Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 3. oktoobril 2018 [1]

**Kohtuasi C-449/17**

**A & G Fahrschul-Akademie**
***versus***
**Finanzamt Wolfenbüttel**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punktid i ja j – Kooli- või ülikooliharidus maksuvabastus – Kooli- või ülikooliharidus, sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide ja õpetajate antava eraõppe mõisted – Nende mõistete kohaldamine mootorsõidukijuhi koolitusele B- ja C1-kategooria juhilubade saamiseks – Osaühing, mis käitab autokooli

## Sissejuhatus

1. Tänapäeva ühiskonnas on auto juhtimise oskus niisama levinud kui lugemis- ja kirjutamisoskus – pea kõigil on olemas juhiluba. Kuid kas see põhjendab sõiduõppe maksust vabastamist samadel tingimustel, nagu on maksust vabastatud lugema ja kirjutama õpetamine? See on kokkuvõte probleemistikust, millega käesolevas asjas on pöördutud Euroopa Kohtu poole.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punktides i ja j on sätestatud [2]:

„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 ülikooliharidus raames.“

1 Algkeel: poola.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

### *Saksa õigus*

3. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktid i ja j võeti Saksa õigusse üle käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) artikli 4 lõikega 21. Eelotsusetaotluses sisalduva teabe kohaselt ei luba see säte hetkeseisuga autokoolide maksust vabastamist.

4. Luba sõiduõpetaja kutsealal tegutsemiseks ja autokooli käitamiseks reguleerib mootorsõidukijuhi õpetaja seadus (Gesetz über das Fahrlehrerwesen).

## Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (edaspidi „äriühing A & G Fahrschul-Akademie“) on Saksa õiguse alusel asutatud äriühing, mis käitab autokooli. 2010. maksustamisaastal maksustas nimetatud äriühing oma majandustegevuse raames tehtud tehingud käibemaksuga. Kuid 22. detsembril 2014 Finanzamt Wolfenbüttelile (Wolfenbütteli maksuamet, Saksamaa) saadetud kirjas palus ta maksu korrigeerimist null euroni, tuginedes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktides i ja j ette nähtud maksuvabastusele.

6. Wolfenbütteli maksuamet jättis A & G Fahrschul-Akademie taotluse rahuldamata. Äriühing esitas selle otsuse peale kaebuse kohtule, mis aga jättis selle rahuldamata. Seejärel esitas äriühing esimese astme kohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse.

7. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa 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 mootorsõidukijuhi koolitust B- ja C1-kategooria juhilubade saamiseks?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kaebaja tunnustamine [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina võib tuleneda […] mootorsõidukijuhi õpetaja seaduse […] sätetest, mis reguleerivad mootorsõidukijuhi õpetaja eksami sooritamist ning mootorsõidukijuhi õpetaja õiguse ja mootorsõidukijuhi koolituse läbiviimise õiguse andmist, samuti üldisest huvist koolitada mootorsõidukijuhte ohututeks, vastutustundlikeks ja keskkonnateadlikeks liiklejateks?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas õpetajate antava eraõppe mõiste [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punktis j 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 punkt j tähenduses alati juhul, kui ta tegutseb enda nimel ja omal vastutusel, või peab „eraõpet andev õpetaja“ vastama täiendavatele tingimustele?

8. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 26. juulil 2017. Kirjalikud seisukohad esitasid äriühing A & G Fahrschul-Akademie, Saksamaa, Austria, Hispaania, Soome, Itaalia ja Portugali valitsus ning Euroopa Komisjon. Äriühing A & G Fahrschul-Akademie, Saksamaa ja Hispaania valitsus ning komisjon olid esindatud kohtuistungil, mis toimus 20. juunil 2018.

## Analüüs

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on Euroopa Kohtule esitanud neli eelotsuse küsimust, mille eesmärk on kindlaks teha, kas mootorsõidukijuhi koolitamine B- ja C1-kategooria juhilubade saamiseks võib direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i või j alusel olla maksust vabastatud. Käsitlen neid nelja küsimust järgemööda. Seejuures on äärmiselt oluline vastata esimesele küsimusele, kuna see määrab ära ülejäänud küsimustele antavad vastused.

### *Esimene eelotsuse küsimus*

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega teada saada, kas kooli- või ülikoolihariduse mõiste direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses hõlmab B- või C1-kategooria juhiloa saamiseks pakutavat mootorsõidukijuhi koolitust.

11. Käesolevas kohtuasjas seisukohti esitanud menetlusosaliste arvamused lähevad lahku seoses küsimusega, kas mootorsõidukijuhi koolitust saab käsitada kooli- või ülikooliharidusena. Saksamaa, Austria, Portugali ja Soome valitsus ning komisjon teevad enam või vähem veendunult ettepaneku, et sellele küsimusele tuleks vastata eitavalt. Seevastu äriühing A & G Fahrschul-Akademie ning Hispaania ja Itaalia valitsus leiavad, et vastus peaks olema jaatav[3].

12. Jagan esimest seisukohta. Minu hinnangul ei hõlma kooli- või ülikoolihariduse mõiste mootorsõidukijuhi koolitust. See tuleneb nii direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i grammatilisest kui ka teleoloogilisest tõlgendusest.

#### *Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i sõnastus*

13. Tuleb tõdeda, et direktiivi 2006/112 poolakeelse versiooni autorid näitasid üles leidlikkust, kasutades artikli 132 lõike 1 punktis i sõnastust „kształcenie powszechne lub wyższe“ (üld- või kõrgharidus). Suurem osa sätte teistest keeleversioonidest kasutab väljendit, mida tuleks tõlkida kui „kooli- või ülikooliharidus“, nagu „enseignement scolaire ou universitaire“ prantsuskeelses versioonis, „school or university education“ ingliskeelses versioonis, „Schul- und Hochschulunterricht“ saksakeelses versioonis jne. Ent paradoksaalsel moel võimaldab niisugune terminoloogiline lõhe veelgi paremini mõista liidu seadusandja kavatsust seoses viidatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalaga. Nimelt, tegu on universaalse, see tähendab kõigile üldiselt kättesaadava – ning alamastmes isegi kohustusliku – haridusega, see tähendab sellise haridusega, mis hõlmab väga laia teadmiste baasi, mida kooli- ja ülikoolisüsteemi raames pakutakse ja mis on olemas kõikides liikmesriikides. See süsteem, mida mõnes riigis nimetatakse „riiklik haridus“ ning mis jaguneb astmetesse, mida sisuliselt võib määratleda kui alus-, põhi-, ja kõrgharidus, tagab kõikidele elanikele laia teadmiste ja oskuste baasi, mis võimaldab kaasaegses ühiskonnas nii eraelus kui ametialaselt hakkama saada.

14. Sellist üldharidussüsteemi iseloomustab muu hulgas asjaolu, et see on tugevalt ja igakülgselt seadustega reguleeritud. Seadustega on määratletud koolisüsteemi ülesehitus ja koolide töökord, õppeprogrammid, õpetajate kvalifikatsioon ja lõpuks diplomite saamise tingimused.

15. Enamikus liikmesriikides põhineb see haridussüsteem riigikoolidel, kus haridus on tasuta või osaliselt tasuta. Tasuta õppe puhul ei kerki iseenesestmõistetavalt ka käibemaksuga maksustamise küsimust. Samas võivad riigikoole täiendada erakoolid, mis pakuvad haridusteenuseid tasu eest. Mõnel juhul on ka riigikoolides teatavad haridusteenused tasulised. Põhimõtteliselt peaksid sellised teenused

3 Täpsemalt öeldes teeb Hispaania valitsus ettepaneku tunnustada mootorsõidukijuhi koolitust sellisena, mis kuulub direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i kohaldamisalasse. Ma käsitlen seda küsimust pärast eelotsusetaotluses esitatud esimese küsimuse analüüsimist.

olema käibemaksuga maksustatavad. Kuid et ühest küljest ära hoida niisuguste teenuste maksumuse suurenemist teenuste saajate jaoks ja teisest küljest konkurentsi moonutamist riigi- ja erakoolide vahel, on liidu seadusandja näinud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i ette maksuvabastuse tegevuste puhul, mida võib käsitada kooli- ja ülikooliharidusena. Seda sätet tuleks seega mõista nii, et kui liikmesriigis osutatakse üldharidus- (kool) või kõrgharidussüsteemi (ülikool) raames teatavaid teenuseid tasu eest, kas siis riigikoolide („avalik-õiguslikud organisatsioonid" selle sätte sõnastuses) või erakoolide („teised […] sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid") poolt, on need teenused käibemaksust vabastatud.

16. Mootorsõidukijuhi koolitus seevastu ei kuulu, nagu nähtub käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlusest, Saksamaa üldharidussüsteemi hulka. Samamoodi on see minu teada ka teistes liikmesriikides. Tegemist on teenusega, mis seisneb teatavate erioskuste edasi andmises, mis võimaldavad saada loa mootorsõidukite juhtimiseks avalikel teedel. Sellist teenust osutavad tasu eest spetsialiseeritud asutused nagu äriühing A & G Fahrschul-Akademie, mis – olgugi et nii mõneski keeles kutsutakse seda kõnekeeles kooliks („auto-école", „Fahrschule") – ei kuulu liikmesriikide koolisüsteemi.

17. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud kooli- või ülikoolihariduse mõiste ei hõlma seega teenuseid, mis jäävad väljapoole liikmesriikides kehtivat koolisüsteemi ja mida osutavad asutused, kes ei kuulu nende riikide koolisüsteemi hulka, nagu mootorsõidukijuhi koolitus, mida viivad läbi spetsiaalsed asutused.

*Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse eesmärk*

18. Minu hinnangul ei läheks nimetatud sätte eesmärgiga kokku, kui pidada autokoole kooli- ja või ülikoolihariduse mõiste või selles sättes üldiselt ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuuluvaks.

19. Direktiivi 2006/112 artikkel 132 asub IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides". Nimetatud artiklis ja seega ka selle lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse põhjenduseks on avalik huvi, mille nimel maksust vabastatud tegevusi läbi viiakse.

20. Mis puudutab teenuseid alg-, kesk- ja kõrghariduse tasemel, siis nende puhul on avalik huvi küllaltki selge. Kindla hulga teadmiste ja oskuste omamine on kaasaegses ühiskonnas elamiseks vajalik ja mitte üksnes iga indiviidi enda, vaid ka kogu ühiskonna huvides, võimaldades selle tõrgeteta toimimist. Sel põhjusel on teatav haridustase isegi kohustuslik. Samas ei piirdu avalik huvi hariduse pakkumisega vaid kohustuslikul tasemel. Kaasaegsed ühiskonnad ei saaks toimida ning majanduslikult, kultuuriliselt ja poliitiliselt areneda ilma kõrgelt kvalifitseeritud isikuteta, kelle haridustase on kohustuslikust kooliharidusest märgatavalt kõrgem. Ei ole juhuslik, et neid nimetatakse teadmistepõhisteks ühiskondadeks [4].

21. Neil põhjustel investeerivad kaasaegsed riigid, sealhulgas liikmesriigid väga suuri rahasummasid haridussüsteemide hoidmisse ja arendamisse. Seetõttu tekiks vastuolu, kui nad samal ajal maksustamise kaudu piiraksid süsteemile juurdepääsu selle raames pakutavate teenuste maksumuse tõstmise teel. Samuti läheks see vastuollu võrdväärsuse põhimõttega, kuna muudaks vähemkindlustatud isikute juurdepääsu haridussüsteemile raskemaks. Lõpuks tasub meenutada, et laste hariduse eest tasumine lasub tavaliselt nende vanemate õlul. Sageli on need kulud väga kõrged ja mitte ühekordsed, vaid neid tuleb kanda pikema perioodi vältel. Kui need kulud ületavad nende rahalisi võimalusi, võib see panna neid otsustama mitte üksnes lastele hariduse pakkumisest loobuma, vaid ka hoiduma üleüldse laste saamisest, mis omakorda toob kaasa nii mõneski liikmesriigis tuttavad demograafilised probleemid.

4 Vt näiteks UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

22. Kõik eelnev põhjendab, miks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i on kooli- ja ülikooliharidusele nähtud ette maksuvabastus.

23. Sellegipoolest, nagu Saksamaa valitsus oma seisukohtades õigesti märkis, on keeruline tuvastada avalikku huvi, mis põhjendaks mootorsõidukijuhi koolituse vabastamist käibemaksust. See on kahtlemata väga oluline oskus, kuid selle omandamine on üksikisikute, mitte aga ühiskonna kui terviku huvides. Mingil juhul ei ole see oskus ühiskonna nõuetekohaseks toimimiseks vajalik nii, nagu seda on elanikkonna jaoks teatav minimaalne haridustase.

24. On tõsi, et teatud tingimustel, näiteks kehva transpordiühendusega piirkondades või teatavatel elualadel, võib isikliku sõiduki kasutamine osutuda vajalikuks. Samas on selleks vajamineva juhiloa saamine isiku enda, mitte avalikes huvides, ega põhjenda käibemaksuvabastuse kohaldamist. Samamoodi ei ole maksust vabastatud tarbekaubad nagu toit, riided või eluase või siis äärmisel juhul kohaldatakse neile madalamat maksumäära. Lisaks, selleks, et kasutada isiklikku sõidukit, ei ole vaja mitte üksnes omandada juhiluba, vaid osta ka sõiduk. Kas siis seetõttu on vaja ka sõiduauto ost maksust vabastada?

25. Mootorsõidukijuhi koolituse maksustamisega ei teki ka konkurentsimoonutuste ohtu, kuna puudub avalike asutuste süsteem, mis seda teenust osutaks tasuta ja millega eraõiguslikud asutused peaksid konkureerima. Erinevalt koolisüsteemist toimub mootorsõidukijuhi koolitus üldjuhul tasu eest.

26. Lõpuks, mind ei veena ka eelkõige A & G Fahrschul-Akademie argument, et liiklusõnnetuste arvu piiramiseks ja seega liiklusohutuse parandamiseks on avalikes huvides, kui juhte korralikult õpetatakse.

27. Sõidukiga liiklemine avalikel teedel evib kahtlemata teatavaid riske, sealhulgas liiklusõnnetuste oht ja nende tagajärjed. Niisuguste riskide vähendamiseks on riik näinud ette nõuded vastava juhiloa saamiseks. Nende nõuete eesmärk ongi tagada, et sõidukeid juhtivad isikud on suutelised tõendama teadmisi ja oskusi, mis võimaldavad neil ohutult liigelda. Avalik huvi liiklusohutuse tagamisel on seega kindlustatud juhiloa olemasolu nõudega. Samas on sellise loa saamiseks vajaminevate teadmiste ja oskuste omandamine mootorsõidukijuhi koolituse kaudu asjaomaste isikute isiklikes huvides.

28. Nagu ma eespool mainisin, puudutab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastus tegevusi avalikes huvides, mis samal ajal põhjendab neid maksuvabastusi. Nimetatud lõike sätteid ei saa seega tõlgendada nii, et maksuvabastus hõlmab tegevusi, mis ei toimu avalikes huvides. Seda ei nõua mitte üksnes põhimõte, et maksuvabastusi nagu käibemaksuvabastus tuleb tõlgendada kitsalt. Käibemaksusüsteem põhineb kõikide tehingute üldisel maksustamisel majandustsükli igas etapis, kusjuures maksustamise majanduslik koormus kandub üle tarbimisetappi. Igasugune maksuvabastus moonutab selle süsteemi häireteta toimimist. Seega tuleks neid vabastusi kohaldada üksnes siis, kui need on vajalikud või konkreetse eesmärgiga põhjendatavad, näiteks avalikes huvides osutatavate teenuste maksumuse alandamine. Seevastu tuleks maksuvabastusi vältida olukordades, kus maksustamine on võimalik ega lähe sedalaadi konkreetsete eesmärkidega vastuollu [5].

29. Esitatud põhjendustest lähtudes leian, et mootorsõidukijuhi koolitusteenuse käibemaksust vabastamine ei ole direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastustega taotletavate eesmärkidega põhjendatav.

5 Vt selle kohta hiljutine 21. septembri 2017. aasta otsus kohtuasjas Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punktid 28–30 ja seal viidatud kohtupraktika).

*Euroopa Kohtu praktika, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktides i ja j ette nähtud maksuvabastusi*

30. Ma ei kavatse siinkohal anda täielikku ülevaadet Euroopa Kohtu praktikast direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktides i ja j ette nähtud käibemaksuvabastuste kohta, kuivõrd selleks puudub minu hinnangul vajadus. Ent nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka mõned menetlusosalised nagu eelkõige äriühing A & G Fahrschul-Akademie ning Hispaania ja Itaalia valitsus juhivad tähelepanu Euroopa Kohtu otsustes mõnele seisukohale, mis nende arvates võivad viia teistsuguste järeldusteni kui need, millele ma viitasin eespool. Seetõttu on mõned täpsustused vajalikud.

31. Esiteks, kohtuasjas komisjon *vs*. Saksamaa (C-287/00) vastas Euroopa Kohus küsimusele, kas tasu eest tehtavaid teadusuuringuid võib käsitada ülikooliharidusega otseselt seotud teenustena direktiivi 77/388/EMÜ[6] artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses. Euroopa Kohus otsustas sellega seoses, et kooli- ja ülikooliharidusega otseselt seotud teenuste mõistet ei tuleks tõlgendada väga kitsalt.[7] Kuid minu arvates ei saa sellest otsusest teha liiga kaugeleulatuvaid järeldusi. ELi seadusandja kasutas siinkohal sihilikult ebamäärast mõistet „otseselt seotud teenused“, et võimaldada selles etapis, kus seadust kohaldatakse, maksuvabastusi erinevat liiki teenustele, mis praktikas võivad olla otseselt seotud haridustegevuse endaga. Sellised teenused võivad olla näiteks toitlustusteenused, kui neid osutavad haridusasutuse õpilased osana õppekavast[8]. Seega läheks Euroopa Kohus sellele mõiste kitsa määratluse andmisega otseselt vastuollu seadusandja kavatsusega ja nimetatud sätte eesmärkidega. See ei tähenda siiski, et samavõrra liberaalne tõlgendus tuleks anda teistele direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i kasutatud mõistetele, eelkõige neile, mis sarnaselt mõistega „kooli- ja ülikooliharidus“ määratlevad nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisala.

32. Teiseks, äriühing A & G Fahrschul-Akademie ning Hispaania ja Itaalia valitsus viitavad Euroopa Kohtu seisukohale, mis tasuks siinkohal tervenisti välja tuua. Euroopa Kohus nimelt leidis, et mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses „ei piirdu ainult haridusega, mille osaks on kvalifikatsiooni saamiseks või kutsetegevuse teostamiseks saadud õppe jaoks eksamite sooritamine, vaid see hõlmab ka teisi tegevusi, mille jaoks õpilaste või üliõpilaste teadmiste ja oskuste arendamiseks koolides või ülikoolides õpetust jagatakse, tingimusel, et need tegevused ei ole olemuselt puhtalt meelelahutuslikud“[9].

33. Eespool nimetatud menetlusosalised tuletavad sellest seisukohast, et kõnealuses sättes ette nähtud maksuvabastus hõlmab igasugust tegevust, millega antakse edasi teadmisi või oskusi, kui see ei ole puhtalt meelelahutuslik. Kuna mootorsõidukijuhi koolitus ei ole sisuliselt ega vormiliselt ilmselgelt puhtalt meelelahutuslik, peab see maksuvabastus hõlmama ka autokoolide tegevust.

34. Ent minu arvates põhineb see arutluskäik Euroopa Kohtu otsuse kontekstist välja rebitud tekstilõigu valikulisel tõlgendamisel.

35. Esiteks, see tõlgendus jätab tähelepanuta sõnad „koolides või ülikoolides“, mida on viidatud tekstilõigus nimetatud. Need sõnad viitavad otseselt direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j sõnastusele, mille kohaselt teistes keeleversioonides peale poola keele on kooli- või ülikooliharidus maksust vabastatud. Nagu ma käesoleva ettepaneku punktides 13–17 välja tõin, tuleb seda mõistet tõlgendada nii, et see on seotud üldise haridussüsteemiga põhi-, kesk- või ülikooli tasemel. Järelikult ei saa viidatud Euroopa Kohtu otsuse tekstilõigust tuletada järeldust, et tegevus, mida ei viida läbi selle süsteemi raames, võib olla maksust vabastatud, kui see ei ole puhtalt meelelahutuslik.

6 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt i vastab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile 1.

7 20. juuni 2002. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47).

8 Vt 4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, resolutsioon).

9 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punkt 26) ja 28. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, punkt 29).

36. Teiseks, Euroopa Kohus ei teinud nimetatud kohtuasjades otsust selle kohta, kas konkreetsed asutused kuuluvad haridussüsteemi või mitte[10], vaid selle kohta, kas maksuvabastus võib hõlmata konkreetset õppeainet. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et nimetatud maksuvabastus võib hõlmata mitte ainult teatud liiki koolis kehtiva õppekava kohast algtaseme õpet, vaid ka muid kursuseid, kui need ei ole pelgalt meelelahutuslikud. Seda kõike aga siiski tingimusel, et koolitus toimub koolides ja ülikoolides haridussüsteemi raames ja mitte täielikult väljaspool seda süsteemi.

37. Kuid näib, et kohtuotsuses Haderer pidas Euroopa Kohus lubatavaks, et teatud liiki õppeasutuses, mida Saksamaal tuntakse kui „Volkshochschule“ (rahvaülikool), pakutav õpe on maksuvabastusega hõlmatud. Tuleb märkida, et nimetatud asjas vastas Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele, mis põhinesid oletusel, et seda liiki asutused on osa kooli- ja ülikooliharidussüsteemist direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses. Lisaks jättis Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsustada põhikohtuasja pooleks olnud maksuameti kahtluste lõpliku kõrvaldamise. Seega, kuigi võib kahelda, kas Volkshochschule tegevus on osa kooli- või ülikooliharidusest kõnealuse sätte tähenduses, ei ole minu arvates kahtlust, et autokoolide tegevus ei kuulu sellesse süsteemi.

38. Lõpuks võib Euroopa Kohtu praktikast järeldada, et „kooli- või ülikoolihariduse“ mõistet direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses ei tuleks tõlgendada lähtuvalt iga üksiku liikmesriigi haridussüsteemist, kuna need süsteemid võivad liikmesriigiti olla erinevad ja see tooks kaasa nimetatud sätetes ette nähtud maksuvabastuste erineva kohaldamise, mis oleks vastuolus kõnealuse direktiivi eesmärgiga.[11] Ent seda põhimõtet ei saa käsitada absoluutsena, kuna nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt i ise viitab vältimatult riiklikele haridussüsteemidele, sätestades, et maksuvabastuse kohaldamisalasse kuulub tegevus „avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt“. Käesoleva kohtuasja kontekstis tähendab Euroopa Kohtu niisugune järeldus minu arvates üksnes seda, et asjaolu, et teatud keeles sisaldavad autokoolid sõna „kool“, ei tähenda automaatselt, et nende tegevust on tunnustatud kooli- või ülikooliharidust pakkuvana kõnealuse sätte tähenduses.

*Mootorsõidukijuhi koolitus kui kutseõpe*

39. Hispaania valitsus väidab, et mootorsõidukijuhi koolitus peaks olema direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i alusel käibemaksust vabastatud mitte kui kooli- või ülikooliharidus vaid kui kutseõpe. See valitsus leiab, et juhiluba on vajalik teatud kutsealal tegutsemiseks ja sageli selleks, et tööle jõuda.

40. Seda seisukohta ma käesoleva kohtuasja puhul siiski ei jaga.

41. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on põhikohtuasjas arutusel B- ja C1-kategooria juhiloa saamiseks vajaliku mootorsõidukijuhi koolituse võimalik käibemaksuvabastus. Juhilubade kategooriad on käesoleval ajal ELis ühtlustatud vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. detsembri 2006. aasta direktiivile 2006/126/EL juhilubade kohta[12]. B-kategooria hõlmab sõiduautosid ja kaubikuid[13] ning C1-kategooria väikeseid tarbesõidukeid[14].

10 Vt eelkõige 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punkt 27), milles Euroopa Kohus jättis selle küsimuse otseselt eelotsusetaotluse esitanud kohtule uuesti analüüsimiseks.

11 Vt eelkõige 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus (C-445/05, EU:C:2007:344, punktid 25 ja 26).

12 ELT 2006, L 403, lk 18.

13 „[V]eokid, mille lubatud täismass ei ületa 3500 kg ja mis on kavandatud ja valmistatud vedama lisaks juhile veel kuni kaheksat sõitjat […]“ [direktiivi 2006/126 artikli 4 lõike 4 punkt b].

14 „[M]uud kui D1- või D-kategooria veokid, mille lubatud täismass on üle 3500 kg, kuid mitte üle 7 500 kg, ning mis on kavandatud ja valmistatud vedama lisaks juhile veel kuni kaheksat sõitjat […]“ [direktiivi 2006/126 artikli 4 lõike 4 punkt d].

42. Mis puudutab B-kategooria juhiluba, siis selle puhul on tegemist juhiloa tavakategooriaga, mis on nõutav isiklikuks kasutamiseks mõeldud sõiduauto juhtimiseks. Selle kategooria juhiloa omamine võib olla, nagu Hispaania valitsus väidab, vajalik teatud kutsealal töötamiseks, näiteks taksoteenuse pakkumine. Ent nii on see paljude oskustega, alustades lugemis- ja kirjutamisoskusega. Kas siis seetõttu tuleks kirjutama õpetamist pidada kutseõppeks? Minu arvates saab kutseõppena käsitada üksnes sellist tegevust, mis toob kaasa teadmiste või oskuste omandamise, mida kasutatakse ainuüksi või peaasjalikult kutsetegevusega seotud eesmärkidel või eelduslikult tegevuseks, mis on mõeldud spetsiaalselt isikutele, kes kavatsevad omandada praktilisi oskusi oma kutsetegevuse eesmärkidel. Teisest küljest, kui käsitada teatavat liiki haridust kutseõppena pelgalt seetõttu, et selle raames läbi viidud kursusel omandatud oskusi saab kasutada ka kutsetegevuses, tooks see potentsiaalselt kaasa kõnealuse mõiste piiramatu laiendamise. Viies sellise põhjenduse absurdsesse äärmusse, võib iga oskuse omandamine olla vajalik, et tegutseda näiteks vastava oskuse juhendaja kutsealal. Seega leian, et mootorsõidukijuhi koolitust B-kategooria juhiloa saamiseks ei saa käsitada kutseõppena.

43. C1-kategooria juhiloa puhul on olukord keerulisem. See juhiloa kategooria on mõeldud veokitele, mille lubatud täismass ei ületa 7,5 tonni. Neid sõidukeid kasutatakse kõige sagedamini kaupade maanteevedudeks tasu eest ja seega kutseala raames. Samas võib see juhiloa kategooria olla vajalik ka isiklikel eesmärkidel, näiteks autoelamu juhtimiseks, kuna tihtipeale ületab nende lubatud täismass 3,5 tonni. Sellest tulenevalt võib mootorsõidukijuhi koolitust C1-kategooria juhiloa saamiseks käsitada kutseõppena, kui liikmesriigi kohus peaks näiteks otsustama, et see on suunatud isikutele, kes kavatsevad tegutseda kutsealal, mis on seotud kaupade maanteeveoga, või et see moodustab olulise osa selliste isikute väljaõppest. Seevastu käesoleva asja puhul ei nähtu eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on sellisele järeldusele jõudnud ja eelotsuse küsimused ei hõlma sõnaselgelt mõiste „kutseõpe“ tõlgendamist direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i kontekstis. Seega ei ole käesolevas asjas alust pidada mootorsõidukijuhi koolitust C1-kategooria juhiloa saamiseks kutseõppeks.

*Lõppmärkus ja pakutav vastus*

44. Nagu ma eespool märkisin, on juhilubasid käsitlevad õigusnormid ELi õiguses ühtlustatud direktiiviga 2006/126. Selle direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab, et liikmesriikide väljastatud juhilubasid tunnustatakse vastastikku. See tähendab, et iga Euroopa Liidu territooriumil elav isik võib saada juhiloa mis tahes liikmesriigis, sealhulgas oma asukoha liikmesriigis. Seega võivad eri liikmesriikides asuvad autokoolid omavahel otseselt konkureerida. Sel põhjusel pean oluliseks, et Euroopa Kohus annaks ühemõttelise vastuse küsimusele, kas neile võib laieneda käibemaksuvabastus, viitamata liikmesriigi kohtute täiendavatele järeldustele, kuna vasturääkivad riigisisesed kohtuotsused kõnealuse maksuvabastuse osas võivad kaasa tuua nimetatud konkurentsi moonutamise. Sellise ühemõttelise järelduse peaks tegema palju kergemaks asjaolu, et praktikas on mootorsõidukijuhi koolituse korraldus – nii palju kui ma tean – kõikides liikmesriikides sarnane selles mõttes, et see põhineb väljaspool üldharidussüsteemi asuvatel spetsialiseeritud erakoolidel, mis osutavad sellist õpet tasu eest põhitegevusena.

45. Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et kooli- ja ülikoolihariduse mõiste selle sätte tähenduses ei hõlma B- ja C1-kategooria juhiloa saamiseks pakutavat mootorsõidukijuhi koolitust.

### *Teine eelotsuse küsimus*

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib teise küsimuse puhul lähtuvat eeldusest, et kooli- ja ülikooliharidusega seotud tegevusi läbi viivate organisatsioonide tunnustamine sellistena, et neil on sarnased eesmärgid avalik-õiguslike organisatsioonidega, on eraldi ja sõltumatu tingimus kohaldamaks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastust. Nimetatud kohus soovib teada, juhul kui vastus esimesele küsimusele peaks olema jaatav, millisel alusel võib mootorsõidukijuhi koolitust pakkuvaid asutusi tunnustada „sarnastel eesmärkidel tegutsevate organisatsioonidena“.

47. Leian siiski, et need kaks küsimust on omavahel lahutamatult seotud. Nagu ma eespool märkisin, tuleb kooli- või ülikoolihariduse mõistet kõnealuse sätte tähenduses tõlgendada nii, see hõlmab universaal- ja üldharidussüsteemi, mida pakuvad igas liikmesriigis koolid ja ülikoolid. Igal organisatsioonil, mis pakub selle süsteemi raames haridust, on selles mõttes sarnased eesmärgid nagu avalik-õiguslikel organisatsioonidel, kuna kõnealuse sätte sõnastus põhineb eeldusel, et nimetatud süsteem koosneb üldjuhul avalik-õiguslikest organisatsioonidest. Kuid isegi kui kooli- ja ülikoolisüsteem konkreetses liikmesriigis põhineks ainuüksi avalik-õiguslikel organisatsioonidel, tuleks neid tunnustada sellistena, et neil on sarnased eesmärgid nimetatud sätte tähenduses ja need kuuluksid maksuvabastuse kohaldamisalasse. Sellegipoolest, kui asjaomase organisatsiooni tegevus ei kuulu kooli- või ülikoolihariduse kohaldamisalasse, ei saa seda asutust määratluse järgi tunnustada sellisena, millel on sarnane eesmärk nagu avalik-õiguslikel organisatsioonidel, kes pakuvad niisugust haridust, vaatamata sellele, kui suur osa tema tegevus on reguleeritud õigusnormidega.

### *Kolmas ja neljas eelotsuse küsimus*

48. Oma kolmanda ja neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellise asutuse nagu äriühing A & G Fahrschul-Akademie korraldatavat mootorsõidukijuhi koolitust võib pidada kooli- või ülikoolihariduse raames õpetajate antavaks eraõppeks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti j tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab need küsimused eeldusel, et vastus teisele küsimusele on eitav ja esimesele küsimusele jaatav. Lähtudes vastusest, mille pakun välja esimesele küsimusele, ei ole kolmandale ja neljandale küsimusele põhimõtteliselt vaja vastata. Siiski pean vajalikuks lisada teatavaid selgitusi kõnealuse direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti j tõlgendamise kohta.

49. See säte kujutab endast nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse täiendust. Kooli- ja ülikooliharidust pakuvad üldjuhul selleks pädevad organisatsioonid, laiemalt võttes koolid ja kõrgharidusasutused. Mõnikord aga pakutakse eraõpetajate poolt konkreetses koolis täiendkursuseid – olgugi et need puudutavad sama õppeainet – teatud õpilastele individuaalselt väljaspool tavapärast õppeprogrammi. Lisaks ei saa mõned õpilased, kas tervislikel või muudel põhjustel, õpet tavapärasel viisil, see on koolis, vaid sageli individuaalselt kodus. Niisugused tunnid ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kuna neid ei paku mitte avalik-õiguslikud organisatsioonid, vaid teised organisatsioonid. Selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti j eesmärk on seda lünka täita.

50. Minu arvates saab sellest teha kaks järeldust.

51. Esiteks tuleks mõistet „kooli- ja ülikooliharidus“, mida on kasutatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis j, tõlgendada täpselt samamoodi nagu selle lõike punktis i kasutatud mõistet. Seega, kui vastavalt minu poolt esimesele eelotsuse küsimusele pakutavale vastusele ei hõlma mõiste „kooli- ja ülikooliharidus“ mootorsõidukijuhi koolitust, kehtib see nii artikli 132 lõike 1 punkti i kui ka punkti j kohta. See aga tähendab, et koolid, mis sellist õpet pakuvad, ei saa kuuluda viimati nimetatud sätetes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, sõltumata muudest selles ette nähtud tingimustest.

52. Teiseks, mõistet „õpetaja“, mida on kasutatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis j, tuleb tõlgendada sõnasõnalt, vastavalt selle sõna tähendusele tavakeeles. Kõikides mulle teadaolevates keeltes tähistab sõna „õpetaja“ („nauczyciel“, „enseignant“, „Lehrer“ jne) elukutsena vaid füüsilist isikut.[15] Seega välistab kõnealuse sätte sõnasõnaline tõlgendamine selle kohaldamise juriidiliste isikute suhtes.

53. Seda järeldust ei sea kahtluse alla neutraalse maksustamise põhimõte, millele viitavad liikmesriigi kohus ja ka äriühing A & G Fahrschul-Akademie. Nende hinnangul tähendab see põhimõte, et maksumaksjate vahel ei tohi teha mingit vahet selle põhjal, milline on nende õiguslik vorm, kui nende tegevus on sama.

54. Kuid nagu ma eespool märkisin, on direktiivi 2006/112 lõike 1 punkt j üksnes selle lõike punktis i ette nähtud maksuvabastuse täiendus ja seda ei tohiks tõlgendada sellest eraldi. Viimati nimetatud säte näeb ette maksuvabastuse kooli- ja ülikooliharidusele, mida pakuvad avalik-õiguslikud organisatsioonid ja teised organisatsioonid. Mõiste „teised organisatsioonid“ kohaldamisala on kahtlemata piisavalt lai, et hõlmata mis tahes juriidilisi isikuid, kes tegutsevad eespool mainitud elualal[16]. Seega, kui kooli- või ülikooliharidust pakub juriidiline isik, on see kõnealuse direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kohaselt maksust vabastatud, ja kui see toimub individuaalõppe vormis, mida viib läbi õpetaja kui füüsiline isik, on see maksust vabastatud selle lõike punkti j kohaselt. Neutraalse maksustamise põhimõtet see mingil moel ei ohusta.

55. Samuti ei sea järeldust, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt j puudutab vaid füüsilisi isikuid, kahtluse alla asjaolu, mille tõid välja äriühing A & G Fahrschul-Akademie ning Austria ja Itaalia valitsus, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab selle sättega hõlmatud tegevus olema läbi viidud isiku enda nimel ja omal vastutusel[17]. Nimelt ei ole tegemist ainsa tingimusega selle sätte kohaldamiseks ja kõik kohtuasjad, kus Euroopa Kohus on seda siiani tõlgendanud, on[18] käsitlenud füüsilisi isikuid[19]. Seega ei piisa, nagu mõned menetlusosalised väidavad, kui õppetunde pakutakse isiku enda nimel ja omal vastutusel, vaid need tunnid peavad vastama – selleks, et kõnealust sätet saaks kohaldada – ka teistele tingimustele, sealhulgas õpetaja staatus, mis on omane üksnes füüsilisele isikule.

56. Loomulikult palkavad autokoolid sõiduõpetajaid, kes on füüsilised isikud. See aga ei põhjenda neile autokoolidele maksuvabastuse kohaldamist direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti j alusel. Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, ei saa selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldada tegevuse suhtes, mida viib läbi füüsiline isik, kuid kolmanda isiku kaudu.[20]. Seega oleks ebaloogiline, kui otsustada nüüd, et seda maksuvabastust saab kohaldada kolmanda isiku suhtes.

57. Seega, olenemata sellest, kas mootorsõidukijuhi koolitus kujutab endast kooli- või ülikooliharidust või mitte, ei ole organisatsioon nagu äriühing A & G Fahrschul-Akademie, mis sellist koolitust korraldab, õpetaja direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt j tähenduses ning tal puudub õigus selles sättes ette nähtud maksuvabastusele. Teisiti võiks see olla nende autokooli sõiduõpetajate puhul, kes annavad individuaalseid sõidutunde enda nimel ja omal vastutusel. Ent käesolevas asjas esitatud eelotsuse küsimused sellist olukorda ei käsitle.

15 Vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 14).

16 Vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 17).

17 Vt eelkõige 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punkt 30 ja resolutsioon).

18 Täpsemalt öeldes sellele vastav tõlgendus direktiivi 77/388 alusel.

19 On tõsi, et kohtuasjas, milles tehti 28. jaanuaril 2010 otsus Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), oli maksustatav isik ja põhikohtuasja kaebaja juriidiline isik (äriühing). Samas, nagu Euroopa Kohus ise nimetatud otsuses (punkt 19) märkis, ei viinud asjaomast tegevust läbi mitte juriidiline isik, vaid üks tema partneritest diplomeeritud insenerina. Euroopa Kohus kordas seda mõtet resolutsioonis (resolutsiooni punkt 2).

20 Vt eelkõige 28. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, resolutsiooni punkt 2).

## Ettepanek

58. Kõikide eespool toodud kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et kooli- ja ülikoolihariduse mõiste selle sätte tähenduses ei hõlma B- ja C1-kategooria juhiloa saamiseks pakutavat mootorsõidukijuhi koolitust.