

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

14. marts 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra i) og j) – fritagelse til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse – skole- og universitetsundervisning – begreb – køreskoleundervisning givet af en køreskole«

I sag C-449/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 16. marts 2017, indgået til Domstolen den 26. juli 2017, i sagen

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

mod

Finanzamt Wolfenbüttel,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne A. Arabadjiev, E. Regan (refererende dommer), C.G. Fernlund og S. Rodin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: kontorchef M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. juni 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- A & G Fahrschul-Akademie GmbH ved Steuerberater D. Hippke og Rechtsanwalt A. Hüttl,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Urbani Neri,
- den østrigske regering ved G. Eberhard, som befuldmægtiget,

- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,
- den finske regering ved S. Hartikainen, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og B.R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. oktober 2018, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem A & G Fahrschul-Akademie GmbH (herefter »A & G«) og Finanzamt Wolfenbüttel (skattemyndigheden i Wolfenbüttel, herefter »Finanzamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage køreskoleundervisning til erhvervelse af kørekort varetaget af A & G med henblik på at opnå kørekort til køretøjer i kategori B og C1, som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/126 af 20. december 2006 om kørekort (EUT 2006, L 403, s. 18), fra moms.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3 Momsdirektivets afsnit IX har overskriften »Afgiftsfritagelser«. Dette afsnit omfatter bl.a. kapitel 2, der har overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, og som omfatter artikel 132, som i stk. 1 fastsætter, at medlemsstaterne fritager følgende transaktioner fra moms:

»[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau

[...]«.

Direktiv 2006/126

4 Ottende betragtning til direktiv 2006/126 har følgende ordlyd:

»Af hensyn til færdselssikkerheden bør der fastsættes mindstekrav for udstedelse af kørekort. Normerne for køreprøver og for udstedelse af kørekort skal harmoniseres. Med henblik herpå bør det fastsættes, hvilke kundskaber og færdigheder samt hvilken adfærd der må kræves for at føre motorkøretøjer, køreprøven bør baseres på disse parametre, og mindstekravene med hensyn til

fysisk og psykisk egnethed til at føre sådanne køretøjer bør defineres på ny.«

5 Direktivets artikel 4 bestemmer:

»1. Det i artikel 1 omhandlede kørekort giver ret til at føre de kategorier af motorkøretøjer, der er defineret nedenfor. Det kan udstedes fra den aldersgrænse, der er fastsat for hver kategori. Ved et motorkøretøj forstås ethvert køretøj, som er forsynet med motor som drivkraft, og som kan køre på vej ved egen kraft, men som ikke kører på skinner.

[...]

4. Biler:

[...]

b) kategori B:

biler med en tilladt totalmasse på ikke over 3 500 kg, som er konstrueret og fremstillet til befordring af højst otte personer foruden føreren; til biler i denne kategori kan der kobles et påhængskøretøj med en tilladt totalmasse på ikke over 750 kg

[...]

d) kategori C1:

biler, bortset fra biler af kategori D1 eller D, som har en tilladt totalmasse på over 3 500 kg, men ikke over 7 500 kg, og som er konstrueret og fremstillet til befordring af højst otte personer foruden føreren; til biler af denne kategori kan der kobles et påhængskøretøj med en tilladt totalmasse på ikke over 750 kg

[...]«

Tysk ret

6 I henhold til § 4, nr. 21), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der blev offentliggjort den 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), er de transaktioner, der falder ind under denne lovs § 1, stk. 1, nr. 1), fritaget for afgift:

»a) ydelser, der direkte tjener skole- eller uddannelsesformål, og som leveres af privatskoler og andre almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder

aa) hvis disse er statsligt anerkendt eller tilladt i henhold til delstatslovgivning som almene privatskoler (»Ersatzschulen«) i medfør af artikel 7, stk. 4, i Grundgesetz (forfatningen) eller

bb) hvis den kompetente delstatsmyndighed attesterer, at de forskriftsmæssigt forbereder til et erhverv eller til en eksamen, der skal aflægges for en offentligretlig juridisk person

b) undervisningsydelser, der direkte tjener skole- eller uddannelsesformål og udføres af selvstændige lærere

aa) på højere læreanstalter som omhandlet i §§ 1 og 70 i Hochschulrahmengesetz og offentlige almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsesskoler, eller

bb) på privatskoler og andre almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder, for så vidt som betingelserne i litra a) er opfyldt

[...]

7 § 6 i Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (bekendtgørelse om personers adgang til færdsel i trafikken) fastsætter i affattelsen af 13. december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 1980) følgende:

»1) Kørekortet udstedes til følgende kategorier:

[...]

Kategori B: [artikel 4, stk. 4, litra c), i direktiv 2006/126]

[...]

Kategori C1: [artikel 4, stk. 4, litra c), i direktiv 2006/126]

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 A & G driver en køreskole med den retlige form Gesellschaft mit beschränkter Haftung (selskab med begrænset ansvar, GmbH). På de fakturaer, selskabet har udstedt, er der ikke udspecificeret noget skyldigt momsbeløb. For regnskabsåret 2010 (herefter »den omhandlede periode«) angav selskabet i første omgang afgiftspligtige transaktioner. Skattemyndigheden stode på A & G's momsangivelse.

9 Ved skrivelse af 22. december 2014 anmodede A & G om, at selskabets skyldige momsbeløb blev nedsat til 0, hvilket skattemyndigheden afslog. A & G's klage og søgsmål til prøvelse af denne afgørelse fra skattemyndigheden blev forkastet. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) fastslog bl.a., at A & G ikke havde grundlag for at påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112. De af A & G leverede ydelser, der bestod af at give teoriundervisning og praktisk køreundervisning, var nemlig ikke omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i denne bestemmelse, da den praktiske køreundervisning ifølge den anbefaling, der var gældende i den omhandlede periode, vedrørende trafikopdragelse i skolen hverken er en nødvendig eller ønskværdig bestanddel af en sådan undervisning.

10 A & G har anfægtet denne afgørelse fra Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) i forbindelse med sin *revisionsanke* ved den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). I så henseende har selskabet bl.a. gjort gældende, at det af den nationale lovgiver forfulgte mål på området for erhvervelse af kørekort i en køreskole er at få uddannet ansvarsbevidste trafikanter.

11 I øvrigt svarer den praktiske køreskoleuddannelse, der gives af en køreskole, i sine målsætninger til ADAC's træning i kørselssikkerhed. Det er dermed i strid med neutralitetsprincippet at afgiftsbelægge disse sammenlignelige ydelser forskelligt.

12 Den forelæggende ret har med hensyn til national ret gjort opmærksom på, at de af A & G tilbudte ydelser ikke er fritagne i det omfang, de ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i § 4, stk. 21, litra a) eller b), i lov om omsætningsafgift i den affattelse, der blev offentliggjort den 21.

februar 2005. Den har dog vurderet, at A & G kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra i) eller j), i direktiv 2006/112.

13 I denne forbindelse hælder den forelæggende ret til det synspunkt, at sagsøgerens virksomhed i hovedsagen er omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112.

14 Til gengæld nærer den tvivl om, hvorvidt A & G opfylder de andre kriterier, der er fastsat i disse bestemmelser, da den hverken er sikker på, at selskabet kan anses for et »[organ], der er anerkendt [...] som havende tilsvarende formål« som offentligretlige organer i henhold til direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), eller at dets virksomhed kan anses for at henhøre under privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau i henhold til det nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra j).

15 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet skole- og universitetsundervisning i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i [direktiv 2006/112] køreskoleundervisning til erhvervelse af kørekort til kategori B og C1?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

Kan anerkendelsen af sagsøgeren [i hovedsagen] som et organ med tilsvarende formål i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 132, stk. 1, litra i), i [direktiv 2006/112], udledes af lovbestemmelserne om kørelærerprøven og udstedelse af kørelærer- og køreskolegodkendelse i Gesetz über das Fahrlehrerwesen (lov om kørelærere og køreskoler) af 25. august 1969 [...], og af den almene interesse i, at køreskoleelever uddannes til sikre, ansvarsbevidste og miljøbevidste trafikanter?

3) Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende:

Forudsætter begrebet »privattimer« i artikel 132, stk. 1, litra j), i [direktiv 2006/112], at den afgiftspligtige person er en individuel erhvervsdrivende?

4) Såfremt spørgsmål 2 og 3 besvares benægtende:

Giver den, der underviser, altid »privattimer« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra j), i [direktiv 2006/112], når den pågældende handler for egen regning og på eget ansvar, eller skal der stilles yderligere krav til kriteriet »privattimer«?

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

16 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det omfatter køreskoleundervisning, der gives af en køreskole som den i hovedsagen omhandlede med henblik på at opnå kørekort til køretøjer i kategori B og C1 som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i direktiv 2006/126.

17 Artikel 132 i direktiv 2006/112 fastsætter fritagelser, der, som det er angivet i overskriften til det kapitel, som denne artikel henhører under, har til formål at tilgodese visse former for virksomhed af almen interesse. Disse fritagelser vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, som er opregnet og beskrevet meget detaljeret (dom af 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, præmis 22 og den deri nævnte

retspraksis).

18 Ifølge Domstolens praksis er de nævnte fritagelser selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. i denne retning dom af 26.10.2017, *The English Bridge Union*, C-90/16, EU:C:2017:814, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

19 De udtryk, der anvendes til at betegne de i artikel 132 i direktiv 2006/112 omhandlede fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, der følger af dette direktivs artikel 2, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i dette direktivs artikel 132, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (dom af 4.5.2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, præmis 23 og deri nævnte retspraksis).

20 I denne forbindelse skal det bemærkes, at det nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra i) og j), ikke indeholder nogen definition af begrebet »skole- og universitetsundervisning«.

21 Under disse omstændigheder har Domstolen for det første fastslået, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende er en særlig vigtig del af undervisningen (dom af 14.6.2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 18).

22 For det andet har den præciseret, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i direktiv 2006/112 ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksamener med henblik på opnåelse af en kvalifikation, eller som gør det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv, men omfatter aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle elevernes eller de studerendes kundskaber eller evner, forudsat at disse aktiviteter ikke er af rent rekreativ karakter (dom af 28.1.2010, *Eulitz*, C-473/08, EU:C:2010:47, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

23 I denne forbindelse skal det, som generaladvokaten har bemærket i punkt 35 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at den virksomhed, der ikke er af rent rekreativ karakter, kan være omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning«, forudsat at undervisningen gives i skoler eller på universiteter.

24 Begrebet »skole- og universitetsundervisning« i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 omfatter således virksomhed, der adskiller sig ved såvel sin egen beskaffenhed som på grund af den sammenhæng, de foregår i (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 20).

25 Det følger heraf, som generaladvokaten har bemærket i punkt 13-17 i forslaget til afgørelse, at EU-lovgiver med dette begreb tog sigte på en bestemt type uddannelsessystem, som er fælles i alle medlemsstaterne uafhængigt af de særlige kendetegn ved hvert nationalt system.

26 Dermed henviser begrebet »skole- og universitetsundervisning« med hensyn til momsordningen generelt til et integreret system til overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som elevernes og de studerendes uddybning og udvikling af denne viden og disse færdigheder, efterhånden som de skrider fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system.

27 Det er i lyset af disse betragtninger, det skal undersøges, om den køreundervisning, som en køreskole som sagsøgeren i hovedsagen varetager med henblik på at opnå kørekort til køretøjer i kategori B og C1 som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i direktiv 2006/126, kan være omfattet af

begrebet »skole- og universitetsundervisning« i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i) og j) i direktiv 2006/112.

28 I den foreliggende sag har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at den køreundervisning, som sagsøgeren varetager, omfatter overførslen af både praktisk og teoretisk viden, som er nødvendig for at opnå kørekort til køretøjerne i såvel kategori B som C1, og at formålet med en sådan undervisning ikke udelukkende er rekreativt, idet besiddelsen af et sådant kørekort bl.a. kan opfylde erhvervsmæssige behov. Den undervisning, der gives til dette formål, er således omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning« i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112.

29 Det skal imidlertid bemærkes, at køreskoleundervisning til erhvervelse af kørekort som den i hovedsagen omhandlede, hvis ellers den vedrører forskelligartet praktisk og teoretisk viden, ikke desto mindre er en specialiseret undervisning, der ikke i sig selv er ensbetydende med at overføre viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som uddybning og udvikling heraf, hvilket kendetegner skole- og universitetsundervisning.

30 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det ikke omfatter køreskoleundervisning, der gives af en køreskole som den i hovedsagen omhandlede med henblik på at opnå kørekort til køretøjer i kategori B og C1 som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i direktiv 2006/126.

Det andet til det fjerde spørgsmål

31 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet til det fjerde spørgsmål.

Sagsomkostninger

32 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det ikke omfatter køreskoleundervisning, der gives af en køreskole som den i hovedsagen omhandlede med henblik på at opnå kørekort til køretøjer i kategori B og C1 som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/126/EF af 20. december 2006 om kørekort.

Underskrifter

*Processprog: tysk.