DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. juni 2007 *

I sag C-434/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 2. december 2005, indgået til Domstolen samme dag, i sagen:

**Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)**

mod

**Staatssecretaris van Financiën,**

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (refererende dommer) og P. Lindh,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. december 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) ved advocaat G.C. Bulk og adviser A. van Dongen

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og P. van Ginneken, som befuldmægtigede

— den græske regering ved E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis og S. Spyropoulos, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. marts 2007,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), Alkmaar (Nederlandene) (herefter »Horizon College«) og Staatssecretaris van Financiën, angående en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), foretaget over for Horizon College af Staatssecretaris van Financiën.

### Retsforskrifter

*Fællesskabsbestemmelser*

3 I sjette direktivs artikel 13 bestemmes:

»A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder 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

[...]

2. a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

— De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

— De skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.

— Deres priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller — for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne — være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

— Fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

— de ikke er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

— de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

*De nationale bestemmelser*

4 I artikel 11, stk. 1, i lov af 28. juni 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968, nr. 329) bestemmes:

»1. På betingelser, der fastsættes ved bekendtgørelse, er følgende fritaget for afgift:

[...]

o. levering af:

1. undervisning af institutioner, der er oprettet til dette formål, som defineret i eller i henhold til love om undervisning, som efter retsforskrifter er underlagt kongerigets skoletilsyn eller et andet tilsyn udøvet af den minister, der har den pågældende undervisning under sit område

2. undervisning, som fastsat ved bekendtgørelse, idet det i bekendtgørelsen kan bestemmes, at fritagelsen kun finder anvendelse på erhvervsdrivende, som ikke med denne undervisning har gevinst for øje.

[...]«

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

5 I henhold til forelæggelsesafgørelsen er Horizon College en »undervisningsinstitution«.

6 I de år, der er relevante med hensyn til tvisten i hovedsagen, stillede Horizon College visse af sine lærere til rådighed for andre undervisningsinstitutioner (herefter »de modtagende institutioner«), hvor de underviste under hver af disse undervisningsinstitutioners ansvar.

7 For hver tilrådighedsstillelse blev der indgået en kontrakt mellem Horizon College, den pågældende lærer og den modtagende institution. I henhold til kontrakterne påhvilede det den modtagende institution at definere den pågældende lærers opgaver under hensyntagen til varigheden af tilrådighedsstillelsen og den opgave, hvortil denne lærer var udpeget ved Horizon College. Den modtagende institution skulle desuden betale den civile ansvarsforsikring for den periode, hvor den pågældende lærer var stillet til institutionens rådighed. Lærerens løn vedblev at blive betalt af Horizon College. Den modtagende institution var forpligtet til at godtgøre denne løn, uden tillæg, til Horizon College, der ikke fakturerede moms.

8 De kompetente afgiftsmyndigheder meddelte Horizon College en efteropkrævning af moms vedrørende 1995-1999 på et beløb på 463 828 NLG, hvilket beløb blev nedsat til 299 308 NLG ved afgørelse truffet af afgiftsmyndigheden efter klage fra institutionen.

9 Horizon College har indbragt denne afgørelse for Gerechtshof te Amsterdam, der ved dom af 3. november 2003 frifandt afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at de ydelser, der er omtvistet i hovedsagen, ikke er omfattet af den momsfritagelse, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

10 Horizon College har iværksat appel for Hoge Raad der Nederlanden.

11 Da Hoge Raad der Nederlanden er af den opfattelse, at sagens afgørelse afhænger af fortolkningen af sjette direktiv og særligt af begrebet »undervisning« i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), fortolkes således, at begrebet »undervisning« også omfatter tilrådighedsstillelse mod vederlag af en lærer for en undervisningsinstitution for midlertidigt at undervise der under undervisningsinstitutionens ansvar?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, kan begrebet »tjenesteydelser med nær tilknytning til undervisning« da fortolkes således, at det også omfatter den ovenfor under spørgsmål 1 beskrevne tjenesteydelse?

3) Er det ved besvarelsen af ovennævnte spørgsmål af betydning, at den, der stiller læreren til rådighed, selv er en undervisningsinstitution?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

*Det første spørgsmål*

12 Med det første spørgsmål, sammenholdt med det tredje spørgsmål, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at udtrykket »uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling« i denne bestemmelse omfatter den situation, hvor en undervisningsinstitution i denne bestemmelses forstand mod vederlag stiller en lærer til rådighed for en modtagende institution, hvor denne lærer midlertidigt varetager undervisningsopgaver under sidstnævnte institutions ansvar.

13 Horizon College har gjort gældende, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende, da den faktiske overførsel af viden og kompetencer, der sker direkte mellem en underviser og de studerende eller eleverne uafhængig af den retlige ramme, inden for hvilken en sådan overførsel foregår, udgør selve essensen i undervisningen. Den græske og den nederlandske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at det første spørgsmål skal besvares benægtende.

14 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at fritage visse former for virksomhed af almen interesse for moms. Denne fritagelse vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 16, og af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 24).

15 De fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, er i henhold til fast retspraksis selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 23, samt Ygeia-dommen, præmis 15).

16 De udtryk, der er anvendt til at beskrive disse fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 43, og af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 36). Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (jf. dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 42, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29, og af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 24). Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, og på området for universitetsundervisning dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 47).

17 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), indeholder ingen definition af de forskellige undervisningsformer, der er omfattet af denne bestemmelse.

18 Det er korrekt, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende, således som Horizon College i det væsentlige har gjort gældende, er en særlig vigtig del af undervisningen.

19 Under hensyn til de krav i henhold til retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 14-16, er den omstændighed, at der foreligger en sådan overførsel, imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til at anse den omstændighed, at der stilles en lærer til rådighed for en undervisningsinstitution for at undervise under sidstnævnte institutions ansvar, for undervisning.

20 Som Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende under retsmødet, omfatter den undervisning, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), en række elementer, som samtidig omfatter de elementer, der vedrører det forhold, som skabes mellem undervisere og de studerende, og de elementer, der udgør den pågældende institutions organisatoriske ramme.

21 Som nævnt i denne doms præmis 7, påhvilede det i henhold til de kontrakter om tilrådighedsstillelse, der er omtvistet i hovedsagen, den modtagende institution at definere den pågældende lærers opgaver under hensyntagen til varigheden af denne tilrådighedsstillelse og den opgave, hvortil læreren var udpeget ved Horizon College. Den modtagende institution skulle desuden forsikre underviseren for den periode, hvor den pågældende var stillet til institutionens rådighed.

22 Tilrådighedsstillelsen for den modtagende institution af en underviser på disse betingelser kan derfor ikke som sådan anses for en aktivitet, der kan henhøre under begrebet »undervisning«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i). Som den græske og den nederlandske regering samt Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende, har den kontrakt, der er indgået mellem Horizon College, den modtagende institution og den pågældende lærer, højst til formål at lette den undervisning, der leveres af den modtagende institution.

23 Denne fortolkning kan ikke ændres af den omstændighed, som er genstand for den forelæggende rets tredje spørgsmål, at den institution, der foretager tilrådigheds-

stillelsen, selv, ligesom den modtagende institution, er en undervisningsinstitution som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i). Hvis en given transaktion ikke i sig selv henhører under begrebet »undervisning«, kan den omstændighed, at transaktionen præsteres af et offentligretligt organ med undervisningsformål eller af et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål, ikke ændre på denne vurdering.

24 Det første spørgsmål, sammenholdt med det tredje spørgsmål, skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at udtrykket »uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling« ikke omfatter den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution i denne bestemmelses forstand, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, selv om den institution, der foretager tilrådighedsstillelsen, selv er et offentligretligt organ med undervisningsformål eller et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål.

*Det andet spørgsmål*

25 Med det andet spørgsmål, sammenholdt med det tredje spørgsmål, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at den omstændighed, at en undervisningsinstitution i denne bestemmelses forstand mod vederlag stiller en lærer til rådighed for en modtagende institution, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, kan være momsfritaget som en ydelse af tjenesteydelser »med nær tilknytning« til undervisning i samme bestemmelses forstand.

26 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at dette spørgsmål er stillet med hensyn til en situation, hvori en sådan tilrådighedsstillelse er modydelsen for et vederlag, som betales af den modtagende institution til den institution, der foretager en sådan transaktion, og hvis beløb svarer til den løn, som sidstnævnte institution betaler den pågældende lærer.

27 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), indeholder ingen definition af begrebet tjenesteydelser »i nær tilknytning« til undervisning (jf. hvad angår universitetsundervisning dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 46). Det fremgår imidlertid af bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på tjenesteydelser og levering af goder, der hverken har forbindelse med »uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling«.

28 Tjenesteydelser og levering af goder kan kun anses for »i nær tilknytning« til undervisning, og således for at være omfattet af den samme afgiftsmæssige behandling i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), når de faktisk leveres som sekundære ydelser til denne undervisning, der udgør hovedydelsen (jf. analogt dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 27-30, Dornier-dommen, præmis 34 og 35, samt Ygeia-dommen præmis 17 og 18).

29 Det fremgår af Domstolens praksis, at en ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen (jf. i denne retning bl.a. dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, CPP-dommen, præmis 30, Dornier-dommen, præmis 34, og Ygeia-dommen præmis 19).

30 Som Horizon College og Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende, udgør den omstændighed, at en undervisningsinstitution stiller en lærer til rådighed for en anden undervisningsinstitution for midlertidigt at undervise under sidstnævnte institutions ansvar, en transaktion, der i princippet kan anses for en tjenesteydelse i nær tilknytning til undervisning. I tilfælde af midlertidig mangel på undervisere i visse undervisningsinstitutioner kan tilrådighedsstillelse for sidstnævnte af kvalificerede undervisere, som hører til andre undervisningsinstitutioner, kunne muliggøre, at de studerende modtager de modtagende undervisningsinstitutioners undervisning under de bedst mulige betingelser.

31 Denne konklusion ændres ikke af den omstændighed, som den græske og den nederlandske regering har fremhævet, at tilrådighedsstillelse af de pågældende undervisere foretages til fordel for de modtagende institutioner, uden at der er et direkte forhold mellem Horizon College og de studerende ved sidstnævnte institutioner. Den omstændighed, som den nederlandske regering har fremhævet, at tilrådighedsstillelsen af undervisere er en selvstændig transaktion i forhold til den undervisning, som Horizon College leverer for egen regning, har heller ingen indflydelse på nævnte konklusion.

32 Det er ikke nødvendigt for, at de studerende ved de modtagende institutioner kan modtage den undervisning, som leveres af sidstnævnte institutioner, under de bedst mulige betingelser, at de tjenesteydelser, der har nær tilknytning til denne undervisning, leveres direkte til de nævnte studerende. Et eventuelt manglende nært forhold mellem hovedaktiviteten for den institution, der stiller undervisere til rådighed, på den ene side, og dennes biaktivitet, der udgør tjenesteydelser i nær tilknytning til undervisning, på den anden side, er endvidere i princippet uden relevans.

33 Den ret til fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), er imidlertid underlagt visse betingelser, som følger af samme artikel.

34 For det første skal såvel hovedtransaktionen i form af undervisningen som leveringen af goder eller tjenesteydelser med tilknytning til en sådan transaktion præsteres af et af de organer, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

35 Som det fremgår af ordlyden af nævnte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), er det, for at tilrådighedsstillelsen af undervisere til fordel for de modtagende institutioner kan være fritaget i henhold til denne bestemmelse, nødvendigt, at transaktionen præsteres af et offentligretligt organ med uddannelsesformål eller af et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og særligt af det tredje spørgsmål, vil denne betingelse kunne være opfyldt i tvisten i hovedsagen.

36 Det følger endvidere af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, at for at en levering af goder eller tjenesteydelser ikke skal være udelukket fra den fritagelse, der er fastsat i bl.a. artiklens stk. 1, litra i), skal den hovedtransaktion, hvortil en sådan levering har nær tilknytning, også selv være en afgiftsfritagen transaktion (jf. dom af 9.2.2006, sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 22).

37 Herved bemærkes, at ifølge forelæggelsesafgørelsens ordlyd er de modtagende institutioner selv »undervisningsinstitutioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i)«.

38 For det andet kan erlæggelse af tjenesteydelser og levering af goder med tilknytning til de hovedtransaktioner, der er omhandlet i bl.a. sjette direktivs artikel 13, punkt A,

stk. 1, litra i), således som det også fremgår af artiklens stk. 2, litra b), første led, kun være omfattet af fritagelsen, hvis de er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af disse afgiftsfritagne transaktioner (jf. også i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 48, Ygeia-dommen, præmis 26, og Stichting Kinderopvang Enschede-dommen, præmis 25).

39 For at en midlertidig tilrådighedsstillelse af undervisere som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen, kan anses for en sådan, skal den være af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en sådan ydelse kunne være sikkert, at de modtagende institutioners undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved disse institutioner modtager, ville have en tilsvarende værdi (jf. analogt Stichting Kinderopvang Enschede-dommen, præmis 27, 28 og 30).

40 Herved bemærkes, således om den nederlandske regering har gjort gældende, at det ikke kan udelukkes, at der eksisterer kommercielle vikarbureauer, hvis ydelser ikke er fritaget, der bl.a. har som virksomhed at udleje undervisningspersonale til skole- eller universitetsinstitutioner. I hovedsagen skal Horizon Colleges tilrådighedsstillelse af undervisere for at kunne anses for uomgængelig nødvendig for den undervisning, som de modtagende institutioner leverer — f.eks. med hensyn til det pågældende personales kvalifikationer eller til de fleksible betingelser for tilrådighedsstillelsen — være af en sådan art, at der ikke ville kunne sikres det samme niveau og den samme kvalitet i undervisningen ved blot at anvende sådanne vikarbureauer.

41 Det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til samtlige de konkrete omstændigheder i de tvister, der verserer for den, at fastslå, om de af Horizon College leverede ydelser er uomgængeligt nødvendige.

42 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), omfattes tjenesteydelser og levering af goder for det tredje ikke af den i artiklens stk. 1,

litra i), fastsatte fritagelse, såfremt de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

43 Denne udelukkelse er et specifikt udtryk for princippet om afgiftsneutralitet, som bl. a. er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, og Ygeia-dommen, præmis 32).

44 I tvisten i hovedsagen påhviler det således den forelæggende ret at fastslå, om den omstændighed, at Horizon College stillede visse af sine lærere til rådighed for andre undervisningsinstitutioner, hovedsageligt tog sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms, såsom kommercielle vikarbureauer. Herved er den omstændighed, at en institution, som foretager en sådan transaktion med tilrådighedsstillelse, modtager et vederlag, der er lig med den løn, som institutionen betaler til de undervisere, som således stilles til rådighed, ikke i sig selv tilstrækkelig til at fastslå, at denne transaktion ikke sigter på at opnå yderligere indtægter.

45 Endelig bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), kan medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af bl.a. den fritagelse, der er fastsat i artiklens stk. 1, litra i), betinget af overholdelsen af en eller flere af de betingelser, der er opregnet i stk. 2, litra a). Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om en sådan mulighed er gennemført i Nederlandene, og om sådanne betingelser i givet fald finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.

46 Det andet og tredje spørgsmål skal derfor samlet besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), sammenholdt med artiklens stk. 2, skal fortolkes således, at den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, kan udgøre en momsfritagen transaktion, for så vidt som det drejer sig om tjenesteydelser »med nær tilknytning« til undervisning i denne bestemmelses forstand, hvis en sådan tilrådighedsstillelse er et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte den undervisning, der må anses for hovedydelsen, forudsat imidlertid, hvilket det påhviler den nationale ret at undersøge, at:

— såvel hovedydelsen som tilrådighedsstillelsen med nær tilknytning til denne ydelse præsteres af de organer, der er omhandlet i nævnte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i givet fald under hensyntagen til de betingelser, som den pågældende medlemsstat eventuelt har fastsat i henhold til artiklens stk. 2, litra a)

— tilrådighedsstillelsen er af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en sådan ydelse kunne sikres, at den modtagende institutions undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved disse institutioner modtager, ville have en tilsvarende værdi, og

— en sådan tilrådighedsstillelse ikke hovedsageligt tager sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

*Det tredje spørgsmål*

47 Som det fremgår af denne doms præmis 12, 23-25, 34 og 35, udgør besvarelsen af det tredje spørgsmål en integrerende del af undersøgelsen af de to første spørgsmål samt af besvarelsen af disse. Det er derfor ufornødent at besvare det tredje spørgsmål selvstændigt.

**Sagens omkostninger**

48 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at udtrykket »uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling« ikke omfatter den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution i denne bestemmelses forstand, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, selv om den institution, der foretager tilrådighedsstillelsen, selv er et offentligretligt organ med undervisningsformål eller et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål.**

2) **Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i sjette direktiv 77/388, sammenholdt med artiklens stk. 2, skal fortolkes således, at den omstændighed, at en lærer mod vederlag stilles til rådighed for en undervisningsinstitution, hvor denne lærer midlertidigt skal undervise under sidstnævnte institutions ansvar, kan udgøre en merværdiafgiftsfritagen transaktion, for så vidt som det drejer sig om tjenesteydelser »med nær tilknytning« til undervisning i denne bestemmelses forstand, hvis en sådan tilrådighedsstillelse er et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte den undervisning, der må anses for hovedydelsen, forudsat imidlertid, hvilket det påhviler den nationale ret at undersøge, at:**

— **såvel hovedydelsen som tilrådighedsstillelsen med nær tilknytning til denne ydelse præsteres af de organer, der er omhandlet i nævnte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i givet fald under hensyntagen til de betingelser, som den pågældende medlemsstat eventuelt har fastsat i henhold til artiklens stk. 2, litra a)**

— **tilrådighedsstillelsen er af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en sådan ydelse kunne sikres, at den modtagende institutions undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved disse institutioner modtager, ville have en tilsvarende værdi, og**

— **en sådan tilrådighedsstillelse ikke hovedsageligt tager sigte på at opnå yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.**

Underskrifter