A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. január 28.*

A C-473/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Sächsisches Finanzgericht (Németország) a Bírósághoz 2008. november 5-én érkezett, 2008. október 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz**

és

a **Finanzamt Dresden I**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues a második tanács elnöke, a harmadik tanács elnökeként eljárva, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Finanzamt Dresden I képviseletében P. Zimmermann-Hübner,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében G. Kanellopoulos, valamint S. Trekli és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (a továbbiakban: Eulitz GbR) és a Finanzamt Dresden I (a továbbiakban: Finanzamt) között az Eulitz GbR tagja, Thomas Eulitz által, egy harmadik intézmény által szervezett szakmai továbbképző tanfolyam keretében gyakorolt tevékenység hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) mentessége elutasításának tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a hozzáadottérték-adó alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

5 A hivatkozott irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében pontosításra kerül, hogy „az (1) bekezdésben használt »önállóan« fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt”.

6 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés, vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

j) magántanárok iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenysége;

[…]”

A nemzeti szabályozás

7 Az alapügyben érintett időszakban a forgalmi adóról szóló német törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) „Az értékesítések és egyéb szolgáltatások adómentessége” című 4. §-ának 21. pontja alapján HÉA-mentesek a következők:

„a) a magániskolák és egyéb általános vagy szakképzési intézmények közvetlenül iskolai és képzési célokat szolgáló szolgáltatásai,

aa) ha e magániskolák és egyéb intézmények a Grundgesetz [a német alkotmány] 7. cikke (4) bekezdésének megfelelően az állam által akkreditált vagy tartományi jog által engedélyezett helyettesítő iskolák, vagy

bb) ha a tartomány hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósága igazolja, hogy e magániskolák és egyéb intézmények egy szakmára vagy egy közjogi jogi személy előtt leteendő vizsgára megfelelően felkészítenek,

b) az egyéni oktatók közvetlenül iskolai és képzési célokat szolgáló oktatási szolgáltatásai, ha azokat

aa) a Hochschulrahmengesetz [a felsőfokú képzésről szóló német kerettörvény] 1. §-a és 70. §-a szerinti értelemben vett főiskolákon és nyilvános általános vagy szakképzési iskolákban vagy

bb) az a) alpont szerinti feltételeket teljesítő magániskolákban és egyéb általános vagy szakképzési intézményekben)".

8 Az UStG 4. §-a 22. pontjának a) alpontja értelmében adómentesek a közjogi jogi személyek, államigazgatási és tudományos akadémiák, népiskolák vagy közhasznú intézmények, illetve szakmai szövetségek által szervezett tudományos vagy oktatási célú előadások, tanfolyamok és egyéb rendezvények, ha a bevételek túlnyomó részét a költségek fedezésére fordítják.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 Az Eulitz GbR polgári jogi társaság, amely mérnöki irodát működtet Drezdában (Németország).

10 Az Eulitz GbR tagja, T. Eulitz a megelőző tűzvédelem okleveles mérnöke. Az alapügy szempontjából releváns években, 2001 és 2005 között T. Eulitz a Drezdai Műszaki

Egyetemen működő Európai Posztgraduális Képzési Intézetben (EIPOS e.V., a továbbiakban: EIPOS) tartott előadásokat és végzett vizsgáztatást vizsgabizottsági tagként.

11 Oktatói és vizsgáztatói tevékenységén kívül T. Eulitz e társaságon belül a tanfolyamok némelyike esetében a szakmai és szervezési irányítást is gyakorolta. A más oktatókkal, azok tanfolyamainak tartalmában és időpontjában történő megállapodás megkötése is a tevékenységi körébe tartozott tehát, és e tanfolyamok összessége tekintetében elsősorban ő tartotta a kapcsolatot a résztvevőkkel.

12 T. Eulitz több, de minden esetben a tűzvédelemmel összefüggő tanfolyam keretében is gyakorolta tevékenységét. A tanfolyamokon való részvétel feltétele legalább építészi, illetve mérnöki egyetemi vagy felsőfokú végzettség vagy a tűzvédelmi tervezés területén szerzett kétéves gyakorlat, valamint a szaktervezői tanfolyamokon azon jelentkezők esetében, akik nem tudtak kétéves tűzvédelmi tervezési gyakorlatot felmutatni az építés területén szerzett legalább kétéves gyakorlat volt. A szakértői tanfolyamot sikeresen elvégzőket az Industrie- und Handelskammer (ipari és kereskedelmi kamara) kérelemre, megelőző tűzvédelmi szakértőnek minősítette.

13 A Finanzamt HÉA-kötelessé nyilvánította az Eulitz GbR azon bevételeit, amelyek T. Eulitz ezen tevékenységéből származtak, mivel azok nem élveznek adómentességet az UStG 4. §-ának 21. vagy 22. pontja alapján.

14 Miután az Eulitz GbR által az ezen határozat ellen benyújtott panasz elutasításra került, az Eulitz GbR előterjesztette kerestetét az alapeljárásban, amely kereset az álláspontja szerint T. Eulitz által magántanárként saját számlájára és felelősségére végzett tevékenységekből származó érintett bevételek adómentessé nyilvánításására irányul.

15 A Finanzamt szerint azonban a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti adómentesség kizárt. Egyrészről ugyanis az Eulitz GbR nem minősül sem a gyermek- és ifjúságneveléssel, az iskolai vagy felsőfokú oktatással, továbbképzéssel, vagy szakmai átképzéssel foglalkozó közintézménynek, sem pedig az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézménynek. Másrészről a jogvita alapjául szolgáló szolgáltatásokat nem lehet magántanárok iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységének sem tekinteni. Különösen, mivel T. Eulitz az EIPOS által indított tanfolyamok oktatója volt, az intézmény számlájára és felelősségére járt el.

16 A Sächsisches Finanzgericht (Szászország tartomány pénzügyi bírósága) megállapítja többek között, hogy az Eulitz GbR, az UStG 2. §-ának (1) bekezdése értelmében vett egyéni vállalkozó, aki azonban a német belső jog alapján nem jogosult a HÉA-mentességre a jogvita alapjául szolgáló szolgáltatások tekintetében. Különösen, mivel a tanfolyamok résztvevői számára nem az Eulitz GbR, hanem az EIPOS nyújtotta a szolgáltatásokat. Másrészről, sem az EIPOS, sem az Eulitz GbR nem rendelkezik az UStG 4. §-a 21. pontja b) alpontjának bb) alpontja szerinti igazolással, amely igazolja, hogy egy szakmára vagy egy közjogi jogi személy előtt leteendő vizsgára megfelelően felkészítenek. Utóbbi körülmény a kérdést előterjesztő bíróság szerint kizárja az alapügyben a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti adómentességet, mivel az Eulitz GbR nem minősül az érintett tagállam által „elismert […] intézménynek" a hivatkozott rendelkezés értelmében. Ugyanezen bekezdés j) alpontját illetően a kérdést előterjesztő bíróság kételyeinek adott hangot T. Eulitz „magántanári" minőségét illetően.

17 Ezen körülmények között, megkérdőjelezve az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja szerinti adómentesség alkalmazhatóságát az alapügyben, a Sächsisches Finanzgericht úgy határozott, hogy az előtte folyamatban lévő eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 77/388 […] irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja szerinti »iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek« minősülnek-e azok az oktatási és vizsgaszolgáltatások, amelyeket egy okleveles mérnök magánjogi egyesület keretében

működő oktatási intézményben szervezett és vizsgával záródó továbbképző tanfolyamok olyan résztvevőinek nyújt, akik már legalább építészi, illetve mérnöki egyetemi vagy főiskolai végzettséggel vagy ezekkel egyenértékű képzettséggel rendelkeznek?

2) a) Ki van-e zárva az egyébként az [e] rendelkezés értelmében vett »magántanárnak« minősülő személy ebből a személyi körből, ha

– előadásaiért (egészben vagy részben) akkor is díjazásban részesül, ha az adott előadásra egy résztvevő sem jelentkezett, azonban ő már teljesített előadást előkészítő szolgáltatásokat, vagy

– az adott oktatási és vizsgaszolgáltatások nyújtásával újra és újra hosszabb időre megbízzák, vagy

– közvetlen oktatási tevékenysége mellett az adott tanfolyam más oktatóival szemben szakmai és/vagy szervezési szempontból kiemelt pozíciót szerzett?

b) A kizártságot adott esetben már akkor is meg kell állapítani, ha csak ezen ismérvek némelyike áll fenn, vagy csak akkor, ha az ismérvek közül legalább kettő vagy mindhárom fennáll?”

Az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésekről

18 Két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az alapügy felperesének tagja által gyakorolt tevékenység – az alapügy körülményei között – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja szerinti „magántanárok iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenysége" kategóriába tartozik-e.

19 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, amint azt az Európai Közösségek Bizottsága is tette, hogy úgy tűnik, az alapügy tárgyául szolgáló tevékenységet a német jog alapján nem az Eulitz GbR végezte jogi személyként, hanem a társaság tagja, T. Eulitz. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság az Eulitz GbR tagjának tevékenységével foglalkozik, mivel ezek a tevékenységek a társaság tevékenységének részét képezik.

Az első kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmezhető-e úgy, hogy az oktatási és vizsgaszolgáltatások, amelyeket valamely okleveles mérnök magánjogi egyesület keretében működő oktatási intézményben szervezett, és vizsgával záródó továbbképző tanfolyamok olyan résztvevőinek nyújt, akik már legalább építészi, illetve mérnöki egyetemi vagy főiskolai végzettséggel vagy ezekkel egyenértékű képzettséggel rendelkeznek, „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek" minősülnek e rendelkezés értelmében.

21 Márpedig a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja német nyelvi változatában használt kifejezések „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" (szó szerinti fordításban: magántanár által nyújtott iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység) különböznek az összes többi nyelvi változatban – amely nyelvi változatokban a hatodik irányelv eredetileg elfogadásra került – használt kifejezéstől, mivel ezekben a változatokban az e rendelkezésben előírt adómentesség nem

közvetlenül „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységre” vonatkozik, hanem egy kapcsolódó kifejezésre, amelyet franciául úgy fogalmaztak meg, hogy „leçons […] portant sur un tel enseignement”(oktatási tanórák).

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően egy közösségi jogi aktus egységes alkalmazása, és ennélfogva egységes értelmezése érdekében az nem vizsgálható elszigetelten valamelyik nyelvi változatában, hanem mind alkotójának tényleges szándéka, mind pedig az általa követett cél alapján kell értelmezni, figyelembe véve többek között az összes nyelvi változatot (lásd különösen a 29/69. sz. Stauder-ügyben 1969. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1969., 419. o.] 3. pontját; valamint a C-261/08. és C-348/08. sz., Zurita García és Choque Cabrera egyesített ügyekben 2009. október 22-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10143. o.] 54. pontját).

23 Helyénvaló tehát az első kérdést úgy értelmezni, hogy lényegében arra vonatkozik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmezhető-e úgy, hogy az alapügyben szereplő tevékenység „iskolai vagy felsőfokú oktatási tanórákra” vonatkozik e rendelkezés értelmében.

24 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, amely magában foglal valamennyi gyártási, kereskedelmi és szolgáltatási tevékenységet Az irányelv 13. cikke azonban bizonyos tevékenységeket mentesít a HÉA alól (lásd a C-253/07. sz., Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7821. o.] 15. pontját).

25 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében előírt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a HÉA-rendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd különösen a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját, a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott

ítélet [EBHT 2007., I-4793. o.] 15. pontját és a C-242/08. sz. Swiss Re Germany Holding ügyben 2009. október 22-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10099. o.] 33. pontját).

26 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik továbbá, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének A. részében található mentességek célja nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a HÉA alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (lásd e tekintetben különösen a 107/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2655. o.] 17. pontját; a C-307/01. sz. D'Ambrumenil és Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13989. o.] 54. pontját; a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 16. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben hozott ítélet 18. pontját).

27 A hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 16. pontját, a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11079. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja nem tartalmazza az „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység" kifejezés fogalommeghatározását e rendelkezés céljaira.

29 Az e kifejezésben használt „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység" megfogalmazást illetően, a Bíróság, anélkül hogy pontos fogalommeghatározást adna, a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 26. pontjában megállapította, hogy e kifejezés nem korlátozódik kizárólag a képesítés megszerzésére irányuló vizsgát vagy szakmai

tevékenység gyakorlására irányuló képzésben való részvételt lehetővé tevő oktatási tevékenységekre, hanem magában foglal más tevékenységeket, amelyek során az oktatás iskolában vagy felsőoktatási intézményben folyik, és amelyek célja a tanulók vagy hallgatók ismereteinek vagy képességeinek fejlesztése, feltéve hogy e tevékenységek nem tisztán szórakoztatási célokat szolgálnak.

30 Ami különösen az „oktatás” kifejezés jelentését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság lényegében azt mondta ki, hogy az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadása az oktatási tevékenység különösen fontos eleme, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában foglalt oktatási tevékenység a tanár és a diák közötti kapcsolatra vonatkozó körülmények mellett a kérdéses intézmény szervezeti keretét alkotó körülményeket is magában foglaló elemek összességéből áll (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 18–20. pontját).

31 Ugyanezt a kifejezést kell analógia útján alkalmazni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja keretében.

32 Ugyanakkor, amint az a jelen ítélet 21. pontjában kifejtésre került, az utóbbi rendelkezésben található adómentesség azonban nem vonatkozik közvetlenül az „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységre”, hanem a németen kívüli többi nyelvi változatban egy kapcsolódó fogalomra, amelyet a franciában a „leçons […] portant sur” kifejezésekkel fejeztek ki, azaz iskolai vagy felsőfokú oktatási tanórákra vonatkozik. A „tanórák” kifejezést ebben az összefüggésben úgy kell értelmezni, mint amely magában foglalja az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadását.

33 Ebből következik, hogy az oktatási intézményben szervezett tanfolyamok keretében nyújtott szolgáltatások nem minősülnek feltétlenül „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek” a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja

értelmében, az ilyen szolgáltatások ugyanakkor felvethetik a „magántanárok iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenysége” fogalmát ugyanezen rendelkezés értelmében, amennyiben lényegében az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadását tartalmazzák szakmai tevékenység gyakorlására irányuló képzés keretében.

34 Ezen a ponton, ahogy a német kormány is állítja, közömbös a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának értelmezése szempontjából, hogy a rendelkezés által előírt mentesség megfogalmazása szűkebb – a német, és más nyelvi változatokban is – mint az ugyanezen bekezdés i) pontjában előírt adómentesség, különösen, hogy az utóbbival ellentétben a hivatkozott j) pontban nem kerül kifejezetten említésre az iskolai vagy felsőfokú oktatási képzésen kívüli képzés.

35 Amint maga a kérdést előterjesztő bíróság is javasolja, a HÉA szempontjából nem szükséges különbséget tenni az első iskolai vagy egyetemi képzésben részt vevő diákok képzése, illetve a már iskolai vagy egyetemi diplomával rendelkező személyeknek – e diploma alapján tovább folytatott – szakmai képzése között. A képzés tanóráit illetően ugyanazok a szabályok érvényesülnek.

36 Továbbá, amint azt a Bizottság kiemelte, az ilyen jellegű megkülönböztetés nehéz lenne a tanított tárgyak alapján is. Márpedig, ha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontjában előírt mentesség meghatározására használt kifejezéseket szigorúan értelmezzük, az „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenység” fogalmának különösen szűk értelmezése azonban a HÉA-rendszer tagállamonkénti eltérő alkalmazásának kockázatával járna azon okból, hogy a tagállamok oktatási rendszereit eltérő szabályok alapján szervezik. Az ilyen eltérések összeegyeztethetetlenek lennének a jelen ítélet 25. pontjában említett ítélkezési gyakorlat követelményeivel (lásd a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 24. pontját).

37 Ebben az összefüggésben, ami T. Eulitz oktatóin kívüli – mint például a „vizsgáztatói”, illetve a jelen ítélet 11. pontjában említett további – tevékenységeit illeti, emlékeztetni kell arra, hogy e tevékenységek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében csak akkor minősülhetnek relevánsnak a „tanórák” fogalma szempontjából, ha úgy tekinthetők, mint lényegében az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadásának folytatása. Szükség esetén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy valóban ez-e a helyzet az alapügy tárgyául szolgáló egyes tevékenységet illetően.

38 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja úgy értelmezendő, hogy a szolgáltatások, amelyeket okleveles mérnök magánjogi egyesület keretében működő oktatási intézményben szervezett és vizsgával záródó továbbképző tanfolyamok olyan résztvevőinek nyújt, akik már legalább építészi, illetve mérnöki egyetemi vagy főiskolai végzettséggel vagy ezekkel egyenértékű képzettséggel rendelkeznek, „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek” minősülnek e rendelkezés értelmében. Ilyen tanórának minősülhetnek a nem kifejezetten oktatói tevékenységek is, amennyiben e tevékenységek gyakorlása lényegében az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között iskolai vagy felsőfokú oktatás keretében történő átadását jelentik. Szükség esetén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügy tárgyául szolgáló valamennyi tevékenység „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek” minősül-e ezen rendelkezés értelmében.

A második kérdésről

39 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja eldönteni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, a T. Eulitz helyzetében lévő valamely személyt, aki az alapügy felperesének tagja, lehet-e úgy tekinteni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében magántanárként adott órákat.

40 A kérdés megfogalmazásából kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság elméletileg lehetségesnek találja, hogy az alapügyben szereplő jogvitában az Eulitz GbR tekinthető T. Eulitz által úgy, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében magántanárként adott órákat, azon egyetlen kitételre figyelemmel, hogy milyen súlyt tulajdonítunk, adott esetben, az ugyanebben a kérdésben felsorolt körülményeknek.

41 Amint az kitűnik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának megfogalmazásából, az e rendelkezésben foglalt mentességhez nemcsak az szükséges, hogy az órák „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységre" irányuljanak, hanem azokat emellett magántanároknak kell nyújtaniuk. (lásd a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

42 E szempontból emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 27. pontjában ismertetett, a hatodik irányelv 13. cikkére vonatkozó értelmezési szabályok a mentességek alkalmazásához szükséges egyedi és különösen a mentességek alá tartozó szolgáltatásokat nyújtó gazdasági szereplő minőségére vagy személyére vonatkozó feltételekre vonatkoznak (lásd ebben az értelemben a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 16–20. pontját, a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 19. pontját).

43 Az alapeljárásban egyértelműnek tűnt, hogy T. Eulitz, legalábbis főként, tanárként adott órákat. Ezt a tényt az ügy egyik szakaszában sem vitatta sem a Finanzamt, sem a többi érdekelt a Bíróság alapokmányának 23. cikke alapján benyújtott észrevételeikben.

44 Felmerül azonban a kérdés az alapügyben, hogy T. Eulitz ezen órákat a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának értelmében „magántanárként" adta-e.

45 E tekintetben a Bizottság a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 33. pontja alapján úgy véli, hogy amíg T. Eulitz a német polgári és adójog szempontjából független státusszal rendelkezik, a tevékenységét önállóan, tehát „magántanárként" látja el az említett rendelkezés értelmében.

46 Ugyanakkor az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben érintett időszakban a német adóhatóságok az Eulitz GbR-t T. Eulitz révén HÉA-alanynak tekintették, mivel eleget tett a hatodik irányelv 4. cikkében felsorolt feltételeknek, különösen ami az ezen cikk (2) bekezdésében említett „önállóan" végzett gazdasági tevékenységet illeti.

47 Az a tény azonban, hogy az EIPOS és az alapügy felperesének tagja, T. Eulitz között nem áll fenn a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében említetthez hasonló alárendeltségi viszony az alapügyben érintett tevékenység gyakorlása céljából, önmagában nem elegendő, hogy a társaság tagjának tevékenysége a 13. cikk A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében „magántanárként" végzett tevékenységnek minősüljön.

48 Ugyanis, amint azt a német kormány is kiemeli, a puszta tény, hogy valamely gazdasági tevékenység „önállóan" kerül elvégzésre, valamint, hogy a hatodik irányelv 4. cikke kritériumainak eleget téve a szóban forgó személy HÉA-alanynak minősül, önmagában nem vezethet arra a következtetésre, hogy valamely munkaszerződéssel nem rendelkező, illetve ilyen szerződésből eredő hasonló alárendeltségi viszonyban nem álló oktató „magántanárként" végezné gazdasági tevékenységét ugyanezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében. Ha ez lenne a helyzet, akkor a „magántanár" fogalma elveszítené az önálló jellegét, mivel minden oktató, aki eleget tesz az említett irányelv 4. cikkében szereplő feltételeknek, hogy adóalanynak minősüljön, automatikusan „magántanár" lehetne ugyanezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja értelmében.

49 Lehetséges, hogy a Bizottságnak a jelen ítélet 45. pontjában kifejtett érvelése egyrészt a vonatkozó német jogszabályok megfogalmazásából, másrészt pedig abból a tényből származik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése j) pontjának német nyelvi változata érthető úgy, mintha – amint ez a jelen ítélet 21. pontjából is kitűnik – minden oktatási tevékenységre kiterjedne, amelyet egy oktatási intézményben alkalmazásban nem álló tanár nyújt.

50 Ugyanakkor, ezzel kapcsolatosan emlékeztetni kell egyrészről arra a tényre, hogy az egyes ügyletek HÉA-kötelessége vagy az alóli mentessége nem az ügylet nemzeti jog általi minősítésétől függ (lásd ebben az értelemben különösen a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Haderer-ügyben hozott ítélet 25. pontját). Másrészről, amint az a jelen ítélet 22. pontjából is következik, a közösségi irányelvek egységes értelmezésének szükségessége kizárja azt, hogy valamely rendelkezés szövegét kétség esetén elszigetelten vizsgálják, és éppen azt követeli meg, hogy a más hivatalos nyelveken elfogadott változatok fényében értelmezzék és alkalmazzák azt (lásd még a fent hivatkozott Kingscrest Associates és Montecello ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-199/08. sz. Eschig-ügyben 2009. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8295. o.] 54. pontját).

51 Márpedig a hatodik irányelv 13. cikke A része (1) bekezdése j) pontjának a németen kívüli különböző nyelvi változataiból kitűnik, hogy a jelen ítélet 49. pontjában ismertetett értelmezés nem támasztható alá a rendelkezés szövegezésével (lásd a francián kívül különösen az angol [„tuition given privately by teachers and covering school or university education”], az olasz [„le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario”], a lengyel [„nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką”], a portugál [„As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário”], a finn [„opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit”] és a svéd nyelvi változatot [„Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”].

52 Mindenesetre a második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben felsorolt három körülmény vizsgálatának szükségessége nélkül is emlékeztetni kell arra, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy T. Eulitz a tanfolyam harmadik szerv, az EIPOS által ajánlott oktatójaként járt el. Az előzetes kérdést

előterjesztő bíróság saját megfigyelései alapján ez az a szerv – és nem T. Eulitz – aki a képzést nyújtó intézetet vezette, amelynek keretében T. Eulitz órákat adott, és képzési szolgáltatást nyújtott a tanfolyamok résztvevői számára.

53 Amint azt a német és a görög kormány is állítja, ez a körülmény önmagában olyan jellegű, hogy kizárja annak lehetőségét, hogy T. Eulitz – és ezáltal az Eulitz GbR – a hatodik irányelv 13. cikke A része (1) bekezdésének j) pontja értelmében magántanárként órákat adónak legyen tekinthető. A második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben felsorolt szempontok akár együtt, akár külön-külön vizsgálva sem valószínű, hogy más megoldást eredményeznének.

54 A Bíróság által a fent hivatkozott Haderer-ügyben tett megállapítások is erre utalnak. A Haderer-ügyben hozott ítélet 33–35. pontjában ugyanis a Bíróság lényegében jelezte, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy valamennyi körülményének figyelembevételével úgy tűnt, hogy a nemzeti bíróság feladata megvizsgálni, hogy W. Haderer tanári minőségben valójában harmadik szerv rendelkezésére bocsátotta-e szolgáltatásait, amely őt az e szerv igazgatása alá tartozó oktatási rendszer javára nyújtott szolgáltatásaiért díjazásban részesítette, ezért a W. Haderer helyzetében lévő valamely személyt nem lehetett úgy tekinteni, mint aki „magántanárként” nyújtott szolgáltatást.

55 Mindezekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A része (1) bekezdésének j) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, a T. Eulitz helyzetében lévő személyt, aki az alapügy felperesének tagja, és harmadik szerv által szervezett tanfolyamok keretében oktatói szolgáltatást nyújt, nem lehet úgy tekinteni, hogy e rendelkezés értelmében magántanárként adott órákat.

A költségekről

56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontja úgy értelmezendő, hogy a szolgáltatások, amelyeket okleveles mérnök magánjogi egyesület keretében működő oktatási intézményben szervezett és vizsgával záródó továbbképző tanfolyamok olyan résztvevőinek nyújt, akik már legalább egy építészi, illetve mérnöki egyetemi vagy főiskolai végzettséggel vagy ezekkel egyenértékű képzettséggel rendelkeznek, „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek" minősülnek e rendelkezés értelmében. Ilyen tanórának minősülhetnek a nem kifejezetten oktatói tevékenységek is, amennyiben e tevékenységek gyakorlása lényegében az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között iskolai vagy felsőfokú oktatás keretében történő átadását jelentik. Szükség esetén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügy tárgyául szolgáló valamennyi tevékenység „iskolai vagy felsőfokú oktatási tevékenységnek" minősül-e ezen rendelkezés értelmében.

2) Az irányelv 13. cikke A része (1) bekezdésének j) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, a T. Eulitz helyzetében lévő személyt, aki az alapügy felperesének tagja,

és harmadik szerv által szervezett tanfolyamok keretében oktatói szolgáltatást nyújt, nem lehet úgy tekinteni, hogy e rendelkezés értelmében magántanárként adott órákat.

Aláírások