

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

fremSAT den 8. marts 2007<sup>1</sup>

1. To af moms fritagelserne i henhold til sjette direktiv<sup>2</sup> omfatter i det væsentlige uddannelse og tjenesteydelser med nær tilknytning dertil, som præsteres af undervisningsinstitutioner, og privattimer givet af lærere.

2. De to anmodninger om præjudiciel afgørelse rejser spørgsmålet om, hvorvidt disse fritagelser omfatter dels den omstændighed, at en skole stiller lærere til rådighed for en anden, dels levering af undervisning på en skole ved en selvstændig lærer.

### Sjette direktiv

3. I henhold til sjette direktivs artikel 2<sup>3</sup> pålægges levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, merværdiafgift.

4. Artikel 4, stk. 1, definerer en afgiftspligtig person som enhver, der »selvstændigt [...] udøver« økonomisk virksomhed, der i henhold til artikel 4, stk. 2, omfatter alle former for virksomhed som tjenesteyder<sup>4</sup>.

5. Levering af tjenesteydelser er i artikel 6, stk. 1, defineret som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«<sup>5</sup>. Der findes således ikke en liste over momspligtige

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, med mange senere ændringer). Sjette direktiv er med virkning fra den 1.1.2007 — hvilket således er efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder i de foreliggende sager — blevet ophævet og afløst af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hvis mål ifølge præambelens tredje betragtning er hovedsagelig at omarbejde sjette direktivs struktur og affattelse, uden at dette medfører materielle ændringer. De få materielle ændringer, som imidlertid er foretaget, er uden betydning for de i de foreliggende sager rejste spørgsmål.

3 — Jf. artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

4 — Jf. tillige artikel 9, stk. 1, første og andet afsnit, i direktiv 2006/112.

5 — Jf. tillige artikel 24, stk. 1, i direktiv 2006/112.

tjenesteydelser, men det bekræftes af artikel 9, stk. 2, litra c) og e), om leveringsstedet for tjenesteydelser, at tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for undervisning samt tilrådgivningsstillelse af personale, i princippet er afgiftspligtige<sup>6</sup>.

6. Artikel 13, punkt A (»Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«)<sup>7</sup> bestemmer bl.a.:

»1. medlemsstaterne [fritager]:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau

k) det forhold, at personale af religiøse eller filosofiske institutioner stilles til rådighed for de ovenfor i litra b), g), h) og i), nævnte former for virksomhed samt med henblik på bistand af åndelig karakter<sup>8</sup>

[...]

2. a) Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n)<sup>9</sup>, fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

— De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge

6 — Jf. tillige henholdsvis artikel 52, litra a), og artikel 56, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112.

7 — Jf. tillige artikel 132-134 i direktiv 2006/112.

8 — Litra b), g) og h) omfatter i det væsentlige hospitalsbehandling og pleje, social bistand og social sikring og beskyttelse af børn og unge.

9 — Litra l), m) og n) omfatter i det væsentlige politiske, fagforeningsmæssige, religiøse, patriotiske, filosofiske, filantropiske, sportslige eller kulturelle organisationers virksomhed.

- vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.
- b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:
- de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift
  - de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«
- De skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.
- Deres priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller — for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne — være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.
- Fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

**De faktiske omstændigheder og den nationale procedure i sag C-434/05, »Horizon College«**

7. Ifølge forelæggelsesafgørelsen er Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) en undervisningsinstitution i Alkmaar i Nederlandene. Der er ifølge medlemsstaten tale om en organisation, der har et uddannelsesmæssigt formål i den i sjette

direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), omhandlede forstand. Den leverer hovedsagelig gymnasiale uddannelser og erhvervsuddannelser.

målet om at tilvejebringe uddannelse findes en erstatning for dem i den periode, hvor de er forhindrede, og at opkrævning af moms automatisk øger uddannelsens kostpris.

8. I perioden fra 1995 til 1999 udstationerede institutionen desuden lærere, som var ansat hos den, til andre undervisningsinstitutioner for at afhjælpe en midlertidig mangel på lærere. Ifølge udstationeringsaftalen fik læreren tildelt opgaver af den anden institution, som også skulle afholde udgifterne til en ansvarsforsikring. Lærerens løn blev fortsat udbetalt af Horizon College, som tilbagekrævede selve udgiften fra den anden institution uden at opkræve fortjeneste eller moms.

11. Hoge Raad er i tvivl om, hvorvidt denne situation falder inden for begrebet »undervisning« eller »tjenesteydelser [...] med nær tilknytning hertil«. Den nationale ret har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

9. Skattemyndighederne var imidlertid af den opfattelse, at de leverede tjenesteydelser ikke var omfattet af sjette direktivs fritagelser og fremsendte derfor en efterfølgende momsansættelse for tiden fra 1995 til 1999.

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

10. Horizon College har anfægtet denne afgiftsansættelse. Sagen verserer ved Hoge Raad, som har anført, at når lærere er midlertidigt forhindrede, skal der for at nå

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

- 3) Er det ved besvarelsen af ovennævnte spørgsmål af betydning, at den, der stiller læreren til rådighed, selv er en undervisningsinstitution?»
- forhold, var han ikke berettiget til honorar. Han modtog dog bidrag til sin udgift til sygeforsikring og pensionsordning, samt en »ferieydelse«, beregnet som en procentdel af hans honorar.

### **De faktiske omstændigheder og den nationale procedure i sag C-445/05, Haderer**

12. Ifølge forelæggelsesafgørelsen arbejdede W. Haderer en årrække for delstaten Berlin som lærer på freelance-basis. I 1990 arbejdede han ofte mere end 30 timer om ugen ved forskellige voksenuddannelsescentre<sup>10</sup>, hvor han »hjalp til med skolearbejde« og afholdt et kursus i keramik og lertøj.

13. W. Haderers stilling var undergivet en kontrakt, som jævnligt blev forlænget, og som indeholdt udtrykkelig bestemmelse om, at den ikke etablerede et ansættelsesforhold. Han blev time aflønnet for det faktisk udførte arbejde. Hvis et kursus blev aflyst, uanset årsagen hertil, eller hvis han blev forhindret i at arbejde på grund af sygdom eller andre

14. W. Haderer indgav ikke momsangivelse vedrørende honorarerne. Skattemyndighederne var af den opfattelse, at han var forpligtet hertil og foretog en momsansættelse vedrørende ham.

15. W. Haderer klagede over momsansættelsen dels med den begrundelse, at han ikke var en selvstændig erhvervsdrivende (og således ikke omfattet af definitionen på en »afgiftspligtig person«), dels med den begrundelse, at hans aktiviteter under alle omstændigheder var momsfrataget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) og/eller j).

16. Hans appel behandles af Bundesfinanzhof, som har lagt en lavere retsinstans' vurdering til grund, hvorefter W. Haderer handlede som selvstændig erhvervsdrivende<sup>11</sup>, og som fastslår, at hans ydelser ikke kan momsfratages i henhold til de anvende-

10 — To Volkshochschule og et Elternzentrum.

11 — Selv om omfanget af hans selvstændighed kan synes tvivlsom på baggrund af visse af de i sagsakterne indeholdte oplysninger (jf. punkt 12 og 13), skal Domstolen tage udgangspunkt i de faktiske omstændigheder, som er fastslået af den forelæggende ret.

lige bestemmelser i den nationale lovgivning<sup>12</sup>. Retten har imidlertid stillet spørgsmålstegn ved, om den sidstnævnte omstændighed fuldt ud er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Den har bl.a. bemærket,

direkte til elever eller studerende og betales af dem, eller om tjenesterne kan leveres på en skole eller et universitet.

— at W. Haderer ikke er et organ, »der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), da han ikke er således »defineret«

17. Bundesfinanzhof har derfor anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

— at undervisning på de voksenuddannelsescentre, hvor han leverede sine ydelser, i henhold til definitionen i national ret synes at være omfattet af udtrykket »skole- eller universitetsniveau« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j)

»Er privattimer på skole- eller universitetsniveau, som gives af en underviser<sup>13</sup>, kun afgiftsfritaget i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i direktiv 77/388/EØF, såfremt underviseren tilbyder sine undervisningstjenester direkte til eleven/den studerende som modtager af tjenesten, dvs. at tjenesten betales af sidstnævnte person, eller er det tilstrækkeligt, at det er en skole eller et universitet, som er modtager af undervisningstjenester?«

— at der under alle omstændigheder kan rejses spørgsmålstegn ved, om undervisning, som gives af en underviser, udelukkende er moms fritaget, når en person tilbyder undervisningstjenester

12 — Kommissionen har i sit indlæg anført, at § 4, stk. 21, litra b), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) blev ændret i 1999, således at tjenester, som tilbydes af selvstændige undervisere, der underviser i undervisningsinstitutioner, som opfylder visse betingelser, nu synes at være momsfritaget.

13 — Dette er en ordret gengivelse af den tyske udgave, som i store træk svarer til ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), og som således i stil med den engelske udgave af samme bestemmelse kunne have været oversat med »tuition given privately by a teacher and covering school or university education«.

## Retsforhandlingerne for Domstolen

18. Der er i sag C-434/05 afgivet indlæg af Horizon College, den nederlandske regering, den græske regering og Kommissionen. I sag C-445/05 er der afgivet skriftlige indlæg af den sagsøgte skattemyndighed, den italienske og den græske regering samt af Kommissionen.

19. Retsmøderne i de to sager fandt sted i sammenhæng den 14. december 2006. I sag C-445/05 var W. Haderer ikke repræsenteret til trods for, at han havde anmodet om et retsmøde. Skattemyndigheden og den tyske regering afgav ej heller mundtlige indlæg. Den græske regering og Kommissionen afgav dog mundtlige indlæg. Disse to parter afgav ligesom Horizon College og den nederlandske regering også mundtlige indlæg i sag C-434/05.

## Bedømmelse

*Karakteren af fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A*

20. Det er blevet fremført, at Fællesskabets momsregler er paradoksale både hvad angår

karakter og terminologi, hvilket jeg vil forsøge at belyse herunder. En »afgiftspligtig person« bærer normalt ikke nogen del af momsbyrden. Hvis alle de varer og tjenesteydelser, som han modtager, er afgiftspålagte, kan han få den nævnte afgift tilbage via den afgift, som han opkræver af sine kunder. Såfremt erhvervelserne imidlertid er »fritaget«, vil udgiften forbundet dermed i almindelighed afspejle et indeholdt momselement, som hverken kan trækkes fra eller fås tilbage. Det er desuden blevet sagt, at »den, som forstår betydningen heraf, ikke vil have svært ved at forstå moms-begrebet«<sup>14</sup>.

21. Selv om denne påstand kan synes optimistisk, i hvert fald for så vidt som det drejer sig om fuldt ud at forstå fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, er det imidlertid hensigtsmæssigt at dvæle ved dette paradoks, inden der foretages en undersøgelse af de relevante fritagelser i den foreliggende sammenhæng.

22. Moms er en general forbrugsafgift, der (som »udgående moms«) pålægges alle leveringer af varer eller tjenesteydelser som en forholdsmæssig del af prisen, uanset hvor mange transaktioner der tidligere har fundet sted i produktions- og distributionsleddet. Den opkræves ved hver transaktion i hen-

<sup>14</sup> — J. Reugebrink og M.E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997), s. 40, som gengivet i B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), bind 1, s. 443.

hold til den gældende afgiftssats med fradrag af det momsbeløb (»indgående moms«), som umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer<sup>15</sup>.

fuldt ud fritages (på dette trin) for momsbyrden. Når en transaktion er fritaget uden ret til fradrag, vil al indgående moms, som er blevet pålagt omkostningselementer, udgøre en del af prisen.

23. Momsen belaster således normalt den endelige forbruger, som ikke kan opkræve udgående moms og heller ikke fradrage indgående moms, eftersom forbrugeren ikke er en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og ej heller foretager en efterfølgende afgiftspligtig levering.

26. Dette kan belyses ved et hypotetisk eksempel, hvori en tjenesteydelse leveres til prisen 100 (eksklusiv moms), og hvor en del af omkostningerne ved at levere denne tjenesteydelse vedrører inputs (varer eller tjenesteydelser), som er blevet erhvervet til en afgiftspligtig nettopris på 50, og hvor den gældende afgiftssats er 20%.

24. Hvad angår momsfrigørelser sondres der mellem to kategorier: frigørelser som giver ret til fradrag<sup>16</sup>, og frigørelser, som ikke giver ret til fradrag<sup>17</sup>.

25. Når en transaktion er fritaget med ret til fradrag for indgående moms, bliver resultatet, at leveringen af varer eller tjenesteydelser

27. Normalt vil tjenesteyderen, når der er tale om levering af en afgiftspligtig transaktion, betale 60 for inputs, hvoraf 10 er moms, og derefter kræve 120 for tjenesteydelsen, hvoraf 20 er moms. Han kan fra de 20 trække de 10, som han selv har betalt, og betale differencen til skattemyndighederne. Hvis hans kunde er en endelig forbruger, kommer denne til fuldt ud at bære momsbyrden på 20. Er kunden imidlertid en anden afgiftspligtig person, for hvem tjenesteydelsen er et omkostningselement i forbindelse med en efterfølgende afgiftspligtig levering, kan momsbyrden på 20 trækkes fra den udgående moms, som han opkræver hos sine egne kunder, og hans udgift bliver således kun nettoprisen på 100.

15 — Jf. artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) og artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112. Sjette direktivs artikel 17 og 20 fastsætter bestemmelser vedrørende fradrag (artikel 167 og 192 i direktiv 2006/112).

16 — Som i det væsentlige omfatter leveringer til en kunde i en anden medlemsstat eller tredjeland, og hvorom der er fastsat bestemmelser i sjette direktivs artikel 14-16, jf. tillige artikel 140 og 166 i direktiv 2006/112. (Som en undtagelse til den almindelige regel har visse medlemsstater også ret til at fastholde en »nulsatssmoms« for visse type tjenesteydelser, hvilket får samme virkning som en frigørelse med ret til fradrag.)

17 — Nemlig frigørelser »i indlandet« i henhold til sjette direktivs artikel 13, jf. tillige artikel 132-137 i direktiv 2006/112.



28. Hvis leveringen af tjenesteydelsen er en fritagen transaktion med ret til fradrag<sup>18</sup>, pålægges den ikke moms, men tjenesteyderen vil fortsat kunne »fradrage« (hvilket under disse omstændigheder indebærer, at skattemyndighederne tilbagebetaler ham beløbet) den indgående moms på 10. Omkostningen for kunden bliver kun på 100, uanset om der er tale om en endelig forbruger eller en afgiftspligtig person, der foretager en efterfølgende afgiftspligtig levering.

29. Hvis leveringen af tjenesteydelsen er en fritagen transaktion uden ret til fradrag, må tjenesteyderen enten selv bære den indgående momsbyrde på 10 (hvilket mindsker hans eventuelle fortjeneste<sup>19</sup> med dette beløb) eller, hvilket er mere sandsynligt, for så vidt som markedsmekanismerne gør det muligt, vælte byrden over på sine kunder ved at kræve en pris på 110, hvoraf ingen del kan udgøre fradragsberettiget moms. I det sidstnævnte tilfælde vil omkostningen for kunden, hvis denne er endelig forbruger, være større, end hvis transaktionen havde været fritaget med ret til fradrag, men mindre, end hvis den slet ikke havde været fritaget. Hvis kunden er en afgiftspligtig person, som foretager en efterfølgende afgiftspligtig levering, vil omkostningen imidlertid være større

end i de øvrige tilfælde, da der ikke er nogen moms, der kan fradrages eller tilbagebetales. Den indgående moms på 10 bliver indeholdt i den betalte pris, og i den situation vil den øgede omkostning normalt afspejles i prisen for de efterfølgende leveringer.

30. Fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, er alle fritagelser uden ret til fradrag<sup>20</sup>. En stor del af dem kan komme til at vedrøre leveringer til endelige forbrugere, som således vil opleve resultatet som en lavere omkostning. Skole- og universitetsuddannelse gives eksempelvis generelt til studerende, som ikke er afgiftspligtige personer, og for hvem uddannelse ikke udgør et omkostningselement i en efterfølgende afgiftspligtig levering<sup>21</sup>. Dette kan delvis begrunde, hvorfor den omstændighed, at en levering fritages for moms, umiddelbart kan opleves som »noget positivt«.

31. Dette er dog ikke altid tilfældet. Faglig uddannelse eller omskoling af ansatte kan eksempelvis betales af arbejdsgiveren, og honoraret vil således udgøre et omkostnings-

18 — Eller en levering, som pålægges nulsatmoms, jf. fodnote 16.

19 — Sådanne fritagelser vedrører ofte leveringer af ikke-profit-skabende enheder, hvor forskellen mellem omkostningen ved afgiftspligtige inputs og prisen for fritagne outputs helt eller delvist kan forklares ved personaleomkostninger eller andre udgifter, som falder uden for momsbestemmelsernes anvendelsesområde.

20 — Da de udgør fritagelser inden for landets område, jf. fodnote 17 ovenfor. Vedrørende forholdet mellem disse to typer fritagelser, jf. den nylige dom af 7.12.2006 i sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 23 ff., og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i samme sag, punkt 24 ff.

21 — I det omfang der opkræves undervisningsafgifter, vil undervisningsinstitutionen ofte indgå kontrakt med forældre om levering af undervisning til deres børn, men virkningen er den samme.

element for arbejdsgiverens udgående transaktioner. I sådanne tilfælde vil fritagelsen, hvis det antages — hvilket sædvanligvis vil være tilfældet — at arbejdsgiverens outputs er afgiftspligtige, medføre større omkostninger, end hvis leveringen af uddannelsen havde været momspligtig<sup>22</sup>, og denne stigning får betydning for prisen på disse outputs.

32. Det følger heraf, at fritagelserne i henhold til artikel 13, punkt A, ikke altid har den positive virkning at lette momsbyrden. Denne betragtning kan forklare den nuancerede fremgangsmåde, som Domstolen konsekvent har fulgt ved fortolkningen af fritagelsernes ordlyd. I sagen Kommissionen mod Tyskland<sup>23</sup> vedrørende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), fastslog Domstolen eksempelvis, dels at fritagelserne skal fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person<sup>24</sup>, dels at begrebet tjenesteydelse med nær tilknytning til undervisning ikke kræver en særlig streng fortolkning, da fritagelsen skal sikre, at det ikke bliver umuligt at få

adgang til undervisning på grund af fordyrelsen ved, at sådanne tjenesteydelser pålægges moms<sup>25</sup>.

33. Det er under alle omstændigheder min opfattelse, at fortolkning af fritagelser skal foretages med forsigtighed. Trods princippet om, at undtagelser til enhver generel regel normalt skal fortolkes strengt, synes hverken en systematisk streng eller en systematisk ekstensiv fortolkning nødvendigvis at være egnet. Virkningen for statskassen og for privatpersoners økonomi er ikke automatisk forudsigelig. Spørgsmålet om, hvorvidt omkostningen ved at få adgang til en tjenesteydelse øges som følge af afgiftspålæggelsen, bør heller ikke anvendes som strengt kriterium for vurderingen af, om en fritagelse finder anvendelse. Det synes uundgåeligt, at omkostningen ved at få adgang til praktisk taget enhver fritagen tjenesteydelse i det mindste vil omfatte en vis del indgående moms, som ikke er fradragsberettiget. Det åbenbare ønske om at nedsætte skattebyrden for den individuelle forbruger af diverse tjenesteydelser med socialt formål, som ofte udføres af offentlige organer eller hjælpeorganisationer<sup>26</sup>, kan imidlertid give værdifuld

22 — Jf. punkt 29.

23 — Dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Sml. I, s. 5811.

24 — Jf. præmis 43 og den deri nævnte retspraksis, jf. senest dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 23.

25 — Jf. præmis 47 og den deri nævnte retspraksis.

26 — Listen over fritagelser i artikel 13, punkt A, er ikke systematisk, men havde ifølge Kommissionens betragtninger til dens forslag til sjette direktiv til hensigt at omfatte »de fritagelser, som allerede forekommer i størstedelen af medlemsstaterne« (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, supplement 11/73, s. 15). Den oprindelige liste i forslaget artikel 14 (ibidem, s. 41, EFT 1973 C 80, s. 1) blev ikke desto mindre væsentligt ændret under behandlingen i Rådet.

vejledning ved fortolkning af fritagelserne, selv om det dog ikke kan være afgørende for definitionen heraf.

34. Det skal også erindres, at Kommissionen i 2000 anførte, at »[d]en stigende privatisering af aktiviteter, som traditionelt hørte under den offentlige sektor, har givet anledning til en øget konkurrenceforvridning mellem momsfrigitagne, afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige tjenesteydelser. Det vil være nødvendigt at modernisere momsordningen for disse tjenesteydelser, idet der skal tages hensyn til de forskellige interesser i sagen, især hos de borgere, der er brugere af disse ydelser. [...] Endelig bør momsfrigivelse uden ret til fradrag for aktiviteter af social, uddannelsesmæssig, kulturel art m.m. tages op igen for at se, om de stadig svarer til de nuværende behov«<sup>27</sup>.

35. Denne meddelelse har endnu ikke båret frugt<sup>28</sup>. Svarene på de spørgsmål, som er blevet stillet i nærværende sager, skal derfor findes inden for nogle uklare lovgivningsmæssige rammer, som desuden er karakteriseret ved spændinger mellem en higen efter skattemæssig harmonisering og et ønske fra

de enkelte medlemsstats side om at opnå individuel skattemæssig kontrol<sup>29</sup>.

36. Domstolen har tillige udtalt, bl.a. i sagen Kommissionen mod Tyskland, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, som tilsigter at undgå, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat<sup>30</sup>, og at formålet med artikel 13, punkt A, ikke er at fritage alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen<sup>31</sup>.

37. Med ovenstående bemærkninger in mente vil jeg forsøge at give en så enkel fortolkning som mulig af de omhandlede fritagelsers faktiske ordlyd. Det er denne fremgangsmåde, som efter min opfattelse bedst tilgodeser fællesskabsharmoniseringen og retsikkerhedshensyn.

27 — Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet — Strategi til forbedring af momssystemet i det indre marked, KOM(2000) 348 endelig, bilag, punkt 2.1.

28 — Selv om dette havde været tilfældet, kom meddelelsen efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder, som er relevante for de spørgsmål, der er blevet forelagt Domstolen i disse to sager.

29 — Som Det Økonomiske og Sociale Udvalg har anført: »Man kan anklage medlemsstaterne for, at et koncept, der vandt principiel tilslutning allerede for 33 år siden, i dag er lige så langt fra at blive gennemført som dengang. Momslovgivningens Europahistorie er et langt katalog over fiaskoer, ikke så meget for Kommissionen, der har handlet med en beundringsværdig konsekvens og utrættelig energi i bestræbelserne på at komme ud af dødvande, men for medlemsstaterne, der til stadighed har spændt ben for disse bestræbelser« (Det Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om »Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet — En strategi til forbedring af momssystemet i det indre marked« (EFT 2001 C 193, s. 45)).

30 — Jf. præmis 44 og den deri nævnte retspraksis. Jf. senest dom af 7.12.2006, sag C-13/06, Kommission mod Grækenland, Sml. I, s. 11563, præmis 9.

31 — Jf. præmis 45 og den deri nævnte retspraksis. Jf. senest Eurodental-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 43.

*Paralleller og forskelle mellem de to sager*

38. Der er tydelige objektive forskelle mellem Horizon Colleges situation og W. Haderers situation. Disse forskelle viser desuden klart, at Horizon Colleges situation skal vurderes i lyset af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og at W. Haderers situation i lyset af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j). De tjenesteydelser, som Horizon College udfører for andre, kan ikke falde ind under artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), som »privattimer givet af undervisere«. W. Haderer er heller ikke et organ, »der er anerkendt af den pågældende medlemsstat« som havende et uddannelsesmæssigt formål i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) (selv om det ikke kan fastslås, at privatpersoner aldrig kan defineres således<sup>32</sup>).

39. Uanset disse forskelle er der dog også ligheder.

40. Hvad angår de omhandlede bestemmelser skal der så vidt muligt anlægges en ensartet vurdering af deri indeholdte fritagelser. De falder ikke blot ind under den samme brede kategori af fritagelser i det

offentliges interesse. De vedrører også den samme mere snævre kategori for uddannelse og undervisning. Det kan hævdes, at litra i) og j) er udformede for udtømmende at omfatte alle fritagelser på dette område<sup>33</sup>.

41. Mere præcist består den potentielle hindring for fritagelserne i begge sager i eksistensen af en formidlende undervisningsinstitution. Hvis de samme lærere fra Horizon College havde undervist de samme studerende inden for rammerne af Horizon Colleges egne aktiviteter, ville der ikke være tvivl om fritagelsen. Den omstændighed, at lærerne har undervist i forbindelse med en udstationering til en anden skole, rejser tvivl om fritagelsen. Det samme gør sig gældende vedrørende W. Haderer. Hvis han havde givet privattimer direkte til de studerende i private lokaler (hans egne eller de studerendes), ville der ikke have været et problem. Problemet opstår, fordi timerne blev givet på voksenuddannelsescentre.

42. Set under denne synsvinkel forekommer det mig i begge sager væsentligt først at vurdere karakteren af den præsterede tjenesteydelse og at identificere modtageren af

32 — Jf. dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, navnlig præmis 14-19.

33 — Jf. dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 36, med hensyn til de forskellige typer lægelig behandling, som er fritaget i henhold til litra b) og c).

ydelsen, for at kunne komme til en konsekvent fortolkning. Jeg vil derefter undersøge visse udestående spørgsmål, som vedrører den enkelte sag.

*Karakteren af den præsterede tjenesteydelse og modtageren heraf*

43. Det er på baggrund af de faktiske omstændigheder, som beskrevet i forelæggelsesafgørelserne, muligt at anlægge den betragtning, at både Horizon College og W. Haderer præsterede tjenesteydelser til de respektive institutioner og ikke til eleverne ved disse institutioner. Der bestod alene et kontraktforhold eller et lignende forhold mellem de studerende og den formidlende institution. Horizon Colleges udstationeringsaftaler indeholdt bestemmelse om, at den formidlende institution både kontrollerede og var ansvarlig for den undervisning, som de udstationerede lærere gav. Hvad angår W. Haderers situation er det ikke anført, i hvilken grad uddannelsescentrene førte kontrol med hans undervisning, men det synes klart, at eleverne betalte centrene for hans tjenesteydelser på præcis den samme måde, som hvis han havde været ansat dér, og derfor udelukkende ville kunne stille krav til centret for så vidt angår kvaliteten af tjenesteydelserne.

44. Ifølge dette synspunkt blev den undervisningsydelse, som de studerende modtog, præsteret af den formidlende institution til

trods for, at det var Horizon Colleges ansatte og W. Haderer, som faktisk gav undervisningen. De tjenesteydelser, som Horizon College og W. Haderer leverede til den formidlende institution, udgjorde derimod ikke som sådan uddannelse eller undervisning, da det var eleverne og ikke institutionerne, som modtog uddannelse og undervisning. Tjenesteydelsen bestod nærmere i at stille personer (personale eller i W. Haderers tilfælde ham selv) til rådighed for at sætte den formidlende institution i stand til at tilbyde uddannelse og undervisning til sine elever.

45. En sådan tjenesteydelse kan således ikke fritages som »uddannelse« eller »timer« i henhold artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i) eller j)).

46. Kommissionen har foreslået en anden fortolkning, hvorefter der er forskel på de to situationer.

47. Ifølge Kommissionen bestod den tjenesteydelse, som Horizon College præsterede, i at stille personale til rådighed for den formidlende institution, hvilket ikke er omfattet af artikel 13, punkt A, litra i), eller

af nogen anden fritagelse<sup>34</sup>. W. Haderers aktiviteter kan imidlertid betegnes som det at give privattimer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i litra j), fordi han personligt har givet timerne. Modtagerens identitet er ikke præciseret i bestemmelsen, hvilket også er tilfældet for en række andre fritagelser, og har således ikke betydning i denne henseende. Litra i) og j) er i det væsentlige udformet for tilsammen at omfatte alle fritagelser vedrørende uddannelsesmæssige aktiviteter — i) hvad angår juridiske personer og j) hvad angår fysiske personer.

opfylde sine retlige forpligtelser over for sine elever uden lærerne fra Horizon College. Eftersom lærere giver undervisning til elever, uanset om de er ansat af den institution, hvor de underviser, eller af en anden institution, som stiller dem til rådighed, henhører den omstændighed, at lærere stilles til rådighed, under begrebet uddannelse som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

48. Hvad angår Horizon Colleges situation deler den græske og den nederlandske regering i det væsentlige Kommissionens opfattelse. Horizon College har imidlertid understreget målet om ikke at øge omkostningerne for tjenesteydelser præsteret af offentlige organer eller hjælpeorganisationer<sup>35</sup>. Horizon College har anført, at omkostningen i sidste ende bæres af skatteyderen, og at selve undervisningen gives direkte til studerende af lærere og ikke af den institution, som har ansat dem. Den formidlende institution ville ikke kunne

49. Jeg er dog på dette punkt af samme opfattelse som den græske og den nederlandske regering og Kommissionen. Når en uddannelsesinstitution stiller lærere til rådighed for en anden uddannelsesinstitution, hvor de underviser eleverne ved denne institution under denne institutions ledelse og ansvar, tilvejebringer den førstnævnte institution ikke »undervisning«, men personale. Som Kommissionen har bemærket under retsmødet, er den »[...] undervisning, faglig[e] uddannelse eller omskoling«, som elever modtager i en undervisningssituation, ikke blot det, som lærerne giver af deres viden og færdigheder. Det omfatter derimod helheden af anlæg, undervisningsmaterialer, tekniske ressourcer, uddannelsespolitik og organisatoriske infrastruktur hos den bestemte undervisningsinstitution, hvor lærerne arbejder.

34 — Selv om Kommissionen ikke specifikt nævner litra k), som er nævnt i punkt 6 ovenfor, som er den eneste bestemmelse, der fritager tilrådgivelsesstillinger af personale, synes det åbenbart, at den omhandlede udstationering ikke opfylder betingelserne om at være udført af en religiøs eller filosofisk institution eller have karakter af bistand af åndelig karakter.

35 — Horizon College har ud over dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland henvist til dommen i sagen Ambulanter Pflagedienst Kügler, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 29, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf Club, Sml. I, s. 3293, præmis 19.

50. Det kan ganske vist synes paradoksalt, at transaktionen skal pålægges »merværdi«-afgift, når en tjenesteyder ikke gør andet end at opkræve et beløb for en omkostning ved noget, som ikke pålægges moms (nemlig løn udbetalt til ansatte), uden at han selv øger ydelsens værdi. Som det er blevet påvist, giver momsfrigørelse ingen garanti mod paradokser. Desuden har mange eller de fleste af de personer, som foretager afgiftspligtige leveringer, lønomkostninger, som de ikke kan fradrage eller se bort fra, når de skal beregne deres udgående moms, hvorfor det ikke vil være rimeligt, at det kun er tjenesteydere, som leverer personale, der kan gøre dette. Mange eller de fleste leveringer af personale sker med henblik på fortjeneste og vil konkurrere med andre leveringer på området, hvorfor det ikke synes rimeligt kun at fritage dem, som ikke har fortjeneste for øje.

51. Hvad angår W. Haderers situation har jeg dog vanskeligere ved at anerkende Kommissionens vurdering, uanset at jeg forstår argumentationen.

52. Det er for det første min opfattelse, at det følger af en normal læsning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), at den omhandlede situation er udelukket. Dette gælder muligvis ikke den tyske udgave, hvilket kan være baggrunden for forelæggelsesafgørelserne.

53. På tysk kan udtrykket »von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht« muligvis fortolkes som en henvisning til alle former for undervisning, som gives af en lærer, der ikke er ansat ved en undervisningsinstitution.

54. I alle de øvrige sprogudgaver, som sjette direktiv oprindeligt blev vedtaget i, beskrives tjenesteydelsen klart som det at give privat-timer<sup>36</sup>, og denne definition skal gå forud for en kun delvis forskellig ordlyd i en enkelt sprogudgave.

55. Den mest nærliggende situation, som tankerne ledes hen på, er den situation, hvor en lærer giver privattimer i lærerens eller elevens eget hjem. Jeg anerkender dog, at undervisning, som gives til en gruppe personer, kan omfattes af dette begreb, at kontraktforholdet ikke skal være mellem læreren og den enkelte elev (som Kommissionen har anført, kan kontrakten være indgået med elevens forældre), og at karakteren af det sted, hvor undervisningen gives, ikke er afgørende.

36 — »[P]rivattimer givet af undervisere« på dansk, »privelessen die particulier door docenten worden gegeven« på nederlandsk, »tuition given privately by teachers« på engelsk, »leçons données, à titre personnel, par des enseignants« på fransk, »lezioni impartite da insegnanti a titolo personale« på italiensk.

56. Det er imidlertid ikke min opfattelse, at den undervisning, som gives til en klasse under en undervisningsinstitutions ledelse, og som organiseres af institutionen i institutionens egne lokaler og under dennes ansvar, kan være omfattet af ordlyden, navnlig når de økonomiske og kontraktmæssige forhold indgår uafhængigt af hinanden mellem undervisningsinstitutionen og eleverne på den ene side og institutionen og læreren på den anden. Som den italienske regering har anført, kan begrebet privattimer, som dette normal opfattes, ganske enkelt ikke omfatte et sådant forhold<sup>37</sup>.

57. Hverken ordlyden af eller forarbejderne til bestemmelserne kan efter min opfattelse underbygge Kommissionens argument om, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at den har til formål at omfatte al undervisning, der gives til elever af selvstændige lærere, som ikke er omfattet af litra i), uanset om undervisningen gives privat eller i en undervisningsinstitution.

58. I det oprindelige forslag til sjette direktiv<sup>38</sup> var fritagelsen vedrørende undervisningsydelser affattet således:

»tjenesteydelser og accessoriske leveringer af ting til disse ydelser, med et skolemæssigt formål, eller som direkte som formål har uddannelse, oplæring eller erhvervsmæssig omskoling, og som udføres af:

- enten offentlige foretagender
  
- eller private uddannelsesinstitutioner, der er under de kompetente offentlige myndigheders tilsyn, og som har beføjelse til at undervise med henblik på opnåelse af skoleafgangsbevis, universitetsdiplom eller svendebrev, som er anerkendt af staten«.

59. Denne formulering — selv om den adskiller sig fra artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), som i sidste ende blev vedtaget — synes i det væsentlige at omfatte samme område og har uden tvivl også til formål at fritage offentlig og offentlig godkendt uddannelse, hvorimod andre undervisningsydelser skal afgiftspålægges.

60. Der var ikke i det oprindelige forslag nogen forløber til den nuværende litra j).

37 — Jf. tillige det franske Conseil d'Etats dom af 26.1.2000, sag 169 626 (*Revue de droit fiscal*, nr. 47 (2000), s. 1553), og særligt forslaget til afgørelse fra commissaire du gouvernement Goulard.

38 — Fodnote 26, forslaget artikel 14, punkt A, stk. 1, litra i).



Denne blev indsat i direktivet på et forholdsvis sent tidspunkt uden nogen forudgående (nedskrevne) kommentarer, og »belastes således ikke af en påviselig tilblivelseshistorie«<sup>39</sup>.

61. Det ville for at kunne fritage de tjenesteydelser, som præsteres af selvstændige lærere, således som Kommissionen har argumenteret for, have været forholdsvis enkelt at tilføje en henvisning til sådanne lærere i litra i). Den omstændighed, at dette ikke blev gjort, er muligvis ikke i sig selv afgørende, men forskellene mellem ordlyden af litra i) og j) tyder på, at litra j) (som udelukkende vedrører privattimer på skole eller universitetsniveau, og ikke faglig uddannelse og omskoling, og som ikke omfatter nært tilknyttede ydelser) var tænkt som en begrænset undtagelse til princippet om, at alle undervisningsydelser, som ikke er omfattet af litra i), skal afgiftspålægges. Det er under disse omstændigheder min opfattelse, at litra j), for at sikre en klar, ensartet og harmoniseret fortolkning, skal fortolkes ud fra sin ordlyd og ikke som et underordnet led til litra i).

39 — B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), bind A, s. 604 og 605.

62. Jeg er klar over, at det resultat, som jeg således når til, muligvis ikke er fuldt ud tilfredsstillende. Det synes absurd, at en lærers tjenesteydelser er momsfrataget, hvis han præsterer dem direkte over for eleverne, eller hvis han er ansat af en skole, men ikke hvis han selvstændig indgår aftale med en skole om at undervise eleverne, særligt hvis målet om ikke at hindre adgangen til uddannelse ved at momsbelaste uddannelsesomkostningen tages i betragtning. Det kan anføres, at en situation som den, W. Haderer befinder sig i, ikke bør befinde sig i et tomrum mellem to bestemmelser, som samlet set synes at være konstrueret til at omfatte den. Det synes desuden urimeligt, at W. Haderer nu bliver pålagt afgift, som voksenuddannelsescentret skulle have betalt — hvis den overhovedet skulle have været betalt.

63. Der kan imidlertid over for disse indsigelser fremsættes nogle modargumenter.

64. Jeg har allerede fremhævet, at listen over fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, uheldigvis ikke er systematisk, hvorfor konklusioner vedrørende hensigt ikke nødvendigvis kan overføres fra den ene fritagelse til den anden. Hvis det ikke er hensigten, at en undervisningsinstitutions tilrådgighedsstillelse af undervisere skal være fritaget som »undervisning, faglig uddannelse eller

omskoling«, er der ikke nogen tilstrækkelig grund til at antage, at det har været hensigten at fritage præstationen af selvstændige lærerydelser som »undervisning«. Hvis dette er hensigten, er det efter min opfattelse nødvendigt, at fritagelsernes ordlyd gøres tydeligere.

65. Det virker desuden under en praktisk synsvinkel mere sandsynligt, at den type aftale, som en person i W. Haderes situation har indgået, er et alternativ (uanset årsagen hertil) til en ansættelseskontrakt med den pågældende undervisningsinstitution, snarere end et alternativ til en privat aftale med de enkelte elever. Hvis sidstnævnte forhold gjorde sig gældende, kunne det anføres, at det er undervisningsinstitutionen, der leverer en ydelse til læreren, snarere end det modsatte. Jeg mener dog, at når det drejer sig om at opnå samme nettoløn og fortjeneste, kan en ansættelseskontrakt muligvis indebære større omkostninger for undervisningsinstitutionen (i form af sociale og andre afgifter eller som følge af andre pligter, som arbejdsgivere pålægges eller påtager sig i forhold til deres ansatte) end en kontrakt med en selvstændig tjenesteyder, som ikke er afgiftspligtig.

66. Det er i denne situation ikke nødvendigvis sikkert, at momspåleggelse af tjeneste-

ydelsen øger uddannelsesomkostningerne i højere grad, end hvis der var blevet indgået en mere traditionel ansættelseskontrakt. Samtidig med at målet om ikke at hindre adgang til uddannelse holdes for øje<sup>40</sup>, kan det være nødvendigt at afveje dette mål i forhold til andre betragtninger, som taler imod at tillade, at omkostningerne ved en begrundet social beskyttelse undgås. Spørgsmålet om, hvorvidt det er ønskeligt at anvende selvstændige (under)leverandører, i stedet for ansættelseskontrakter, er i sidste ende ikke et spørgsmål, som på nogen måde skal afklares ved en eventuel anvendelse af en momsfrigivelse, hvis generelle formål er et nedsætte den belastning, der påhviler brugere af visse tjenesteydelser, som anses for at være af almen interesse.

67. Mens det ganske givet vil være beklageligt, hvis W. Haderer pålægges en afgiftspligt, som han ikke burde være blevet pålagt, er det ikke Domstolens opgave at afgøre udfaldet af sagen ved den nationale domstol, men derimod at fortolke fællesskabsretten, som den generelt skal anvendes. Det kan endda være, at W. Haderer selv på dette tidspunkt kan vælte de afgifter, han burde have opkrævet, over på undervisningsinstitutionerne med tilbagevirkende kraft.

40 — Det bemærkes imidlertid, at hvis den undervisning, som gives af en undervisningsinstitution, hvor en lærer som W. Haderer præsterer sine ydelser, er fritaget, inkluderer undervisningsudgiften allerede moms på forskellige inputs, som ikke kan fås tilbage (herunder undervisningsmateriale og materiale som f.eks. keramik-ler), men den fortjeneste, som institutionen opnår, hvis nogen, skal fortsat ikke momsbelastes i henhold til artikel 13, punkt A.

68. I lyset af ovenstående bemærkninger er det min opfattelse, at tilrådgivelsesstilling af lærere i den form, som Horizon College tilbyder, ikke skal anses for at være »undervisning« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og at den type undervisningsydelser, som W. Haderer tilbyder, ikke skal anses for at være »privat-timer givet af undervisere« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

69. Jeg vil nu behandle de øvrige spørgsmål, der er relevante for de to sager.

*Sag C-434/05, Horizon College: nært tilknyttede ydelser*

70. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), fritager ikke blot undervisning og faglig uddannelse, men også levering af goder og tjenesteydelser med nær tilknytning hertil. Domstolen har defineret en sådan sekundær tjenesteydelse som en ydelse, der »ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte tjenesteyderens hovedydelse«<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> — Jf. dom af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

71. Horizon College og Kommissionen har anført, at en undervisningsinstitutions tilrådgivelsesstilling af lærere til en anden undervisningsinstitution i princippet er en tjenesteydelse, der er nært tilknyttet undervisning. Hvis eleverne modtager undervisning eller faglig uddannelse fra en undervisningsinstitution, og denne institution rammes af midlertidig mangel på kvalificerede lærere eller undervisere, bliver værdien af den modtagne undervisning eller uddannelse øget væsentligt ved udstationering af kvalificerede lærere fra en anden tilsvarende undervisningsinstitution.

72. Dette synspunkt synes så umiddelbart og åbenbart rigtigt, som et udslag af sund fornuft, at det vil kræve et meget vægtigt argument for at afvise det. Den græske og den nederlandske regering har fremført argumenter som begrundelse for deres påstand om, at Horizon Colleges tilrådgivelsesstilling af lærere ikke kan fritages på dette grundlag, men det er ikke min opfattelse, at disse argumenter er tilstrækkeligt betydningsfulde.

73. Begge regeringer har anført, at en fritagelse er udelukket, idet den omhandlede tilrådgivelsesstilling (af Horizon Colleges lærere) ikke er rettet mod modtagerne af undervisningen eller den faglige uddannelse (eleverne), men mod udbyderen af den primære tjeneste (den anden undervisningsinstitution). Den nederlandske regering har tilføjet, at der ikke er sammenhæng mellem tilrådgivelsesstillingen af personale og Horizon

Colleges tilbud om undervisning eller uddannelse til sine egne elever. Tilrådighedsstillingen er således hverken »nært knyttet til« den hovedydelse, som præsteres over for den anden institutions elever, eller til Horizon Colleges hovedvirksomhed, som begge er fritaget.

74. Den nederlandske regering har særligt henvist til en række domme<sup>42</sup> som begrundelse for påstanden om, at en levering for at kunne kvalificeres som værende »med nær tilknytning« skal ske inden for samme leverandør-mottagerforhold som den fritagne hovedydelse. Domstolen synes imidlertid ikke i nogen af disse sager at have baseret sine betragtninger på et sådant kriterium. I dommen i sagen Card Protection Plan undersøgte Domstolen eksempelvis ikke spørgsmålet om eksistensen af en tilknyttet tjenesteydelse<sup>43</sup>, og i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland baserede Domstolen sine betragtninger på den omstændighed, at forskningsaktiviteter på ingen måde var nødvendige for at kunne tilbyde undervisning, selv om de to ydelser (universitetsundervisning for studerende og forskningsaktiviteter, som udføres af universiteterne mod vederlag) åbenbart blev leveret til forskellige modtagere<sup>44</sup>.

42 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 35, dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt ovenfor i fodnote 23, dom af 3.3.2005, sag C-472/03, Arthur Andersen, Sml. I, s. 1719, samt Ygeia-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 41.

43 — Jf. navnlig dommens præmis 22-24.

44 — Jf. navnlig dommens præmis 48.

75. I dommen i sagen Stichting Kinderopvang Enschede<sup>45</sup> anerkendte Domstolen, at når et organ, der tilbyder børneoppassningsydelser, som er fritagne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) eller h), også som et alternativ tilbyder at formidle ydelser mellem andre personer, som tilbyder børneoppassning, og personer, der efterspørger børneoppassningsydelser, kan den separate formidlingsydelse i princippet kvalificeres som værende »med nær tilknytning« til børneoppassning, uanset at organet i dette tilfælde ikke leverer selve børneoppassningsydelsen til de respektive modtagere.

76. Domstolen præciserede dog endvidere i denne dom, at en række betingelser skal være opfyldt for, at der kan fritages for afgift.

77. Det er i denne sammenhæng passende at fremhæve den græske regerings påstand om, at den levering af personale, som er blevet præsteret af Horizon College, skal anses for at være afgiftspligtig, idet Domstolen ikke råder over tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, hvorvidt den faktisk opfylder betingelserne for at være fritaget.

78. Domstolen er imidlertid blevet spurgt, om »tilrådighedsstillingen mod vederlag af en

45 — Dom af 9.2.2006, sag C-415/04, Sml. I, s. 1385.

lærer for en undervisningsinstitution for midlertidigt at undervise der under undervisningsinstitutionens ansvar« i princippet kan kvalificeres som en tjenesteydelse, der er nært knyttet til uddannelse eller undervisning i den forstand, hvori udtrykkene er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i). Det er min opfattelse, at den således definerede ydelse kan anses for en sådan ydelse. I sidste ende vil ydelsen kun faktisk kunne kvalificeres således, hvis den opfylder en række betingelser, hvilket skal afgøres af den relevante nationale ret. Den omstændighed, at Domstolen ikke råder over de nødvendige oplysninger til at træffe afgørelse, giver den ikke ret til at fastslå, at ydelsen ikke kan fritages, og hindrer den heller ikke i at tilbyde vejledning med hensyn til vurderingen af de betingelser, som skal være opfyldt.

79. Betingelserne følger af sjette direktivs ordlyd og af præciseringerne i dommen i sagen Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Eftersom den hovedydelse, som den omhandlede levering er nært knyttet til, er den undervisning, som tilbydes af den formidlende institution og ikke af Horizon College, skal denne undervisning for det første i sig selv opfylde betingelserne for fritagelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i)<sup>46</sup>. Den skal navnlig udgøre

»uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling«, og den skal »præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål«.

81. Leveringen af personale skal for det andet være »uomgængelig nødvendig for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift«, som anført i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led. Udtrykt på en anden måde end i dommen i sagen Stichting Kinderopvang Enschede<sup>47</sup> betyder dette, at den skal være af en sådan karakter eller kvalitet, at den formidlende institution ikke kan være sikker på at få adgang til en ydelse af samme værdi uden at gøre brug af det udstationerede personale fra Horizon College.

82. Som den nederlandske regering har anført, skal den nationale ret i denne henseende vurdere, hvorvidt et vikarbureau eller andre leverandører af personale (hvis ydelser ville være afgiftspligtige) kunne have præsteret en ydelse af samme værdi. Det er eksempelvis muligt, at Horizon Colleges procedurer for ansættelse og uddannelse af

46 — Jf. dommen i sagen Stichting Kinderopvang Enschede, præmis 21-23 og domskonklusionen.

47 — Jf. præmis 25-28 og domskonklusionen.

personale sikrer, at undervisningspersonalet har et højt niveau, eller at et vikarbureau normalt vil være i stand til bedre at levere midlertidigt personale med kort varsel. Den kompetente ret skal vurdere disse og alle andre relevante faktorer.

som går ud over den rene omkostning ved det omhandlede personale. Det kan være nødvendigt med yderligere faktiske oplysninger for at kunne fastslå, om dette var udstationeringsaftalens hovedsagelige sigte eller blot en bivirkning heraf.

83. For det tredje må det hovedsagelige sigte i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), andet led, ikke være at opnå yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms. Den nederlandske regering har i denne henseende bemærket, at det ikke kan være tilstrækkeligt at fastslå, at Horizon College udelukkende krævede betaling for lønomkostninger og andre udgifter, der vedrører ansættelse af de udstationerede lærere. Hvis Horizon College ikke havde stillet lærere til rådighed for andre institutioner, ville det formentlig alligevel have været nødvendigt at udbetale deres lønninger. Domstolen har ingen oplysninger om, hvorvidt de pågældende lærere var delvist ansatte hos Horizon College og samtidig udstationeret andre steder for at udfylde en fuld arbejdsuge, eller om der ganske enkelte ikke var brug for deres ydelser i de relevante perioder ved Horizon College. Under alle omstændigheder skabte transaktionen yderligere indtægter (og således overordnet set yderligere fortjeneste — eller formindsket tab), selv om der ikke er skabt en fortjeneste,

84. Det bemærkes for det fjerde, at medlemsstaterne har ret til at opstille en række andre betingelser for fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a)<sup>48</sup>. Sådanne yderligere betingelser er ikke blevet påberåbt i den foreliggende sag, hvorfor det må antages, at sådanne ikke gør sig gældende. Hvis der opstilles betingelser i henhold til denne bestemmelse, skal den nationale ret imidlertid grundigt undersøge, om de er opfyldt.

85. Hvad angår Hoge Raads tredje spørgsmål kræves det naturligvis endelig, at leveringen af personale præsteres af et organ eller en organisation, som er nævnt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i). Det synes at være ubestridt, at Horizon College er et sådant organ.

48 — Jf. punkt 6 ovenfor.

*Sag C-445/05, Haderer: skole- og universitetsundervisning*

86. Den sagsøgte skattemyndighed har i sit skriftlige indlæg for Domstolen gjort indsigelse mod fritagelse for så vidt angår W. Haderer. Hans undervisning i lertøj, keramik og »hjælp med skolearbejde« omfatter ifølge skattemyndigheden ikke »skole- og universitetsundervisning«, som dette defineres i forskellige nationale bestemmelser. Den følger navnlig ikke den type fastlagt plan, som er en nødvendig del af en sådan undervisning.

87. Jeg er allerede kommet frem til, at W. Haderers undervisning under alle omstændigheder ikke opfylder betingelserne for fritagelse. Det er efter min opfattelse vigtigt at præcisere, at den ikke udelukkes af de grunde, som skattemyndigheden har anført.

88. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at de områder, som undervisningen vedrører, udgør »skole- og universitetsundervisning«, og det er vanskeligt at være uenig i denne vurdering. Dels falder »hjælp med skolearbejde« inden for denne kategori, dels er undervisning i at lave keramik og lertøj

meget almindelig på europæiske skoler. Selv om der muligvis ikke er tale om en akademisk aktivitet i den strengeste forstand, tilbyder en sådan undervisning trods alt en udvikling af håndværksmæssige og kunstneriske færdigheder på en måde, som normalt tilstræbes med skoleundervisning.

89. Begrebet skole- og universitetsundervisning skal for så vidt angår fritagelsen defineres på fællesskabsplan<sup>49</sup>. Der skal efter min opfattelse være tale om en relativ bred definition. Hvis dette ikke var tilfældet, ville mange typer privatundervisning, som er beregnet på at støtte skolebørn, kunne være momspligtige, hvilket er i strid med fritagelsens åbenbare formål. Der skal selvfølgelig trækkes en grænse mellem fritagen undervisning og rene fritidsaktiviteter, som ikke repræsenterer en uddannelsesmæssig værdi, men alle fag og aktiviteter, som skoler og universiteter tilbyder undervisning i, er efter min opfattelse omfattet af fritagelsen, uanset om faget eller aktiviteten følger et fastlagt program eller en kursusplan.

90. Det synes i øvrigt væsentligt og uundgåeligt, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« skal defineres på samme

<sup>49</sup> — Der findes naturligvis en vis retspraksis om begrebet uddannelse og undervisning i forbindelse med forbud mod forskelsbehandling for så vidt angår adgangen til sådanne ydelser, men den kan ikke fuldt ud overføres på området for moms-fritagelser.

måde i litra i) og j)). Hvis skattemyndighedens argument tages til følge, vil visse typer undervisning og uddannelse, som faktisk tilbydes i offentlige undervisningsinstitutioner, være udelukket fra fritagelsen i litra i), hvilket ville medføre væsentlige problemer.

### Forslag til afgørelse

91. Jeg mener derfor, at Domstolen skal besvare de spørgsmål, der er forelagt af Høje Raad i sag C-434/05, således:

- »— Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF skal fortolkes således, at midlertidig tilrådighedsstillelse af en lærer for en undervisningsinstitution med henblik på at tilbyde undervisningsydelser under denne institutions ansvar, ikke udgør levering af undervisning, faglig uddannelse eller omskoling, men udgør i princippet en tjenesteydelse med nær tilknytning hertil.
  
- For at en ydelse er momsfrigtaget i henhold til denne bestemmelse, skal den pågældende levering præsteres af et af de organer, som nævnes i denne bestemmelse, og opfylde kravene i samme direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), som Domstolen har præciseret i dommen i sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, og i givet fald kravene i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a).«



92. I sag C-445/05 mener jeg, at Domstolen skal besvare Bundesfinanzhof således:

»— Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF skal fortolkes således, at begrebet privattimer givet af undervisere ikke omfatter den situation, hvor en selvstændig lærer indgår aftale med en undervisningsinstitution om at give undervisning til elever i kurser, som denne institution har organiseret i sine egne lokaler og under dens ansvar, og for hvilken institutionen og ikke læreren modtager betaling fra eleverne.«