DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

28. januar 2010 *

I sag C-473/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Sächsisches Finanzgericht (Tyskland) ved afgørelse af 13. oktober 2008, indgået til Domstolen den 5. november 2008, i sagen:

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

mod

Finanzamt Dresden I,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, J.N. Cunha Rodrigues, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (refererende dommer) og A. Arabadjiev,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Dresden I ved P. Zimmermann-Hübner

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den græske regering ved G. Kanellopoulos, S. Trekli og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Den præjudicielle anmodning vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), 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 indgivet i forbindelse med en sag mellem Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (herefter »Eulitz GbR«) og Finanzamt Dresden I (herefter »Finanzamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på at momsfritage virksomhed udøvet af Thomas Eulitz, der er selskabsdeltager i Eulitz GbR, inden for rammerne af faglige efteruddannelseskurser, der er organiseret af tredjemand.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« moms.

4 I henhold til dette direktivs artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i samme artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

5 Af nævnte direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, fremgår, at »[v]ed udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar«.

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»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

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau

[…]«

Nationale bestemmelser

7 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var det fastsat i § 4, nr. 21), i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »UStG«), der har overskriften »Afgiftsfritagelse for leveringer og andre ydelser«, at følgende ydelser er 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 godkendt eller tilladt i henhold til delstatslovgivning som almene privatskoler (»Ersatzschulen«) i medfør af forfatningens artikel 7, stk. 4, 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.«

8 I medfør af UStG's § 4, nr. 22), litra a), er foredrag, kurser og andre foranstaltninger af videnskabelig eller oplysende karakter, der gennemføres af offentligretlige juridiske personer, institutter for forvaltning og økonomi, folkeuniversiteter og lign. (Volkshochschulen) eller institutioner, som har et almennyttigt formål eller et formål med tilknytning til faglige organisationer, fritaget for moms, hvis indtægterne i det væsentlige anvendes til dækning af omkostningerne.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Eulitz GbR, som er et tysk personselskab (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts), driver et ingeniørbureau i Dresden (Tyskland).

10 Thomas Eulitz, som er selskabsdeltager i Eulitz GbR, er diplomingeniør inden for forebyggende brandsikring. I den i hovedsagen omhandlede periode fra 2001 til 2005

forelæste han på Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (herefter »EIPOS«), en privatretlig forening, og han afholdt eksamener som medlem af eksamenskommissioner.

11 Ud over sin virksomhed som underviser og eksaminator varetog Thomas Eulitz den samlede faglige og organisatoriske ledelse af nogle af kurserne, således at han med de andre undervisere skulle aftale indholdet af og tidspunkterne for deres undervisning og for deltagerne var den centrale kontaktperson i spørgsmål vedrørende disse kurser.

12 Thomas Eulitz udøvede sin virksomhed inden for forskellige kurser, som alle vedrørte brandsikring. For at få adgang til disse kurser skulle deltagerne i forvejen som minimum have en uddannelse som arkitekt eller ingeniør fra et universitet eller en anden højere læreanstalt eller mindst to års dokumenteret erhvervserfaring inden for planlægning af brandsikring eller i givet fald inden for byggeområdet. Deltagere, som bestod sagkyndigkurset, blev efter ansøgning beskikket som sagkyndige inden for forebyggende brandsikring af industri- og handelskammeret.

13 Eulitz GbR's indtægter som følge af denne virksomhed, der blev udøvet af Thomas Eulitz, blev af Finanzamt pålagt moms, idet denne myndighed ikke anså Eulitz GbR for at være berettiget til fritagelse i medfør af UStG's § 4, nr. 21) eller 22).

14 Efter at have fået afslag på sin klage over denne afgørelse anlagde Eulitz GbR sag ved den forelæggende ret med henblik på at opnå momsfritagelse for de omhandlede indtægter, der ifølge selskabet var oppebåret som vederlag for ydelser, som Thomas Eulitz havde leveret i egenskab af privatlærer, for egen regning og på eget ansvar.

15 Finanzamt er derimod af den opfattelse, at en fritagelse i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) eller j), er udelukket. Således er Eulitz GbR for det første hverken et offentligretligt organ, der varetager uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling, eller et andet organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål. For det andet kan de omtvistede ydelser ikke anses for privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau. Særligt havde Thomas Eulitz udøvet virksomhed som underviser inden for rammerne af kurser, som var udbudt af EIPOS, og dermed på dette instituts ansvar og for dets regning.

16 Sächsisches Finanzgericht har bl.a. anført, at Eulitz GbR er en selvstændig erhvervsdrivende som omhandlet i UStG's § 2, stk. 1, men at selskabet i medfør af national tysk ret ikke har ret til momsfritagelse med hensyn til de omtvistede ydelser. Særligt er det ifølge denne ret ikke Eulitz GbR, men EIPOS, som har leveret disse ydelser til deltagerne i kurserne. Desuden er hverken EIPOS eller Eulitz GbR i besiddelse af en attestation som omhandlet i UStG's § 4, nr. 21), litra b), underlitra bb), hvoraf fremgår, at de forskriftsmæssigt forbereder til et erhverv eller en eksamen, som afholdes af en offentligretlig juridisk person. Sidstnævnte omstændighed udelukker ifølge den forelæggende ret, at fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), finder anvendelse, eftersom Eulitz GbR ikke er et »organ, der er anerkendt« af den pågældende medlemsstat i denne bestemmelses forstand. Hvad angår samme stykkes litra j) nærer den forelæggende ret tvivl med hensyn til Thomas Eulitz' egenskab af underviser, der giver »privattimer«.

17 På denne baggrund finder Sächsisches Finanzgericht det tvivlsomt, om fritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), finder anvendelse i hovedsagen, og denne ret har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er undervisnings- og eksamensydelser, som en diplomingeniør leverer ved en uddannelsesinstitution, der er oprettet som en privatretlig forening, til deltagerne i efteruddannelseskurser, der allerede mindst har en universitetsuddannelse eller en

uddannelse fra en anden højere læreanstalt som arkitekt eller ingeniør eller tilsvarende uddannelse, hvorved kurserne afsluttes med en prøve, skole- eller universitetsundervisning som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i direktiv 77/388[…]?

2) a) Er en person, der i øvrigt opfylder betingelserne som privatunderviser som omhandlet i [denne] bestemmelse, udelukket fra denne personkreds, når vedkommende

— også (helt eller delvist) modtager betaling for sin undervisning, når der ikke er tilmeldt nogen deltagere til en konkret foranstaltning, men vedkommende allerede har udført forberedelsesydelser i forbindelse hermed, eller

— gentagne gange og fortløbende over et betydeligt tidsrum får til opgave at udføre de pågældende undervisnings- og eksamensydelser, eller

— ud over sin umiddelbare undervisningsvirksomhed i forbindelse med det pågældende kursus indtager en faglig og/eller organisatorisk overordnet position i forhold til de andre undervisere?

b) Er den pågældende person i givet fald allerede udelukket fra nævnte personkreds, når kun et af disse kendetegn foreligger, eller først når der foreligger to eller tre af disse kendetegn?«

Om de præjudicielle spørgsmål

18 Med de to spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om virksomhed som den, der blev udøvet af selskabsdeltageren i det i hovedsagen sagsøgende selskab, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende henhører under begrebet »privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

19 Det bemærkes indledningsvis, ligesom Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort, at det fremgår, at den i hovedsagen omhandlede virksomhed ifølge tysk ret ikke blev udøvet af Eulitz GbR som selvstændigt retssubjekt, men af Eulitz GbR's selskabsdeltager, Thomas Eulitz. På denne baggrund har den forelæggende ret rettet opmærksomheden mod nævnte selskabsdeltagers virksomhed, idet denne virksomhed kan sidestilles med virksomhed udøvet af selskabet som sådant.

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at ydelser, som leveres af en diplomingeniør i dennes egenskab af underviser og eksaminator ved en uddannelsesinstitution, der er oprettet som en privatretlig forening, inden for rammerne af efteruddannelseskurser, der afsluttes med en prøve, og som er rettet mod deltagere, der allerede som minimum har en universitetsuddannelse eller en uddannelse fra en anden højere læreanstalt som arkitekt eller ingeniør eller en tilsvarende uddannelse, kan være omfattet af begrebet »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand.

21 Ordlyden af den tyske version af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), dvs. »von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht« (ordret: skole- og universitetsundervisning givet af privatlærere), adskiller sig fra ordlyden af alle de øvrige sprogversioner, i hvilke sjette direktiv oprindeligt blev vedtaget, for så vidt som den fritagelse, der er fastsat i nævnte bestemmelse, i disse øvrige versioner ikke direkte

er rettet mod »skole- eller universitetsundervisning«, men et beslægtet begreb, der på fransk er udtrykt med ordene »leçons […] portant sur« sådan undervisning (dvs. timer, som vedrører skole- eller universitetsundervisning).

22 Der skal herved henvises til, at ifølge fast retspraksis udelukker nødvendigheden af en ensartet anvendelse og dermed fortolkning af en fællesskabsretsakt, at denne betragtes isoleret i en af sine versioner, idet det tværtimod er påkrævet, at den fortolkes i overensstemmelse med såvel ophavsmandens virkelige vilje som det af ham forfulgte mål, navnlig i lyset af dens affattelse på alle sprogene (jf. bl.a. dom af 12.11.1969, sag 29/69, Stauder, Sml. 1969, s. 107, org.ref.: Rec. s. 419, præmis 3, samt af 22.10.2009, forenede sager C-261/08 og C-348/08, Zurita García og Choque Cabrera, Sml. I, s. 10143, præmis 54).

23 I det foreliggende tilfælde skal det første spørgsmål derfor forstås således, at det hermed nærmere bestemt ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at virksomhed som den i hovedsagen omhandlede kan udgøre »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand.

24 Det bemærkes endvidere, at sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for momsen, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Dette direktivs artikel 13 fritager dog visse former for virksomhed for moms (jf. dom af 16.10.2008, sag C-253/07, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, Sml. I, s. 7821, præmis 15).

25 Ifølge Domstolens praksis er de i sjette direktivs artikel 13 indeholdte fritagelser selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestem-

melserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 15, og af 22.10.2009, sag C-242/08, Swiss Re Germany Holding, Sml. I, s. 10099, præmis 33).

26 Det følger desuden af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, ikke har til formål at fritage alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, som heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 17, af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s.13989, præmis 54, af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis, samt dommen i sagen Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, præmis 18).

27 De udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. 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. Horizon College-dommen, præmis 16, og Haderer-dommen, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, samt dom af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

28 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), indeholder ikke nogen definition af begrebet »[timer] på skole- eller universitetsniveau« med henblik på denne bestemmelse.

29 Hvad angår udtrykket »skole- eller universitetsundervisning«, som indgår i dette begreb, bemærkede Domstolen i Haderer-dommens præmis 26, idet den udtrykkeligt afholdt sig fra at give det en præcis definition, at dette udtryk 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.

30 Hvad særligt angår udtrykket »undervisning« skal der henvises til, at Domstolen i det væsentlige har fastslået, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende ganske vist er en særlig vigtig del af den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), omhandlede undervisning, men denne undervisning består ikke desto mindre af en række elementer, som samtidig omfatter de elementer, der vedrører det forhold, som skabes mellem undervisere og studerende, og de elementer, der udgør den pågældende institutions organisatoriske ramme (jf. i denne retning Horizon College-dommen, præmis 18-20).

31 Udtrykket skal forstås på tilsvarende måde inden for rammerne af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

32 Som det fremgår af denne doms præmis 21, omfatter den fritagelse, som er omhandlet i sidstnævnte bestemmelse, imidlertid ikke direkte »skole- eller universitetsundervisning«, men i andre sprogversioner end den tyske et hermed beslægtet begreb, der på fransk er udtrykt med ordlyden »leçons […] portant sur« (timer, som vedrører) sådan undervisning. Udtrykket »timer« skal i denne sammenhæng forstås således, at det i det væsentlige omfatter overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende.

33 Det følger heraf, at selv om ydelser, der leveres af en underviser ved en uddannelsesinstitution, isoleret betragtet ikke nødvendigvis udgør undervisning på skole- eller universitetsniveau som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), kan sådanne ydelser derimod være omfattet af begrebet »privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau« i samme bestemmelses forstand, for

så vidt som de i det væsentlige omfatter overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende inden for rammerne af en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv.

34 På dette punkt er det, som den tyske regering har gjort gældende, uden betydning for fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), at formuleringen af fritagelsen i henhold til denne bestemmelse er mindre vid — såvel i den tyske version som i de øvrige sprogversioner — end formuleringen af fritagelsen i henhold til samme stykkes litra i), særligt for så vidt som nævnte litra j) i modsætning til litra i) ud over skole- eller universitetsundervisning ikke udtrykkeligt nævner faglig uddannelse.

35 Som den forelæggende ret selv har peget på, bør der ikke i momsmæssig henseende foretages en sondring mellem undervisning af elever eller studerende, som følger en grundlæggende skole- eller universitetsuddannelse, og undervisning af personer, der allerede har bestået en skole- eller universitetseksamen og på grundlag heraf deltager i en faglig uddannelse. Det forholder sig på samme måde med hensyn til timer givet på skole- eller universitetsniveau.

36 I øvrigt ville det, som Kommissionen har gjort gældende, kunne vise sig vanskeligt at foretage en sådan sondring på grundlag af undervisningens indhold. Selv om det er korrekt, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes strengt, vil en særlig streng fortolkning af begrebet »skole- eller universitetsundervisning« kunne medføre, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, fordi medlemsstaternes respektive undervisningssystemer er opbygget forskelligt. Sådanne forskelle ville være uforenelige med de krav i henhold til retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 25 (jf. Haderer-dommen, præmis 24).

37 Under denne synsvinkel bemærkes for så vidt angår den del af den af Thomas Eulitz udøvede virksomhed, som ikke består i egentlig undervisning, såsom virksomhed som eksaminator og de øvrige former for virksomhed, der er nævnt i denne doms præmis 11, at sådan virksomhed kun kan anses for at være omfattet af udtrykket »timer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i det omfang den kan anses for i det væsentlige at være udøvet inden for rammerne af overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende. Det tilkommer, for så vidt som der er behov herfor, den forelæggende ret at efterprøve, om dette er tilfældet med hensyn til visse af de i hovedsagen omhandlede former for virksomhed.

38 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at ydelser, som leveres af en diplomingeniør i dennes egenskab af underviser ved en uddannelsesinstitution, der er oprettet som en privatretlig forening, inden for rammerne af efteruddannelseskurser, der afsluttes med en prøve, og som er rettet mod deltagere, der allerede som minimum har en universitetsuddannelse eller en uddannelse fra en anden højere læreanstalt som arkitekt eller ingeniør eller en tilsvarende uddannelse, kan udgøre »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand. Andre former for virksomhed end egentlig undervisning kan også udgøre sådanne timer, for så vidt som de i det væsentlige udøves inden for rammerne af overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende på skole- eller universitetsniveau. Det tilkommer, for så vidt som der er behov herfor, den forelæggende ret at efterprøve, om alle de i hovedsagen omhandlede former for virksomhed udgør »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand.

Det andet spørgsmål

39 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en person som Thomas Eulitz, der er selskabsdeltager i det i hovedsagen sagsøgende selskab, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan anses for at have givet »privattimer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

40 Det fremgår af dette spørgsmåls ordlyd, at den forelæggende ret a priori anser det for muligt, at Eulitz GbR i hovedsagen kan anses for, gennem Thomas Eulitz, at have givet »privattimer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), alene med forbehold af den betydning, som de i samme spørgsmål anførte omstændigheder eventuelt skal tillægges.

41 Som det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal timerne for at kunne være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke blot være på skole- eller universitetsniveau, men desuden være »privattimer givet af undervisere« (jf. Haderer-dommen, præmis 28).

42 I denne henseende skal der henvises til, at de regler for fortolkning af de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, som er anført i denne doms præmis 27, finder anvendelse på de særlige betingelser, som skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser, og navnlig de betingelser vedrørende de egenskaber eller den stilling, som den erhvervsdrivende, der leverer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde (jf. i denne retning dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 16-20, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 23, samt Haderer-dommen, præmis 19).

43 Det er tilsyneladende ubestridt i hovedsagen, at Thomas Eulitz i det mindste i det væsentlige udøvede virksomhed som underviser. Under alle omstændigheder er dette ikke blevet bestridt af hverken Finanzamt eller de øvrige berørte, som har afgivet indlæg i medfør af artikel 23 i statutten for Domstolen.

44 Spørgsmålet i hovedsagen er imidlertid, om den virksomhed, Thomas Eulitz har udøvet, er udøvet ved, at han har givet »privattimer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

45 I denne henseende har Kommissionen, med støtte i Haderer-dommens præmis 33, gjort gældende, at Thomas Eulitz, eftersom han synes at have status som selvstændig erhvervsdrivende i tysk privatretlig og skatteretlig henseende, har udøvet sin virksomhed på privat grundlag og dermed givet »privattimer« som omhandlet i nævnte bestemmelse.

46 Det fremgår ganske vist af forelæggelsesafgørelsen, at de tyske afgiftsmyndigheder i den i hovedsagen omhandlede periode var af den opfattelse, at Eulitz GbR, gennem Thomas Eulitz, opfyldte kriterierne i sjette direktivs artikel 4 for at være momspligtig, herunder kriteriet om »selvstændigt« at udøve en af de i denne artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed.

47 At der ikke foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold mellem EIPOS og Thomas Eulitz svarende til det i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, nævnte med henblik på udøvelsen af den i hovedsagen omhandlede virksomhed, kan ikke i sig selv være tilstrækkeligt til, at nævnte selskabsdeltagers virksomhed kan anses for at være »privattimer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

48 Som fremhævet af den tyske regering kan den omstændighed, at man »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed og opfylder de øvrige kriterier i sjette direktivs artikel 4 for at kunne anses for at være momspligtig, ikke i sig selv og uden videre lede til den konklusion, at en underviser, som ikke er bundet af en arbejdskontrakt eller af et arbejdstager-arbejdsgiverforhold svarende til det, der følger af en sådan kontrakt, udøver sin økonomiske virksomhed i form af at give »privattimer« som omhandlet i dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j). Hvis dette var tilfældet, ville begrebet underviser, der giver »privattimer«, ikke have nogen selvstændig betydning, eftersom alle undervisere, der opfylder betingelserne i nævnte direktivs artikel 4 for at blive anset for momspligtige, automatisk ville være undervisere, der gav »privattimer«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

49 Den argumentation fra Kommissionens side, som er gengivet i denne doms præmis 45, kan muligvis tilskrives dels formuleringen af de relevante bestemmelser i national tysk ret, dels at ordvalget i den tyske version af sjette direktivs artikel 13, punkt A. stk. 1, litra j), eventuelt, som det fremgår af denne doms præmis 21, kan læses således, at de omfatter al undervisning, som gives af en underviser, der ikke indgår i en undervisningsinstitutions ansatte personale.

50 I denne henseende bemærkes imidlertid, dels at pålæggelse af eller fritagelse for moms med hensyn til en bestemt transaktion ikke kan afhænge af, hvorledes den kvalificeres i national ret (jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis, og Haderer-dommen, præmis 25). Dels udelukker nødvendigheden af en ensartet fortolkning af fællesskabsdirektiverne, som det fremgår af denne doms præmis 22, at en bestemmelses ordlyd i tvivlstilfælde betragtes isoleret, idet det tværtimod er påkrævet, at ordlyden fortolkes og anvendes i lyset af dens affattelse på de andre officielle sprog (jf. ligeledes dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, samt dom af 10.9.2009, sag C-199/08, Eschig, Sml. I, s. 8295, præmis 54).

51 Det fremgår imidlertid af flere sprogversioner — bortset fra den tyske — af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), at den fortolkning af denne bestemmelse, som er anført i denne doms præmis 49, ikke finder egentlig støtte i dens ordlyd (jf. ud over den franske version eksempelvis den engelske version (»tuition given privately by teachers and covering school or university education«), den italienske (»le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario«), den polske (»nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką«), den portugisiske (»As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário«), den finske (»opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit«) og den svenske version (»Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning«)).

52 Under alle omstændigheder skal der, uden at det er nødvendigt at gennemgå de tre omstændigheder, som er opregnet i det andet præjudicielle spørgsmål, henvises til, at

det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Thomas Eulitz har udøvet virksomhed som underviser inden for rammerne af faglige efteruddannelseskurser, som blev udbudt af tredjemand, EIPOS. Ifølge forelæggelsesafgørelsen var det dette organ — og ikke Thomas Eulitz — som havde ansvaret for den uddannelsesinstitution, ved hvilken Thomas Eulitz gav undervisning, og som leverede uddannelsesydelser til deltagerne i denne undervisning.

53 Som den tyske og den græske regering har anført, udelukker denne omstændighed i sig selv, at Thomas Eulitz — og dermed Eulitz GbR — kan anses for at have givet »privattimer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j). De omstændigheder, som er anført i det andet præjudicielle spørgsmål, kan hverken enkeltvis eller samlet lede til en anden konklusion.

54 Domstolens udtalelser i Haderer-dommen går i øvrigt i samme retning. I nævnte doms præmis 33-35 bemærkede Domstolen således i det væsentlige, at omstændighederne i den sag, der gav anledning til denne dom, tydede på — hvilket det tilkom den nationale ret at undersøge — at Werner Haderer i sin egenskab af underviser havde stillet sig til rådighed for tredjemand, som havde lønnet ham som en tjenesteyder, der leverede ydelser til fordel for det undervisningssystem, som administreredes af denne tredjemand, således at en person i Werner Haderers situation ikke kunne anses for at have udøvet virksomhed i form af at have givet privattimer.

55 Det andet forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan en person som Thomas Eulitz, der er selskabsdeltager i det i hovedsagen sagsøgende selskab, og som leverer ydelser i sin egenskab af underviser inden for rammerne af efteruddannelseskurser, der udbydes af tredjemand, ikke anses for at have givet »privattimer« i denne bestemmelses forstand.

Sagens omkostninger

56 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 j), 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 ydelser, som leveres af en diplomingeniør i dennes egenskab af underviser ved en uddannelsesinstitution, der er oprettet som en privatretlig forening, inden for rammerne af efteruddannelseskurser, der afsluttes med en prøve, og som er rettet mod deltagere, der allerede som minimum har en universitetsuddannelse eller en uddannelse fra en anden højere læreanstalt som arkitekt eller ingeniør eller en tilsvarende uddannelse, kan udgøre »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand. Andre former for virksomhed end egentlig undervisning kan også udgøre sådanne timer, for så vidt som de i det væsentlige udøves inden for rammerne af overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og elever eller studerende på skole- eller universitetsniveau. Det tilkommer, for så vidt som der er behov herfor, den forelæggende ret at efterprøve, om alle de i hovedsagen omhandlede former for virksomhed udgør »[timer] på skole- eller universitetsniveau« i denne bestemmelses forstand.**

2) **Dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan en person som**

Thomas Eulitz, der er selskabsdeltager i det i hovedsagen sagsøgende selskab, og som leverer ydelser i sin egenskab af underviser inden for rammerne af efteruddannelseskurser, der udbydes af tredjemand, ikke anses for at have givet »privattimer« i denne bestemmelses forstand.

Underskrifter