet att föra motordrivna fordon i de kategorier som definieras nedan. Det får utfärdas från den åldersgräns som anges för varje kategori. Med motordrivna fordon avses varje med motor försett fordon som av egen kraft kan framföras på väg och som inte är spårbundet.

...

4. motorfordon:

...

b) Kategori B:

Motorfordon med en tillåten totalvikt som inte överstiger 3 500 kg och som är konstruerade och tillverkade för att ta högst åtta passagerare utöver föraren. Till motorfordon i denna kategori får en släpvagn kopplas med en tillåten totalvikt som inte överstiger 750 kg.

...

d) Kategori C1:

Motorfordon som inte ingår i kategorierna D1 eller D med en tillåten totalvikt som överstiger 3 500 kg men inte 7 500 kg och som är konstruerade och tillverkade för att ta högst åtta passagerare utöver föraren. Till ett motorfordon i denna kategori får kopplas en släpvagn med en tillåten totalvikt som inte överstiger 750 kg.

7 ...”

Tysk lagstiftning

8 Enligt 4 § punkt 21 Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) i den lydelse som offentliggjordes den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) är följande transaktioner som omfattas av 1 § stycke 1 punkt 1 i denna lag undantagna från skatteplikt:

”a) Tjänster med omedelbart skol- eller bildningssyfte som tillhandahålls av privatskolor och andra inrättningar för allmän undervisning eller yrkesutbildning,

aa) om de har erhållit ett statligt eller delstatligt godkännande som friskola enligt artikel 7 fjärde stycket i Grundgesetz (grundlagen) eller

bb) om den behöriga delstatsmyndigheten intygar att de i vederbörlig ordning förbereder för ett yrke eller en examen som ska erläggas inför en offentligrättslig juridisk person.

b) Tjänster bestående i undervisning med omedelbart skol- eller bildningssyfte som tillhandahålls av lärare som är egenföretagare

aa) vid högskolor i den mening som avses i 1 och 70 §§ Hochschulrahmengesetz (ramlag för högskolor) och offentliga skolor för allmän undervisning eller yrkesutbildning, eller

bb) vid privatskolor och andra inrättningar för allmän undervisning eller yrkesutbildning, under

förutsättning att de uppfyller villkoren i led a.

...”

9 I 6 § Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (förordning om personers tillträde till vägtrafik), i dess lydelse av den 13 december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 1980), föreskrivs följande:

”Körkort utfärdas för följande kategorier:

10 ...

Kategori B: [artikel 4.4 b i direktiv 2006/126]

11 ...

Kategori C1: [Artikel 4.4 d i direktiv 2006/126]

12 ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 A & G driver en trafikskola i den juridiska formen av ett aktiebolag. I de fakturor som bolaget utfärdade angavs inte separat något belopp för mervärdesskatt. Inledningsvis deklarerade bolaget en beskattningsbar omsättning för räkenskapsåret 2010 (nedan kallat den aktuella perioden). Skattemyndigheten godtog mervärdesskattedeklarationen från A & G.

14 Genom en skrivelse av den 22 december 2014 begärde A & G att det belopp som bolaget skulle betala i mervärdesskatt skulle sättas ned till noll euro. Skattekontoret avslog denna begäran. Såväl A & G:s klagomål mot skattekontorets beslut som dess överklagande av detta beslut avslogs. Finanzgericht (skattedomstolen, Tyskland) ansåg bland annat att A & G inte med framgång kunde åberopa undantaget i artikel 132.1. j i direktiv 2006/112. Enligt Finanzgericht omfattas nämligen de tjänster som tillhandahålls av A & G, vilka består i att ge teoretisk och praktisk körkortsundervisning, inte av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, eftersom, i enlighet med en rekommendation om trafikutbildning i skolan som var i kraft under perioden i fråga, praktisk körkortsundervisning varken var en nödvändig eller önskvärd del av en sådan utbildning.

15 A & G överklagade detta avgörande från Finanzgericht (skattedomstolen) till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland). A & G gjorde bland annat gällande att det mål som eftersträvas av den nationella lagstiftaren när det gäller körkortsundervisning i en trafikskola är att utbilda ansvarsfulla trafikanter.

16 I övrigt är målsättningen med de praktiska körlektionerna som ges av en trafikskola densamma som för trafiksäkerhetsträningen som organiseras av bland annat Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (tyska automobilklubben). Det strider således mot neutralitetsprincipen att beskatta dessa jämförbara tjänster på olika sätt.

17 Den hänskjutande domstolen har angett att enligt den nationella lagstiftningen är de tjänster som A & G tillhandahåller inte undantagna från skatteplikt, i den mån detta bolag inte uppfyller villkoren som uppställs i 4 § punkt 21 a eller b lagen om mervärdesskatt, i den lydelse som offentliggjordes den 21 februari 2005. Enligt den hänskjutande domstolens bedömning skulle dock A & G kunna åberopa artikel 132.1 i eller j i direktiv 2006/112.

18 Härvidlag lutar den hänskjutande domstolen åt att A & G:s verksamhet omfattas av begreppet "skolundervisning och universitetsutbildning" i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112.

19 Däremot hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida A & G uppfyller de övriga kriterier som fastställs i denna bestämmelse, eftersom det är tveksamt om bolaget kan betraktas som en "organisation som är erkänd som organ med liknande syften" som offentligrättsliga organ, i den mening som avses i artikel 132.1 i) i nämnda direktiv eller om dess verksamhet kan betraktas som undervisning som ges privat av lärare och som avser skolundervisning eller universitetsutbildning i den mening som avses i artikel 132.1 j i nämnda direktiv.

20 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Omfattar begreppet 'skolundervisning eller universitetsutbildning' i artikel 132.1 i och j i [direktiv 2006/112] undervisning vid en trafikskola som tillhandahålls för att eleverna ska erhålla körkort i kategorierna B och C1?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Kan ett erkännande av klaganden [i det nationella målet] som en "organisation [som är erkänd som ett organ] med liknande syften i den mening som avses i artikel 132.1 i) i [direktiv 2006/112] följa av lagbestämmelserna om prov för trafiklärare och godkännande av trafiklärare och trafikskolor i [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (lagen om trafiklärare) av den 25 augusti 1969], och av allmänintresset att säkerställa att trafikskoleelever utbildas till säkra, ansvarsfulla och miljömedvetna trafikanter?

3) Om den andra frågan besvaras nekande: Förutsätter uttrycket 'undervisning som ges privat av lärare' i artikel 132.1 j) i [direktiv 2006/112] att den beskattningsbara personen är en enmansföretagare?

4) Om den andra och den tredje frågan besvaras nekande: Är en person som ger undervisning redan en privatlärare i den mening som avses i artikel 132.1 j) i [direktiv 2006/112] om denne handlar för egen räkning och på eget ansvar eller ska det ställas ytterligare villkor för rekvisitet privatlärare?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det omfattar körkortsundervisning som tillhandahålls av en trafikskola, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att eleverna ska erhålla körkort i kategorierna B och C1, som avses i artikel 4.4 i direktiv 2006/126.

22 I artikel 132 i direktiv 2006/112 föreskrivs undantag från skatteplikt för verksamheter som, såsom framgår av rubriken på det kapitel som artikeln ingår i, avser att främja vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Dessa undantag omfattar dock inte alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de verksamheter som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse (dom av den 4 maj 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

23 Enligt domstolens praxis är dessa undantag självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 26 oktober 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

24 De uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen, som följer av artikel 2 i direktivet, att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som görs mot ersättning. Denna regel om restriktiv tolkning innebär dock inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (dom av den 4 maj 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

25 Det bör noteras att artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112 inte innehåller någon definition av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning".

26 Domstolen har emellertid slagit fast att en lärares förmedling av kunskaper och färdigheter till studenterna utgör en särskilt viktig beståndsdel av undervisningsverksamheten (dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 18).

27 Vidare har domstolen förtydligat att begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som avses i direktiv 2006/112 inte enbart avser utbildning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar nämligen även annan verksamhet som avser undervisning som ges i skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att verksamheten inte enbart utgör en fritidsaktivitet (dom av den 28 januari 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

28 I detta avseende bör det noteras att, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, verksamhet som inte är av ren fritidskaraktär enligt fast rättspraxis kan omfattas av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning", under förutsättning att denna utbildning ges i skolor eller på universitet.

29 Begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning", i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112, omfattar således verksamheter som skiljer sig åt på grund av såväl deras art som det sammanhang i vilket de utövas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 20).

30 Härav följer, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 13–17 i sitt förslag till avgörande, att unionslagstiftaren genom detta begrepp har avsett att hänvisa till en viss typ av utbildningssystem som är gemensamt för alla medlemsstater, oberoende av de specifika särdragen i respektive nationellt system.

31 Begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning", i den mening som avses i mervärdesskattesystemet, hänvisar följaktligen i allmänhet till ett system med integrerad överföring av kunskaper och färdigheter rörande en bred och varierad uppsättning ämnen, samt till elevernas och studenternas fördjupning och utveckling av sådana kunskaper och färdigheter i takt med deras framsteg och deras specialisering inom de olika nivåer som ingår i detta system.

32 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som det ska bedömas om undervisning som tillhandahålls av en trafikskola, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att eleverna ska erhålla körkort i kategorierna B och C1, som avses i artikel 4.4 i direktiv 2006/126, kan omfattas av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112.

33 I förevarande fall har A & G gjort gällande att den körkortsundervisning som trafikskolan tillhandahåller inbegriper överföring av såväl praktiska som teoretiska kunskaper vilka fordras för att erhålla körkort för fordon i kategorierna B och C1 och att syftet med en sådan utbildning inte är rena fritidsändamål, eftersom innehavet av sådana körkort bland annat kan svara mot yrkesrelaterade behov. Enligt A & G omfattas därmed den utbildning som tillhandahålls för detta ändamål av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning", i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112.

34 Det bör dock noteras att även om körkortsundervisningen vid en trafikskola, såsom den som är aktuell i det nationella målet, inbegriper olika såväl praktiska som teoretiska kunskaper, är den icke desto mindre en specialiserad utbildning som i sig inte innebär en överföring av kunskaper och färdigheter rörande en bred och varierad uppsättning ämnen, samt till fördjupning och utveckling av sådana kunskaper och färdigheter, vilket är kännetecknande för skolundervisning eller universitetsutbildning.

35 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande: Begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte omfattar körkortsundervisning som tillhandahålls av en trafikskola, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att eleverna ska erhålla körkort i kategorierna B och C1, som avses i artikel 4.4 i direktiv 2006/126.

Den andra till fjärde frågan

36 Med hänsyn till svaret på den första frågan, saknas anledning att besvara den andra till fjärde frågan.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som avses i artikel 132.1 i och j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte omfattar körkortsundervisning som tillhandahålls av en trafikskola, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att eleverna ska erhålla körkort i kategorierna B och C1, som avses i artikel 4.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/126/EG av den 20 december 2006 om körkort.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.