SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 28. januarja 2010 *

V zadevi C-473/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Sächsisches Finanzgericht (Nemčija) z odločbo z dne 13. oktobra 2008, ki je prispela na Sodišče 5. novembra 2008, v postopku

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

proti

Finanzamt Dresden I,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (poročevalec) in A. Arabadjiev, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Finanzamt Dresden I P. Zimmermann-Hübner,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za grško vlado G. Kanellopoulos, S. Trekli in M. Tassopoulou, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (v nadaljevanju: Eulitz GbR) in Finanzamt Dresden I (v nadaljevanju: Finanzamt) glede njegove zavrnitve zahtevka za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za storitve družbenika družbe Eulitz GbR, T. Eulitza, v okviru tečajev poklicnega izobraževanja, ki jih organizirajo tretje ustanove.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, predmet DDV.

4 V skladu s členom 4(1) te direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

5 V členu 4(4), prvi pododstavek, te direktive je določeno, da „uporaba besede ‚neodvisno' iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca".

6 V členu 13(A)(1) Šeste direktive je določeno:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[…]

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

(j) poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje;

[…]“

Nacionalna ureditev

7 Ob nastanku dejanskega stanja je člen 4 zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG), naslovljen Oprostitve dobav in drugih storitev, v točki 21 določal oprostitev plačila DDV:

„a) storitve zasebnih šol in drugih ustanov splošnega ali poklicnega izobraževanja, katerih neposredni namen je šolanje in izobraževanje,

aa) če jih odobri država na podlagi člena 7(4) ustave [(Grundgesetz)] oziroma so dovoljene na podlagi prava dežele ali

bb) če pristojni organ dežele potrdi, da v skladu s predpisi pripravljajo za poklic ali preizkus, ki ga izvede pravna oseba javnega prava,

b) storitve poučevanja neodvisnih učiteljev, katerih neposredni namen je šolanje in izobraževanje

aa) v visokošolskih ustanovah v smislu členov 1 in 70 okvirnega zakona o visokem šolstvu [(Hochschulrahmengesetz)] ter javnih splošnih in poklicnih šolah ali

bb) v zasebnih šolah in drugih splošnih ali poklicnih ustanovah, če izpolnjujejo pogoje iz točke a).“

8 Na podlagi člena 4(22)(a) UStG so bila plačila davka oproščena predavanja, tečaji in druge znanstvene in izobraževalne dejavnosti, ki jih organizirajo pravne osebe javnega prava, upravne in ekonomske višje šole, ljudske univerze ali ustanove, ki sledijo ciljem v javnem interesu, oziroma profesionalne organizacije, če so bili njihovi prihodki večinoma namenjeni kritju stroškov.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Eulitz GbR, družba civilnega prava, ima inženirsko pisarno v Dresdnu (Nemčija).

10 Družbenik družbe Eulitz GbR, T. Eulitz, je diplomirani inženir požarne varnosti. V obdobju med letoma 2001 in 2005, ki je sporno v postopku v glavni stvari, je na

Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (v nadaljevanju: EIPOS), društvu zasebnega prava, predaval in kot član izpitne komisije prisostvoval izpitom.

11 T. Eulitz je bil poleg svojih dejavnosti poučevanja in izpitnega izpraševanja v okviru te organizacije pri nekaterih programih pristojen za celotno strokovno in organizacijsko vodenje. Z drugimi učitelji se je torej moral dogovarjati glede urnika in vsebine tečajev in je bil glavni sogovornik za udeležence glede vprašanj v zvezi s temi programi v celoti.

12 T. Eulitz je svoje dejavnosti opravljal v okviru različnih programov v zvezi s požarno varnostjo. Pogoj, ki so ga morali izpolnjevati udeleženci, da so se lahko udeležili vseh teh izobraževanj, je bil vsaj naziv diplomirani arhitekt ali inženir, pridobljen v okviru univerzitetnega izobraževanja ali na visoki strokovni šoli, oziroma vsaj dveletne poklicne izkušnje s področja požarne varnosti ali, po potrebi, s področja gradbeništva. Udeležence, ki so končali strokovno izobraževanje, je Industrie- und Handelskammer (industrijska in trgovinska zbornica) na zahtevo imenovala za strokovnjake s področja preprečevanja požarov.

13 Finanzamt je dohodke družbe Eulitz GbR, ki so izhajali iz dejavnosti T. Eulitza, podredil plačilu DDV, ker je menil, da ta ni upravičen do oprostitve na podlagi člena 4, točki 21 in 22, UStG.

14 Družba Eulitz GbR je po tem, ko je bila zavrnjena njena pritožba zoper to odločbo, vložila tožbo, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, da bi dosegla oprostitev zadevnih dohodkov, ki so bili po njenem mnenju ustvarjeni kot protistoritev za storitve T. Eulitza, opravljene zasebno, na svoj račun in na lastno odgovornost.

15 Finanzamt nasprotno meni, da je oprostitev na podlagi člena 13(A)(1)(i) ali (j) Šeste direktive izključena. Dejansko družba Eulitz GbR, po eni strani, ni niti ustanova javnega prava, pristojna za izobraževanje otrok ali mladih, za šolsko ali univerzitetno izobraževanje, za poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, niti ni druga ustanova s podobnimi nameni, ki jih priznava zadevna država članica. Po drugi strani se za sporne storitve ne bi moglo šteti, da gre za poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje. T. Eulitz naj bi deloval predvsem kot učitelj v okviru tečajev poklicnega izobraževanja, ki jih je predlagal EIPOS, in je torej deloval na odgovornost in račun tega inštituta.

16 Sächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Saške) med drugim navaja, da je družba Eulitz GbR samostojni podjetnik v smislu člena 2(1) UStG, vendar na podlagi nacionalnega nemškega prava ni upravičena do oprostitve plačila DDV za sporne storitve. Poleg tega naj teh storitev za udeležence tečajev ne bi opravila družba Eulitz GbR, temveč EIPOS. Poleg tega naj niti EIPOS niti družba Eulitz GbR ne bi imela potrdila, določenega v členu 4(21)(b)(bb) UStG, iz katerega je razvidno, da v skladu s predpisi pripravljajo za poklic ali preizkus, ki ga izvede pravna oseba javnega prava. Zaradi te okoliščine po mnenju predložitvenega sodišča v postopku v glavni stvari ni mogoče uporabiti oprostitve na podlagi člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive, ker naj družba Eulitz GbR ne bi bila „organizacij[a], ki ji[…] država članica priznava podoben namen“, v smislu te določbe. Glede člena 13(A)(1)(j) te direktive predložitveno sodišče dvomi, da je T. Eulitz učitelj „zasebnik“.

17 V teh okoliščinah se je Sächsisches Finanzgericht spraševalo, ali se v tem primeru uporabi oprostitev plačila davka v skladu s členom 13(A)(1)(j) te direktive, in sklenilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

„1. Ali gre pri storitvah poučevanja in preverjanja znanja, ki jih opravlja diplomirani inženir v izobraževalni ustanovi, ustanovljeni kot društvo zasebnega prava in

namenjeni udeležencem izpopolnjevalnih izobraževalnih programov, ki so že končali vsaj univerzitetni ali višješolski strokovni študij, po katerem so dobili naziv arhitekta oziroma inženirja ali kak drug enakovreden naziv, pri čemer se tečaji končajo z izpitom, za ‚šolsko ali univerzitetno izobraževanje' v smislu člena 13(A)(1)(j) Direktive 77/388[…]?

2. a) Ali je oseba, ki sicer izpolnjuje pogoje za učitelja „zasebnika" v smislu predpisa, navedenega v točki 1, izključena iz skupine teh oseb, če:

– (v celoti ali deloma) prejme plačilo za svoja predavanja, tudi če se na konkretno predavanje ni prijavil noben udeleženec, vendar pa se je ta oseba za predavanja že pripravila, ali

– večkrat in neprekinjeno v razmeroma dolgem časovnem obdobju prejema naročila za opravljanje ustreznih storitev poučevanja ali preverjanja znanja ali

– si je, razen zaradi neposrednega poučevanja, v razmerju do preostalih predavateljev zadevnega programa ustvarila viden položaj v strokovnem in/ali organizacijskem smislu?

b) Ali do takšne izključitve pride že, če je podana zgolj ena od teh značilnosti, ali šele, če sta podani dve ali vse tri navedene značilnosti?"

Vprašanji za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče z vprašanjema sprašuje, ali dejavnosti, ki jih opravlja družbenik tožeče stranke v postopku v glavni stvari, v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, spadajo v okvir pojma „poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko in univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive.

19 Najprej je treba po zgledu Komisije Evropskih skupnosti ugotoviti, da v skladu z nemškim pravom zadevnih dejavnosti iz postopka v glavni stvari ni izvajala družba Eulitz GbR kot samostojna pravna oseba, temveč njen družbenik, T. Eulitz. V teh okoliščinah se predložitveno sodišče zanima za dejavnosti tega družbenika družbe Eulitz GbR, ker je te mogoče izenačiti z dejavnostmi te družbe kot take.

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive razlagati tako, da storitve poučevanja in preverjanja znanja, ki jih opravlja diplomirani inženir v izobraževalni ustanovi, ustanovljeni kot društvo zasebnega prava in namenjeni udeležencem izpopolnjevalnih izobraževalnih programov, ki so že končali vsaj univerzitetni ali višješolski strokovni študij, po katerem so dobili naziv arhitekta oziroma inženirja ali kak drug enakovreden naziv, spadajo v okvir pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe.

21 Besedilo nemške različice člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, in sicer „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ (dobesedno: šolsko ali univerzitetno poučevanje, ki ga učitelji opravijo zasebno), se razlikuje od besedila vseh drugih

jezikovnih različic, v katerih je bila Šesta direktiva najprej sprejeta, ker se v teh drugih različicah oprostitev, navedena v tej določbi, ne nanaša neposredno na „šolsko in univerzitetno izobraževanje“, temveč na povezani pojem, ki se v francoščini glasi „leçons […] portant sur“ (poučevanje, ki se nanaša na).

22 Glede tega je treba poudariti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso nujnost enotne uporabe in skladno s tem enotne razlage akta Skupnosti onemogoča, da bi bilo le eno besedilo upoštevano samo zase, ampak zahteva, da mora biti akt razlagan na podlagi resnične volje njegovega avtorja in cilja, ki mu ta sledi, predvsem ob upoštevanju besedil v vseh jezikih (glej zlasti sodbi z dne 12. novembra 1969 v zadevi Stauder, 29/69, Recueil, str. 419, točka 3, in z dne 22. oktobra 2009 v združenih zadevah Zurita García in Choque Cabrera, C-261/08 in C-348/08, ZOdl., str. I-10143, točka 54).

23 Prvo vprašanje je treba zato razumeti tako, da gre v bistvu za to, ali je treba člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive razlagati tako, da dejavnosti, kot so v postopku v glavni stvari, lahko pomenijo „poučevanje, ki […] se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe.

24 Dalje je treba spomniti, da Šesta direktiva določa zelo široko področje uporabe DDV, ki obsega vse gospodarske dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in ponudnikov storitev. V členu 13 te direktive pa so nekatere dejavnosti oproščene DDV (glej sodbo z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, ZOdl., str. I-7821, točka 15).

25 Prav tako je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, da oprostitve, navedene v členu 13 Šeste direktive, pomenijo samostojne pojme prava Skupnosti, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge (glej zlasti sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973,

točka 15; z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 15, in z dne 22. oktobra 2009 v zadevi Swiss Re Germany Holding, C-242/08, ZOdl., str. I-10099, točka 33).

26 Iz ustaljene sodne prakse je med drugim razvidno, da namen oprostitev iz člena 13(A) ni oprostitev plačila DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so v njem naštete in podrobno opisane (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nemčiji, 107/84, Recueil, str. 2655, točka 17; z dne 20. novembra 2003 v zadevi D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 54, in z dne 14. junija 2007 v zadevi Haderer, C-445/05, ZOdl., str. I-4841, točka 16 in navedena sodna praksa, ter zgoraj navedeno sodbo Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, točka 18).

27 Izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, se razlagajo strogo, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo restriktivne razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 13, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej zgoraj navedeni sodbi Horizon College, točka 16, in Haderer, točka 18 in navedena sodna praksa, ter sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, ZOdl., str. I-11079, točka 25 in navedena sodna praksa).

28 Člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive ne vsebuje nobene opredelitve pojma „poučevanje, ki […] se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ za namene te določbe.

29 V zvezi z izrazom „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“, ki ga vsebuje ta pojem, se je Sodišče očitno izognilo natančni opredelitvi, vendar je v točki 26 zgoraj navedene sodbe Haderer navedlo, da ta izraz ni omejen zgolj na poučevanje, namenjeno pridobivanju

kvalifikacij, ki omogočajo izobrazbo za opravljanje poklicne dejavnosti, temveč zajema tudi druge dejavnosti, v okviru katerih se za razvijanje znanj in sposobnosti učencev ali študentov izvaja pouk v šolah ali na univerzah, če te dejavnosti niso strogo razvedrilne.

30 Zlasti glede pojma „izobraževanje“ je treba spomniti, da je Sodišče v bistvu presodilo, da je prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in študenti posebej pomemben del izobraževanja v smislu člena 13(A)(1)(i), vendar ta dejavnost pomeni skupek elementov, ki poleg tistih, ki se nanašajo na razmerja med učitelji in študenti, hkrati vključujejo elemente, ki so organizacijski okvir zadevne ustanove (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Horizon College, točke od 18 do 20).

31 V okviru člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive je treba isti pojem razumeti ustrezno.

32 Vendar pa se oprostitev, kot je bilo navedeno v točki 21 te sodbe, ne nanaša neposredno na „šolsko in univerzitetno izobraževanje“, temveč v drugih jezikovnih različicah, razen v nemški, na povezani pojem, ki je v francoščini opisan z besedami „leçons […] portant sur [un tel enseignement]“ (poučevanje, ki se nanaša na [tako izobraževanje]). Izraz „poučevanje“ je treba v tej zvezi razumeti tako, da gre v bistvu za prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in učenci ali študenti.

33 Iz tega je razvidno, da storitve poučevanja, opravljene v izobraževalni ustanovi, brez vsakega drugega pokazatelja sicer niso nujno „šolsko in univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, vendar je mogoče take storitve uvrstiti v okvir

pojma „poučevanje, ki ga učitelji opravijo […] in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe, če v bistvenem vključujejo prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in učenci ali študenti v okviru izobraževanja za opravljanje poklicne dejavnosti.

34 V tej točki je, kot navaja nemška vlada, za razlago člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive nebistveno, da je opredelitev oprostitve plačila davka iz te določbe – tako v nemški kot v drugih jezikovnih različicah – ožja kot oprostitev, določena v točki (i) tega člena, zlasti glede tega, da drugače kot točka (j) tega člena izrecno ne omenja šolskega ali univerzitetnega izobraževanja.

35 Kot predložitveno sodišče samo predlaga, za namene davka na dodano vrednost ni treba razlikovati med poučevanjem učencev ali študentov, ki se prvič udeležujejo izobraževanja v šoli ali visokošolski ustanovi, in poučevanjem oseb, ki že imajo šolsko ali univerzitetno diplomo in ki se na podlagi te diplome poklicno izobražujejo. Enako velja za poučevanje, ki se nanaša na tako izobraževanje.

36 V preostalem bi se lahko, kot navaja Komisija, tako razlikovanje na podlagi vsebine poučevanja izkazalo za težko. Čeprav je res, da se izrazi, ki se uporabljajo za določitev oprostitve iz člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, razlagajo strogo, bi lahko uporaba posebej ozke razlage pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ povzročila razhajanja pri uporabi sistema DDV med državami članicami, saj so njihovi zadevni izobraževalni sistemi urejeni različno. Taka razhajanja ne bi bila združljiva z zahtevami sodne prakse, navedene v točki 25 te sodbe (glej zgoraj navedeno sodbo Haderer, točka 24).

37 Dejavnosti T. Eulitza, ki niso poučevanje v lastnem smislu, kakršne so izpitno izpraševanje in druge dejavnosti, navedene v točki 11 te sodbe, bi se lahko s tega vidika štele za „poučevanje“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive le toliko, kolikor je mogoče izhajati iz tega, da se opravljajo v okviru prenašanja znanja in sposobnosti med učiteljem in učenci ali študenti. Predložitveno sodišče mora, kolikor je potrebno, preveriti, ali je tako v primeru nekaterih dejavnosti iz postopka v glavni stvari.

38 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive razlagati tako, da storitve poučevanja in preverjanja znanja, ki jih opravlja diplomirani inženir v izobraževalni ustanovi, ustanovljeni kot društvo zasebnega prava in namenjeni udeležencem izpopolnjevalnih izobraževalnih programov, ki so že končali vsaj univerzitetni ali višješolski strokovni študij, po katerem so dobili naziv arhitekta oziroma inženirja ali kak drug enakovreden naziv, pomenijo „poučevanje, ki […] se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe. Prav tako se lahko tudi druge dejavnosti, ki niso poučevanje v lastnem smislu, štejejo za poučevanje, če se v bistvenem opravljajo v okviru prenašanja znanja in sposobnosti med učiteljem in učenci ali študenti v okviru šolskega ali univerzitetnega izobraževanja. Predložitveno sodišče mora, kolikor je potrebno, preveriti, ali so vse zadevne dejavnosti iz postopka v glavni stvari „poučevanje, ki […] se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

39 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, za osebo, kot je T. Eulitz, ki je družbenik tožeče stranke v postopku v glavni stvari, mogoče šteti, da je poučevanje opravljala „zasebno“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive.

40 Iz besedila tega vprašanja je mogoče razbrati, da predložitveno sodišče izhaja iz tega, da je *a priori* mogoče šteti, da je družba Eulitz GbR prek T. Eulitza poučevanje opravljala „zasebno“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, vendar samo ob pridržku vpliva, ki ga je treba po potrebi pripisati okoliščinam, prikazanim v tem vprašanju.

41 Kot je razvidno iz besedila člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, za uveljavljanje oprostitve, določene v tem členu, ne zadostuje, da poučevanje spada v „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“, temveč ga morajo „učitelji opravljati zasebno“ (glej zgoraj navedeno sodbo Haderer, točka 28).

42 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu s členom 13 Šeste direktive pravila razlaganja oprostitev, predstavljena v točki 27 te sodbe, veljajo tudi za posebne pogoje, ki se zahtevajo za uveljavljanje teh oprostitev, in zlasti te, ki se nanašajo na kakovost ali istovetnost gospodarskega subjekta, ki opravlja storitve, za katere je mogoča oprostitev (glej v tem smislu sodbi z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točke od 16 do 20, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 23, ter zgoraj navedeno sodbo Haderer, točka 19).

43 Zdi se, da v postopku v glavni stvari drži, da je bil T. Eulitz vsaj v bistvenem dejaven kot učitelj. Vsekakor tega niti Finanzamt niti drugi zainteresirani niso prerekali v svojih stališčih, predstavljenih v skladu s členom 23 Statuta Sodišča.

44 V postopku v glavni stvari pa se postavlja vprašanje, ali je T. Eulitz poučevanje opravljal „zasebno“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive.

45 V zvezi s tem Komisija ob sklicevanju na točko 33 zgoraj navedene sodbe Haderer trdi, da je bil T. Eulitz v skladu z nemškim civilnim in davčnim pravom samostojen, da je svoje dejavnosti opravljal v lastnem interesu in torej „zasebno“ v smislu te določbe.

46 Sicer je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so nemški davčni organi v obdobju, ki je sporno v postopku v glavni stvari, izhajali iz tega, da je družba Eulitz GbR posredno prek T. Eulitza izpolnjevala pogoje iz člena 4 Šeste direktive glede davčnih zavezancev, zlasti pogoj, da se gospodarska dejavnost, navedena v odstavku 2 tega člena, opravlja „neodvisno“.

47 Vendar okoliščina – da za namene opravljanja dejavnosti iz postopka v glavni stvari med EIPOS in T. Eulitzem, družbenikom tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, ni bilo razmerja podrejenosti, ki ustreza tistemu iz člena 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive – kot taka ne zadošča, da bi se lahko štelo, da so se dejavnosti družbenika opravljale „zasebno“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive.

48 Kot poudarja nemška vlada, namreč zgolj na podlagi dejstva, da se gospodarska dejavnost opravlja „neodvisno“ in da so za opredelitev davčnega zavezanca izpolnjeni preostali pogoji iz člena 4 Šeste direktive, ni mogoče sklepati, da učitelj, ki ni vezan s pogodbo o zaposlitvi oziroma je v razmerju podrejenosti, ki izhaja iz take pogodbe, opravlja svoje gospodarske dejavnosti „zasebno“ v smislu člena 13(A)(1)(j) te direktive. Če bi bilo tako, potem pojem učitelj „zasebnik“ ne bi imel samostojnega pomena, ker bi bili vsi učitelji, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 4 te direktive, zato da veljajo za davčne zavezance, sami po sebi učitelji „zasebniki“ v smislu člena 13(A)(1)(j) te direktive.

49 Argumentacija Komisije, ki je podana v točki 45 te sodbe, izhaja po eni strani iz opredelitve zadevnih določb nacionalnega nemškega prava in po drugi strani iz tega, da je besedilo nemške različice člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, kot je razvidno iz točke 21 te sodbe, mogoče razlagati kot eventualno sklicevanje na vsakršno poučevanje učitelja, ki ni zaposlen v izobraževalni ustanovi.

50 Vendar je treba v tej zvezi navesti, da po eni strani podvrženost neke dejavnosti plačilu DDV oziroma njena oprostitev ne more biti odvisna od njene kvalifikacije v nacionalnem pravu (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeni sodbi Kingscrest Associates in Montecello, točka 25 in navedena sodna praksa, in Haderer, točka 25). Po drugi strani, kot je razvidno iz točke 22 te sodbe, potreba po enotni razlagi direktiv Skupnosti izključuje, da bi se ob dvomu besedilo določbe obravnavalo ločeno, temveč, nasprotno, zahteva, da se razlaga in uporablja na podlagi različic v drugih uradnih jezikih (glej tudi zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 26 in navedena sodna praksa, in sodbo z dne 10. septembra 2009 v zadevi Eschig, C-199/08, ZOdl., str. I-8295, točka 54).

51 Iz več drugih jezikovnih različic člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, vendar ne iz nemške, je razvidno, da razlaga te določbe, predstavljena v členu 49 te sodbe, nima prave opore v svojem besedilu (poleg francoske različice glej na primer angleško različico („tuition given privately by teachers and covering school or university education“), italijansko različico („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario“), poljsko različico („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką“), portugalsko različico („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário“), finsko različico (opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit) in švedsko različico („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning“)).

52 Vsekakor je, ne da bi bilo treba preučiti tri okoliščine, navedene v drugem vprašanju za predhodno odločanje, treba spomniti, da je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bil

T. Eulitz dejaven kot učitelj v okviru izobraževalnega programa, ki ga je organizirala tretja ustanova, in sicer EIPOS. V skladu s to odločbo je bila ta ustanova, ne pa T. Eulitz, odgovorna za izobraževalni program, v okviru katerega je T. Eulitz opravljal storitve poučevanja za udeležence teh tečajev.

53 Kot navajata nemška in grška vlada, ta okoliščina kot taka izključuje možnost, da se T. Eulitz – in torej družba Eulitz GbR – šteje za učitelja „zasebnika“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive. Okoliščine, kot so podane v drugem vprašanju za predhodno odločanje, upoštevane celovito ali posamično, ne morejo privesti do drugačnega zaključka.

54 Napotki Sodišča iz zgoraj navedene sodbe Haderer kažejo v isto smer. V točkah od 33 do 35 navedene sodbe je Sodišče namreč v bistvu navedlo, da je bil W. Haderer ob upoštevanju vseh okoliščin te zadeve kot učitelj očitno na razpolago tretji ustanovi – kar je predložitveno sodišče moralo preučiti – ki ga je plačevala za opravljanje storitev v okviru izobraževalnega sistema, ki ga je upravljala, tako da ni bilo mogoče izhajati iz tega, da je oseba v položaju W. Hadererja delovala „zasebno“.

55 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, za osebo, kot je T. Eulitz, ki je družbenik tožeče stranke v postopku v glavni stvari in ki opravlja storitve poučevanja v okviru izobraževanja, ki ga organizira tretja ustanova, ni mogoče šteti, da je poučevanje opravljala „zasebno“ v smislu te določbe.

Stroški

56 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da storitve poučevanja in preverjanja znanja, ki jih opravlja diplomirani inženir v izobraževalni ustanovi, ustanovljeni kot društvo zasebnega prava in namenjeni udeležencem izpopolnjevalnih izobraževalnih programov, ki so že končali vsaj univerzitetni ali višješolski strokovni študij, po katerem so dobili naziv arhitekta oziroma inženirja ali kak drug enakovreden naziv, pomenijo „poučevanje, ki […] se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe. Prav tako se lahko tudi druge dejavnosti, ki niso poučevanje v lastnem smislu, štejejo za poučevanje, če se v bistvenem opravljajo v okviru prenašanja znanja in sposobnosti med učiteljem in učenci ali študenti v okviru šolskega ali univerzitetnega izobraževanja. Predložitveno sodišče mora, kolikor je potrebno, preveriti, ali so vse zadevne dejavnosti iz postopka v glavni stvari „poučevanje, ki […] se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu te določbe.**

2. **Člen 13(A)(1)(j) te direktive je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, za osebo, kot je T. Eulitz, ki je družbenik tožeče**

stranke v postopku v glavni stvari in ki opravlja storitve poučevanja v okviru izobraževanja, ki ga organizira tretja ustanova, ni mogoče šteti, da je poučevanje opravljala „zasebno“ v smislu te določbe.

Podpisi