EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. jaanuar 2010 *

Kohtuasjas C-473/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Sächsisches Finanzgerichti (Saksamaa) 13. oktoobri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. novembril 2008, menetluses

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

versus

Finanzamt Dresden I,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja esimees J. N. Cunha Rodrigues kolmanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Finanzamt Dresden I, esindaja: P. Zimmermann-Hübner,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Kreeka valitsus, esindajad: G. Kanellopoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 A osa lõike 1 punkti j.

2 Taotlus on esitatud Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitzi (edaspidi „Eulitz GbR") ja Finanzamt Dresden I (edasidi „Finanzamt") vahelise kohtuvaidluse raames, mis käsitleb viimati nimetatu keeldumist vabastada käibemaksust Eulitz GbR seltsinglase Thomas Eulitzi tegevus kolmandast isikust asutuse korraldatud tööalase täienduskoolituse raames.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Selle direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

5 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus on täpsustatud, et „[l]õikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt" vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel".

6 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[…]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

j) õpetajate antav eraõpe kooli- või ülikooliihariduse raames;

[…]”

Siseriiklikud õigusnormid

7 Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal nägi käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG”) § 4 „Tarnete ja muude teenuste maksuvabastus” punkt 21 ette, et käibemaksust on vabastatud:

„a) vahetult koolituse ja hariduse eesmärgil osutatavad teenused, mida pakuvad erakoolid ja teised üldharidus- või kutseõppeasutused,

aa) kui nad on põhiseaduse [(Grundgesetz)] artikli 7 lõike 4 kohaselt saanud koolitusloa või on lubatud liidumaa seadusega või

bb) kui liidumaa pädev ametiasutus kirjalikult tõendab, et nad valmistavad nõuetekohaselt ette teatud ametiks või teatud avalik-õiguslikule juriidilisele isikule sooritatavaks eksamiks,

b) vabakutseliste õpetajate õpetamisteenus, mis on osutatud vahetult koolituse ja hariduse eesmärgil

aa) ülikoolides ülikooli raamseaduse [(Hochschulrahmengesetz)] §-de 1 ja 70 tähenduses ja avalikes üldharidus- või kutseõppekoolides või

bb) erakoolides ja teistes üldharidus- või kutseõppeasutustes, kui need vastavad alapunktis a esitatud tingimustele.”

8 UStG § 4 punkti 22 alapunkti a kohaselt on maksuvabad loengud, kursused ja muud teaduslikud või õppeüritused, mida viivad läbi avalik-õiguslikud juriidilised isikud, avaliku halduse ja majanduskõrgkoolid, rahvaülikoolid või avalikes või kutseliitude huvides tegutsevad asutused, kui tulusid kasutatakse peamiselt kulude katmiseks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Seltsingul Eulitz GbR on Dresdenis (Saksamaa) inseneribüroo.

10 Eulitz GbR-i seltsinglane T. Eulitz on diplomeeritud insener ennetava tuleohutuse alal. Põhikohtuasjas vaatluse all oleval ajavahemikul aastatel 2001–2005 viis viimane

eraõiguslikus ühingus Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (edaspidi „EIPOS") läbi kursusi ja võttis eksamikomisjonide liikmena vastu eksameid.

11 Lisaks õppejõu ning eksamineerija tegevusele vastutas T. Eulitz selles ühingus osade koolitusprogrammide erialase ja organisatoorse tegevuse üldise juhtimise eest. Nii pidi ta sõlmima kokkuleppeid teiste õppejõududega nende kursuste sisu ja tunniplaani kohta ning oli nende koolituste osas peamine kontaktisik kursustest osavõtjate jaoks.

12 T. Eulitzi tegevus hõlmas erinevaid koolitusprogramme, mis kõik käsitlesid ennetavat tuleohutust. Kõigis neis koolitusprogrammides oli osalejatele seatud vastuvõtutingimuseks vähemalt ülikooli- või rakenduskõrgkooli arhitektuurialane või inseneriharidus või kaheaastane praktiline kutsealane tegevus tuleohutuse projekteerimise valdkonnas või vajaduse korral vähemalt kaheaastane praktiline kutsealane tegevus ehitusvaldkonnas. Eksperdi koolitusprogrammi läbimisel sai lõpetaja taotluse korral Industrie- und Handelskammeri (tööstus- ja kaubanduskoda) poolt määratud ennetava tuleohutuse eksperdiks.

13 Finanzamt arvestas käibemaksu Eulitz GbR-i käibelt, mis tal oli tekkinud T. Eulitzi mainitud tegevusest, leides, et sellele tegevusele ei kohaldata maksuvabastust UStG § 4 punktide 21 või 22 alusel.

14 Pärast selle otsuse peale Eulitz GbR-i poolt esitatud vaide rahuldamata jätmist esitas viimane põhikohtuasja kaebuse, milles nõutakse sellise asjaomase käibe maksust vabastamist, mis Eulitz GbR-i arvates on tekkinud T. Eulitzi kui eraõpetaja tegevusega tema enda arvel ja omal vastutusel.

15 Finanzamt leiab seevastu, et maksuvabastus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide i või j kohaselt on välistatud. Esiteks ei ole Eulitz GbR ei avalik-õiguslik organisatsioon, mis annaks laste ja noorte, kooli- või ülikooliharidust, kutseõpet või ümberõpet, ega ka muu asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsev tunnustatud organisatsioon. Teiseks ei saa vaidlusaluseid teenuseid vaadelda kooli- ja ülikooliharidusena raames õpetaja antava eraõppena. T. Eulitz andis tunde EIPOS-e poolt pakutavate koolituskursuste raames ja seega antud instituudi vastutusel ja arvel.

16 Sächsisches Finanzgericht (Saksimaa maksukohus) märgib eelkõige, et Eulitz GbR on iseseisvalt tegutsev ettevõtja UStG § 2 lõike 1 tähenduses, kuid Saksamaa siseriikliku õiguse kohaselt ei ole tal vaidlusaluste teenuste osas õigust käibemaksuvabastusele. Koolitusprogrammides osalejatele ei osutanud neid teenuseid mitte Eulitz GbR, vaid EIPOS. Lisaks ei ole EIPOS-el ega ka Eulitz GbR-il UStG § 4 punkti 21 alapunkti b alapunktis bb ette nähtud tõendit, mis tõendab, et nad valmistavad nõuetekohaselt ette teatud ametiks või teatud avalik-õiguslikule juriidilisele isikule sooritatavaks eksamiks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates välistab viimati nimetatud asjaolu selle, et põhikohtuasjas saaks kohaldada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastust, kuna Eulitz GbR ei ole selle sätte tähenduses asjaomases liikmesriigis „tunnustatud organisatsioon". Sama lõike punkti j osas väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtlust selles osas, kas T. Eulitzi puhul on tegemist õpetaja antava „eraõppega".

17 Neil asjaoludel ning paludes seisukohta nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis j ette nähtud maksuvabastuse põhikohtuasjas kohaldamise osas, otsustas Sächsisches Finanzgericht menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas õppetöö ja eksamid, mida diplomeeritud insener viib läbi eraõigusliku ühinguna tegutsevas õppeasutuses tööalase täienduskoolituse kursustest osavõtjatele, kellel on juba vähemalt kõrgkooli arhitektuurialane või inseneriharidus või

samaväärne haridus, kusjuures kursused lõpevad eksamiga, on direktiivi 77/388[…] artikli 13 A osa lõike 1 punkti j mõistes „kooli- ja ülikooliharidus”?

2. a) Kas isik, kes muidu täidab [selle] sätte tähenduses „eraõpet” andva õpetaja tingimusi, jääb sellest isikute ringist välja, kui:

– ta saab (terves mahus või osaliselt) tasu oma kursuste eest ka siis, kui konkreetseks tööalase täienduskoolituse kursuseks ei ole registreerunud ükski osavõtja, kuid ta on selleks juba ettevalmistustöö ära teinud, või

– talle tehakse küllaltki pika ajavahemiku jooksul korduvalt ja järjest ülesandeks viia läbi vastavat õppetööd ja eksameid või

– tal on oma vahetu õpetajatöö kõrval asjaomaste koolituskursuste teiste õppejõududega võrreldes erialaselt ja/või organisatoorselt erandlik positsioon?

b) Kas [sellest isikute ringist] väljajätmine on võimalik juba siis, kui on täidetud vaid üks neist tingimustest, või alles siis, kui on täidetud kaks või kõik kolm tingimust?”

Eelotsuse küsimused

18 Nende kahe küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kindlaks teha, kas selline tegevus nagu põhikohtuasjas kaebuse esitaja seltsinglase tegevus on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas hõlmatud mõistega „õpetajate antav eraõpe kooli- või ülikoolihariduse raames" kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses.

19 Sissejuhatuseks tuleb sarnaselt Euroopa Ühenduste Komisjoniga märkida, et ilmneb, et Saksa õiguse kohaselt ei ole põhikohtuasjas vaatluse all olevat tegevust teostanud Eulitz GbR kui iseseisev õigussubjekt, vaid tema seltsinglane T. Eulitz. Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohus huvitatud nimetatud seltsinglase tegevusest, kuna seda tegevust võib samastada ühingu kui sellise tegevusega.

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et õppetöö ja eksamid, mida diplomeeritud insener viib läbi eraõigusliku ühinguna tegutsevas õppeasutuses tööalase täienduskoolituse kursustest osavõtjatele, kellel on juba vähemalt kõrgkooli arhitektuurialane või inseneriharidus või samaväärne haridus, kusjuures kursused lõpevad eksamiga, on selle sätte tähenduses „kooli- ja ülikooliharidus"?

21 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j saksakeelses versioonis kasutatud sõnastus ehk siis „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" (sõna-sõnalt: eraõpetajate antav kooli- või ülikooliharidus) erineb sõnastuse osas kõikidest teistest keeleversioonidest, milles kuues direktiivi esialgu vastu võeti, selle poolest, et teistes versioonides ei ole selles sättes viidatud maksuvabastuses otse viidatud „kooli-

või ülikoolihariduse”, vaid seotud mõistele, mida prantsuse keeles on väljendatud sõnadega „leçons […] portant sur”, st õpe sellise hariduse raames.

22 Sellega seoses tuleb meenutada, et kooskõlas väljakujunenud kohtupraktikaga välistab ühenduse õigusakti ühetaolise kohaldamise ja järelikult ka ühetaolise tõlgendamise nõue selle akti ühe versiooni teistest versioonidest eraldiseisva käsitlemise, kuid eeldab selle tõlgendamist tulenevalt nii akti vastuvõtja tegelikust tahtest kui ka viimase poolt taotletavast eesmärgist ja seda eelkõige kõiki keeleversioone arvesse võttes (vt eelkõige 12. novembri 1969. aasta otsus kohtuasjas 29/69: Stauder, EKL 1969, lk 419, punkt 3, ja 22. oktoobri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-261/08 ja C-348/08: Zurita García ja Choque Cabrera, EKL 2009, lk I-10143, punkt 54).

23 Seega tuleb esimest küsimust mõista nii, et sisuliselt soovitakse teada saada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et sellise tegevuse puhul nagu põhikohtuasjas võib tegemist olla „[…]õppega kooli- või ülikoolihariduse raames” selle sätte tähenduses.

24 Järgmiseks peab meenutama, et kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate või teenuseid osutavate isikute kogu majandustegevust. Selle direktiivi artikkel 13 vabastab siiski teatavad tegevused käibemaksust (vt 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-253/07: Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, EKL 2008, lk I-7821, punkt 15).

25 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud maksuvabastused endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 15; 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I-4793,

punkt 15, ja 22. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-242/08: Swiss Re Germany Holding, EKL 2009, lk I-10099, punkt 33).

26 Lisaks nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa eesmärk ei ole vabastada käibemaksust mitte kõik avalikes huvides tegevused, vaid üksnes need, mis on selles osas loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (vt selle kohta eelkõige 11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 1985, lk 2655, punkt 17; 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, EKL 2003, lk I-13989, punkt 54; 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-445/05: Haderer, EKL 2007, lk I-4841, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 18).

27 Kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt eespool viidatud kohtuotsus Horizon College, punkt 16; eespool viidatud kohtuotsus Haderer, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed, EKL 2009, lk I-11079, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt j ei sisalda selle sätte jaoks mõiste „[…]õpe kooli- või ülikoolihariduse raames" määratlust.

29 Selles väljendis sisalduva mõistega „kooli- või ülikooliharidus" seoses märkis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Haderer punktis 26 sellele mõistele täpset määratlust andmata, et see mõiste 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, eeldades, et need tegevused ei ole olemuselt puhtalt meelelahutuslikud.

30 Mis puudutab konkreetselt mõistet „haridus", siis peab meelde tuletama, et Euroopa Kohus jõudis sisuliselt seisukohale, et kuigi õppejõu ja üliõpilaste vahel toimuv teadmiste ja oskuste edasiandmine on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i ette nähtud hariduse eriti tähtis osa, koosneb see tegevus mitmest elemendist, mille hulka kuuluvad koostoimes nii need, mis puudutavad õppejõu ja üliõpilaste vahelisi suhteid, kui ka need, mis moodustavad haridusasutuse organisatsioonilise raamistiku (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Horizon College, punktid 18–20).

31 Sama mõistet tuleb analoogilisel viisil mõista kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j raames.

32 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 21 välja toodi, ei viita viimati nimetatud sättes toodud maksuvabastus siiski otse „kooli- või ülikooliharidusele", vaid muudes keeleversioonides peale saksakeelse versiooni seotud mõistele, mida prantsuse keeles on väljendatud sõnadega „leçons […] portant sur", st õpe sellise hariduse raames. Mõistet „õpe" tuleb selles kontekstis käsitada nii, et see hõlmab põhiliselt õppejõu ja õpilaste või üliõpilaste vahel toimuvat teadmiste ja oskuste edasiandmist.

33 Sellest tuleneb, et kuigi teenused, mida õpetaja osutab õppeasutuses, ei kujuta kõiki teisi elemente kõrvale jättes endast tingimata „kooli- või ülikooliharidust" kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses, võivad sellised teenused siiski olla hõlmatud mõistega „õpetajate antav […]õpe kooli- või ülikooliharidus raames"

sama sätte tähenduses, kui nende puhul on põhiliselt tegemist õppejõu ja õpilaste või üliõpilaste vahel toimuva teadmiste ja oskuste edasiandmisega kutsetegevuse teostamiseks saadud kutseõppe raames.

34 Nagu väidab Saksamaa valitsus, ei oma selles osas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tõlgendamiseks tähendust see, et nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse sõnastus on nii saksa keeles kui ka teistes keeleversioonides kitsam sellest, mis on ette nähtud sama lõike punktis i, ja seda eelkõige osas, milles erinevalt viimasest punktist ei viita punkt j peale „kooli- või ülikoolihariduse" sõnaselgelt kutseõppele.

35 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ise välja pakub, ei pea käibemaksu osas tegema vahet õppel, mida antakse kooli- või ülikoolihariduse algõpet läbivatele õpilastele või üliõpilastele ning õppel, mida antakse isikutele, kes on juba omandanud kooli- või ülikoolihariduse ja sellele diplomile toetudes end nüüd tööalaselt täiendavad. Sama kehtib ka selle hariduse raames antava õppe kohta.

36 Nagu väidab komisjon, võib selline eristamine vastavalt õppevaldkondadele kujuneda raskeks. Kuigi on tõsi, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis j osutatud maksuvabastuse kirjeldamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, tooks mõiste „kooli- või ülikooliharidus" eriti kitsas tõlgendus kaasa käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erineva kohaldamise ohu, kuna liikmesriikide vastavad haridussüsteemid on korraldatud erinevate eeskirjade kohaselt. Sellised erinevused on kokkusobimatud käesoleva kohtuotsuse punktis 25 meelde tuletatud kohtupraktika nõuetega (vt eespool viidatud kohtuotsus Haderer, punkt 24).

37 Sellest vaatepunktist lähtudes tuleb osas, mis puudutab T. Eulitzi muud tegevust peale õpetamise kui sellise ja milleks on näiteks nii „eksamineerija" kui ka käesoleva kohtuotsuse punktis 11 mainitud muu tegevus, märkida, et seda tegevust võib lugeda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j mõttes mõistega „õpe" hõlmatuks ainult selles osas, milles seda võib lugeda põhiliselt tegutsemiseks õppejõu ja õpilaste või üliõpilaste vahel toimuva teadmiste ja oskuste edasiandmise raames. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikul määral kontrollima, kas see kehtib põhikohtuasjas kõne all olevate teatud tegevuste kohta.

38 Seega tuleb esimesena esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et õppetöö, mida diplomeeritud insener viib läbi eraõigusliku ühinguna tegutsevas õppeasutuses tööalase täienduskoolituse kursustest osavõtjatele, kellel on juba vähemalt kõrgkooli arhitektuurialane või inseneriharidus või samaväärne haridus, kusjuures kursused lõpevad eksamiga, võib selle sätte tähenduses olla „[…]õpe kooli- või ülikoolihariduse raames". Sellise õppega võib samuti tegemist olla muu tegevuse puhul peale õpetamise kui sellise, eeldusel et põhiliselt tegutsetakse õppejõu ja õpilaste või üliõpilaste vahel toimuva teadmiste ja oskuste edasiandmise piires kooli- või ülikoolihariduse raames. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikul määral kontrollima, kas kõik põhikohtuasjas kõne all olevad tegevused kujutavad endast nimetatud sätte tähenduses „õpet" „kooli- või ülikoolihariduse" raames.

Teine küsimus

39 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhiliselt kindlaks teha, kas sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib sellist isikut nagu T. Eulitz, kes on põhikohtuasjas kaebuse esitaja seltsinglane, pidada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses „eraõpet" andvaks.

40 Selle küsimuse sõnastusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus pidas *a priori* võimalikuks, et põhikohtuasjas saab Eulitz GbR-i T. Eulitzi kaudu pidada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses „eraõpet" andvaks, välja arvatud ainult siis, kui esinevad samas küsimuses loetletud tingimused.

41 Nagu nähtub kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j sõnastusest, ei piisa selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks sellest, et õpe toimub kooli- või ülikooliõppe raames, vaid nende puhul peab samuti tegemist olema „õpetajate antava eraõppega" (vt eespool viidatud kohtuotsus Haderer, punkt 28).

42 Sellega seoses tuleb meenutada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 27 osutatud kuuenda direktiivi artiklis 13 välja toodud maksuvabastuste tõlgendamise nõuded kehtivad maksuvabastuste kohaldamisel nõutavate eritingimuste korral ning eriti selliste puhul, mis puudutavad maksuvabasid teenuseid osutava majandustegevuses osaleja staatust või olemust (vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punktid 16-20; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Haderer, punkt 19).

43 Põhikohtuasjas on selge, et T. Eulitz andis põhiliselt tunde õpetajana. Igal juhul ei vaidlusta seda ei Finanzamt ega teised huvitatud isikud, kes on Euroopa Kohtu põhikirja artikli 23 alusel esitanud märkusi.

44 Siiski tekib põhikohtuasjas küsimus, kas T. Eulitzi tegevus toimus „eraõppena" kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses.

45 Tuginedes eespool viidatud kohtuotsuse Haderer punktile 33, väidab komisjon sellega seoses, et kuna Saksa tsiviil- ja maksuõiguse seisukohast ilmneb, et T. Eulitzil on iseseisva ettevõtja staatus, siis tegutses ta enda nimel ning seega oli nimetatud sätte tähenduses tegemist „eraõppega”.

46 Eelotsusetaotlusest nähtub ju, et põhikohtuasjas kõne all oleva ajavahemiku jooksul leidis Saksa maksuhaldur, et Eulitz GbR täidab T. Eulitzi kaudu kuuenda direktiivi artiklis 4 esitatud tingimusi selleks, et teda saaks pidada käibemaksukohustuslaseks, eelkõige osas, mis puudutab selle artikli lõikes 2 nimetatud majandustegevuse teostamist „iseseisvalt”.

47 Siiski ei ole põhikohtuasjas kõne all oleva tegutsemise jaoks sellise EIPOS-e ja põhikohtuasjas kaebuse esitaja seltsinglase T. Eulitzi vahelise suhte puudumine, mis on sarnane kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus mainitud alluvussuhtega, iseenesest piisav selleks, et saaks asuda seisukohale, et nimetatud seltsinglase tegevus oli „eraõpe” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses.

48 Nagu Saksamaa valitsus rõhutab, ei saa pelgalt asjaolu, et teostatakse „iseseisvalt” majandustegevust ning täidetakse teisi kuuenda direktiivi artiklis 4 esitatud tingimusi selleks, et isikut peetaks käibemaksukohustuslaseks, viia järelduseni, et õpetaja, kes ei ole seotud töölepinguga ega sellisest lepingust tuleneva suhtega sarnase alluvussuhtega, teostab majandustegevust „iseseisvalt” selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses. Kui see oleks nii, siis ei oleks mõistel „eraõpe” autonoomset tähendust, kuna kõik õpetajad, kes täidavad nimetatud direktiivi artiklis 4 esitatud tingimusi selleks, et neid pidada maksukohustuslaseks, oleksid automaatselt „eraõpetajad” sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses.

49 Võib olla tulenevad komisjoni argumendid, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 45, esiteks Saksa siseriikliku õiguse asjakohaste sätete sõnastusest ning teiseks asjaolust, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j saksakeelses versioonis kasutatavaid mõisteid on võimalik, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 21, käsitada nii, et viidatud on sellise õpetaja kõikidele kursustele, kes ei kuulu õppeasutuse palgatud personali hulka.

50 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et tehingu käibemaksuga maksustamine või sellest vabastamine ei sõltu selle liigitamisest siseriiklikus õiguses (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning Haderer, punkt 25). Teiseks tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 22, et ühenduse direktiivide ühetaolise tõlgendamise vajadus välistab selle, et kahtluse korral tõlgendataks sätte sõnastust eraldatult, ning nõuab vastupidi, et seda oleks tõlgendatud ning kohaldatud teistes ametlikes keeltes koostatud versioone silmas pidades (vt samuti eespool viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-199/08: Eschig, EKL 2009, lk I-8295, punkt 54).

51 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j mitmest keeleversioonist peale saksakeelse versiooni nähtub, et käesoleva kohtuotsuse punktis 49 toodud tõlgendus selle sätte kohta ei põhine tegelikult selle sätte sõnastusel (vt eelkõige lisaks prantsuskeelsele versioonile ingliskeelset versiooni („tuition given privately by teachers and covering school or university education”), itaaliakeelset versiooni („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario”), poolakeelset versiooni („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką”), portugalikeelset versiooni („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário”), soomekeelset versiooni („opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit”) ja rootsikeelset versiooni („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”)).

52 Ilma et oleks vaja analüüsida teises eelotsuse küsimuses loetletud kolme asjaolu, tuleb igal juhul meenutada, et eelotsusetaotlusest tuleneb, et T. Eulitz tegutses õpetajana EIPOS-e kui kolmandast isikust asutuse pakutud koolituskursuste raames. Eelotsuse-

taotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt vastutas see asutus, mitte T. Eulitz õppeasutuse eest, kus neid tunde anti, ning osutas koolitusteenust nimetatud kursustel osalejatele.

53 Nagu Saksamaa ja Kreeka valitsus väidavad, on nimetatud asjaolu iseenesest selline, et see välistab võimaluse, et T. Eulitzit – ja seega Eulitz GbR-i – võiks pidada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses „eraõpet" andvaks. Teises eelotsuse küsimuses loetletud asjaolud koos või iseseisvalt võetuna ei või viia teistsuguse järelduseni.

54 Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses Haderer esitatud pidepunktid viitavad muu hulgas just sellele. Nimetatud kohtuotsuse punktides 33–35 märkis Euroopa Kohus sisuliselt, et nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud kõiki asjaolusid arvestades näib – mille peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et W. Haderer töötas õpetajana kolmandast isikust üksuse alluvuses, kes maksis talle selle üksuse hallatud haridussüsteemi kasuks osutatud teenuste eest tasu, nii et ei saa asuda seisukohale, et isik, kes on W. Hadereri olukorras, andis „eraõpet".

55 Seega tuleb teisena esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa sellist isikut nagu T. Eulitz, kes on põhikohtuasjas kaebuse esitaja seltsinglane ja kes osutab teenuseid kolmandast isikust asutuse pakutud koolituskursuste raames, pidada selle sätte mõttes „eraõpet" andvaks.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et õppetöö, mida diplomeeritud insener viib läbi eraõigusliku ühinguna tegutsevas õppeasutuses tööalase täienduskoolituse kursustest osavõtjatele, kellel on juba vähemalt kõrgkooli arhitektuurialane või inseneriharidus või samaväärne haridus, kusjuures kursused lõpevad eksamiga, võib selle sätte tähenduses olla „[…]õpe kooli- või ülikooliharidu se raames". Sellise õppega võib samuti tegemist olla muu tegevuse puhul peale õpetamise kui sellise, eeldusel et põhiliselt tegutsetakse õppejõu ja õpilaste või üliõpilaste vahel toimuva teadmiste ja oskuste edasiandmise piires kooli- või ülikooliharidu se raames. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikul määral kontrollima, kas kõik põhikohtuasjas kõne all olevad tegevused kujutavad endast nimetatud sätte tähenduses „õpet" „kooli- või ülikooliharidu se" raames.**

2. **Nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa sellist isikut nagu**

T. Eulitz, kes on põhikohtuasjas kaebuse esitaja seltsinglane ja kes osutab teenuseid kolmandast isikust asutuse pakutud koolituskursuste raames, pidada selle sätte mõttes „eraõpet” andvaks.

Allkirjad