РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

28 януари 2010 година *

По дело C-473/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Sächsisches Finanzgericht (Германия) с акт от 13 октомври 2008 г., постъпил в Съда на 5 ноември 2008 г., в рамките на производство по дело

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

срещу

Finanzamt Dresden I,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, г-н A. Rosas, г-н U. Lõhmus, г-н A. Ó Caoimh (докладчик) и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н R. Grass,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanzamt Dresden I, от г-жа P. Zimmermann-Hübner,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н G. Kanellopoulos, както и от г-жа S. Trekli и г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (наричано по-нататък „Eulitz GbR“) и Finanzamt Dresden I (наричана по-нататък „Finanzamt“) във връзка с отказа на последната да освободи от облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) дейностите, упражнявани от съдружника в Eulitz GbR, г-н Thomas Eulitz, в рамките на провеждан от трета организация курс за продължаващо професионално обучение.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

4 По смисъла на член 4, параграф 1 от тази директива за данъчнозадължено лице се счита всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2 от същия този член, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

5 В член 4, параграф 4, първа алинея от посочената директива се уточнява, че „употребата на думата „независима“ в параграф 1 изключва от данъчно облагане лицата, осъществяващи дейността си по трудови правоотношения или по правоотношения, приравнени на трудови във връзка с условията на труд, възнаграждението и отговорността на работодателя“. [неофициален превод]

6 Член 13, А, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки — при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба — освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

и) детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки или услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет;

й) частните уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование;

[…]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

7 Към момента на настъпване на фактите по главното производство член 4 от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“), озаглавен „Освобождаване на доставките и други услуги“, предвижда в точка 21, че от ДДС се освобождават:

„а) услугите, които имат пряка учебна или образователна насоченост и се предоставят от частни училища и от други учебни заведения за общо или професионално образование,

аа) ако са одобрени на федерално равнище в съответствие с член 7, параграф 4 от Основния закон [Grundgesetz] или са разрешени съгласно законодателството на провинцията, или

bb) ако компетентният орган на провинцията удостовери, че с тях се предоставя надлежна подготовка за професия или за изпит, който трябва да бъде положен пред публичноправно юридическо лице,

b) услугите, свързани с обучение, които имат пряка учебна или образователна насоченост и се предоставят от преподаватели, извършващи независима дейност

aa) във висши учебни заведения по смисъла на членове 1 и 70 от Рамковия закон за висшите учебни заведения [Hochschulrahmengesetz] и в обществени училища за общо или професионално образование, или

bb) в частни училища и в други учебни заведения за общо или професионално образование, доколкото те отговарят на посочените в буква а) условия."

8 По силата на член 4, точка 22, буква а) от UStG от облагане с данък се освобождава провеждането на семинари, курсове и други дейности с научен или образователен характер, организирани от публичноправни юридически лица, от висши учебни заведения по администрация и икономика, от народни университети или учебни центрове, осъществяващи дейност в обществена полза или спадащи към професионално сдружение, ако по-голямата част от приходите служи за покриване на разходите.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 Eulitz GbR, гражданско дружество, ръководи инженерно бюро в Дрезден (Германия).

10 Съдружникът в Eulitz GbR, г-н Eulitz, е дипломиран инженер, специалист в областта на противопожарната защита. В разглеждания в главното производ-

ство период от 2001 г. до 2005 г. той преподава в Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (наричан по-нататък „EIPOS“), частноправно сдружение, и провежда изпити като член на изпитни комисии.

11 Освен упражняваната от него преподавателска и изпитна дейност в рамките на това сдружение г-н Eulitz изцяло е ръководел организацията и е определял съдържанието на някои от обучителните курсове. Така той трябвало да договаря с останалите преподаватели хорариумите и съдържанието на техните курсове и за участниците бил основното лице за връзка по общите учебни въпроси.

12 Г-н Eulitz е упражнявал дейността си под формата на различни обучителни курсове, като всички те се отнасяли до противопожарната защита. За да бъдат допуснати до тези обучителни курсове, участниците трябвало най-малкото да притежават диплома за архитект или инженер, издадена от университет или специализирано висше учебно заведение, или да докажат наличието на най-малко двугодишен професионален опит в областта на планирането на противопожарната защита или съответно в областта на строителството. Участниците, придобили диплома за преминато обучение като експерти, били назначавани по тяхна молба от Industrie- und Handelskammer (Търговско-промишлена палата) като експерти по превантивна противопожарна защита.

13 Finanzamt облага с ДДС доходите на Eulitz GbR, произтичащи от тази дейност на г-н Eulitz, като приема, че същата не подлежи на освобождаване по силата на член 4, точка 21 или 22 от UStG.

14 След като административната му жалба срещу това решение е отхвърлена, Eulitz GbR подава жалбата, която е в основата на главното производство и с която иска да бъде освободено от данък върху съответните доходи, получени според него като насрещна престация за услугите, които г-н Eulitz е предоставял като частен преподавател за своя сметка и на своя отговорност.

15 Finanzamt напротив счита, че е изключено освобождаване по силата на член 13, A, параграф 1, буква и) или й) от Шеста директива. Всъщност, от една страна, Eulitz GbR не било нито публичноправен субект, отговарящ за детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификацията, нито организация, определена от съответната държава членка за организация със сроден предмет. От друга страна, спорните услуги не можели да се считат за съответстващи на училищно или университетско образование частни уроци. Г-н Eulitz по-конкретно осъществявал дейност като преподавател в рамките на предлаганото от EIPOS обучение и следователно на отговорност и за сметка на този институт.

16 Sächsisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Саксония) посочва по-конкретно, че Eulitz GbR е независим търговец по смисъла на член 2, параграф 1 от UStG, но че по силата на германското право спорните услуги не са освободени от облагане с ДДС. По-конкретно, не Eulitz GbR, а EIPOS предоставя тези услуги на участниците в обучителните курсове. Освен това нито EIPOS, нито Eulitz GbR разполага с предвиденото в член 4, точка 21, буква b), bb) от UStG удостоверение, от което да е видно, че се предлага надлежна подготовка за професия или за изпит, който следва да бъде положен пред публичноправно юридическо лице. Според запитващата юрисдикция това последно обстоятелство изключва прилагането в случая по главното производство на предвиденото в член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива освобождаване, тъй като по смисъла на тази разпоредба Eulitz GbR не е „организация, определена“ от съответната държава членка за организация със сроден предмет. По отношение на буква й) от същия параграф запитващата юрисдикция изразява съмнение, че г-н Eulitz притежава качеството „частен преподавател“.

17 При тези условия, като иска да установи приложимостта по главното производство на освобождаването, предвидено в член 13, A, параграф 1, буква й) от тази директива, Sächsisches Finanzgericht решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представляват ли „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква и) от Директива 77/388 […] преподавателските и изпитните услуги, които дипломиран инженер в учебен институт със статут на частноправно сдружение предоставя на участници в завършващи

с полагането на изпит обучителни курсове, които участници притежават диплома за архитект или инженер, издадена от университет или специализирано висше учебно заведение, или имат съответстващо образование?

2) а) От този кръг лица изключва ли се лицето, което иначе отговаря на условията за „частен преподавател“ по смисъла на [тази] разпоредба […], когато:

— то получава възнаграждение (в пълен или непълен размер) за своя обучителен курс, дори когато за съответния обучителен курс няма записани участници, но то вече е предоставило услуги по подготовка, или

— му е възложено да осигурява въпросните преподавателски и изпитни услуги периодично и последователно за дълъг период от време, или

— освен същинската преподавателска дейност, то е приело да изпълнява ръководни функции спрямо останалите преподаватели от въпросния обучителен курс, що се отнася до съдържанието и/или организацията на работата?

б) Трябва ли да се счита, че това лице е изключено от [посочения кръг], дори когато е изпълнен само един от тези критерии, или по-скоро трябва да са изпълнени два или всичките три от тях?“

По преюдициалните въпроси

18 С двата си въпроса запитващата юрисдикция цели по същество да се установи дали дейности като упражняваните от съдружника в дружеството жалбоподател по главното производство попадат при обстоятелства като тези по настоящото производство в обхвата на понятието за „частни уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива.

19 В самото начало следва да се отбележи, както посочва Комисията на Европейските общности, че съгласно германското право разглежданите в главното производство дейности не са осъществявани от Eulitz GbR в качеството му на самостоятелен правен субект, а от г-н Eulitz — съдружник в това дружество. При тези обстоятелства запитващата юрисдикция повдига въпроси във връзка с дейностите на този съдружник, доколкото последните могат да се приравнят на дейностите на самото дружество.

По първия въпрос

20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че преподавателските и изпитните услуги, които дипломиран инженер в учебен институт със статут на частноправно сдружение предоставя на участници в завършващи с полагането на изпит обучителни курсове, които участници най-малкото притежават диплома за архитект или инженер, издадена от университет или специализирано висше учебно заведение, или имат съответстващо образование, могат да попадат в обхвата на понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на тази разпоредба.

21 Изразът, използван в текста на немски език на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива, а именно „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ (буквално: училищно или университетско образование, предоставяно от частни преподаватели), се различава от изразите, използвани на всички други езици, на които първоначално е приета Шеста директива, доколкото в текстовете

на другите езици въведеното с тази разпоредба освобождаване не се отнася пряко до „училищното или университетското образование“, а до свързано с него понятие, изразено на френски език с думите „уроци […], съответстващи на“ такова образование.

22 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика необходимостта от еднакво прилагане и следователно от еднакво тълкуване на общностен акт изключва възможността той да се разглежда отделно в текста на един от езиците, а напротив, изисква да се тълкува в зависимост както от действителната воля на неговия автор, така и в зависимост от преследваната от този автор цел, в светлината по-специално на текстовете на всички официални езици (вж. по-конкретно Решение от 12 ноември 1969 г. по дело Stauder, 29/69, Recueil, стр. 419, точка 3, както и Решение от 22 октомври 2009 г. по дело Zurita García и Choque Cabrera, C-261/08 и C-348/08, Сборник, стр. I-10143, точка 54).

23 Поради това в настоящия случай следва да се приеме, че целта на първия въпрос е да се установи по същество дали член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че дейности като разглежданите в главното производство могат да представляват „уроци […], съответстващи на училищното или университетското образование“ по смисъла на тази разпоредба.

24 Освен това следва да се припомни, че Шеста директива очертава много широко приложно поле за ДДС, което включва всички икономически дейности на производителя, търговеца или доставчика на услуги. Член 13 от тази директива обаче освобождава от ДДС определени дейности (вж. Решение от 16 октомври 2008 г. по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Сборник, стр. I-7821, точка 15).

25 Според постоянната практика на Съда освободените по член 13 от Шеста директива доставки представляват самостоятелни понятия на общностното право, които имат за цел да избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. по-специално Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 15, Решение от 14 юни 2007 г. по

дело Horizon College, C-434/05, Сборник, стр. I-4793, точка 15 и Решение от 22 октомври 2009 г. по дело Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Сборник, стр. I-10099, точка 33).

26 Освен това от постоянната съдебна практика следва, че случаите на освобождаване, предвидени в член 13, A от Шеста директива, нямат за цел освобождаване от ДДС на всички дейности от обществен интерес, а единствено на тези, които са изброени и много подробно описани (вж. в този смисъл по-специално Решение от 11 юли 1985 г. по дело Комисия/Германия, 107/84, Recueil, стр. 2655, точка 17, Решение от 20 ноември 2003 г. по дело D'Ambrumenil и Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, стр. I-13989, точка 54, Решение от 14 юни 2007 г. по дело Haderer, C-445/05, Сборник, стр. I-4841, точка 16 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club, посочено по-горе, точка 18).

27 Формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, според който всяка доставка на стоки и услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 13 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (вж. Решение по дело Horizon College, посочено по-горе, точка 16, Решение по дело Haderer, посочено по-горе, точка 18 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 25 и цитираната съдебна практика).

28 Член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива не съдържа никаква дефиниция на понятието „[…] уроци […], съответстващи на училищното или университетското образование“ за целите на тази разпоредба.

29 Що се отнася до израза „училищно или университетско образование“, съдържащ се в това понятие, като не дава изрична дефиниция, Съдът уточнява в точка 26 от Решение по дело Haderer, посочено по-горе, че този израз не се ограничава само до образованието, което завършва с изпити за получаване на квалификация или

което позволява придобиване на професионални умения с оглед упражняване на професионална дейност, но обхваща и други дейности, които се преподават в училища или университети с цел задълбочаване на познанията и уменията на учениците или студентите, стига тези дейности да нямат чисто развлекателен характер.

30 По отношение по-конкретно на понятието „образование“ следва да се припомни, че Съдът по същество е приел, че макар предаването на знания и умения между преподавател и студенти да е изключително важен елемент от образователната дейност по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива, това не променя обстоятелството, че тази дейност се състои от група елементи, в която едновременно се включват както тези, които се отнасят до установяваното между преподаватели и студенти взаимодействие, така и тези, които формират институционалната рамка на въпросното учебно заведение (вж. в този смисъл Решение по дело Horizon College, посочено по-горе, точки 18—20).

31 Същото понятие трябва да се схваща по подобен начин в рамките на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива.

32 Все пак, както бе изложено в точка 21 от настоящото съдебно решение, предвиденото с тази последна разпоредба освобождаване не се отнася пряко до „училищното или университетското образование“, а според текстовете на езиците, различни от немски, до свързано с него понятие, изразено на френски език с думите „уроци […], съответстващи на“ такова образование. В този контекст думата „ уроци“ трябва да се разбира като обхващаща по същество процеса на предаване на знания и умения между преподавател и ученици или студенти.

33 От това следва, че макар предоставяните в учебен институт преподавателски услуги при липсата на други данни да не представляват непременно „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива, тези услуги за сметка на това могат да попадат в обхвата на

понятието „уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование“ по смисъла на същата тази разпоредба, в случай че обхващат по същество процеса на предаване на знания и умения между преподавател и ученици или студенти в рамките на дадено обучение с оглед на упражняването на професионална дейност.

34 Както подчертава германското правителство, за тълкуването на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива е без значение, че както на немски език, така и в текстовете на другите езици, формулировката на освобождаването, предвидено в тази разпоредба, е по-тясна от тази на освобождаването, предвидено в буква и) от този параграф, по-специално доколкото за разлика от тази последна буква, в буква й) не се споменава изрично обучение, различно от училищното или университетското образование.

35 Както посочва самата запитваща юрисдикция, за целите на ДДС не следва да се прави разграничение между образованието, предоставяно на ученици или студенти, които за първи път преминават училищно или университетско обучение, и образованието, предоставяно на лица, които притежават дипломи от училище или университет и които въз основа на тази диплома продължават своето професионално обучение. Същото се отнася и до уроците, съответстващи на това образование.

36 Впрочем, както подчертава Комисията, такова разграничение може да се окаже неподходящо от гледна точка на преподаваните дисциплини. Макар и да е вярно обаче, че използваните изрази за обозначаване на освободените доставки в член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива подлежат на стриктно тълкуване, тълкуването на понятието „училищно или университетско образование“ в особено тесен смисъл би довело до риск от нееднакво прилагане на режима на ДДС в държавите членки поради факта, че съответните образователни системи на държавите членки са организирани по различен начин. Такива различия са несъвместими с изискванията на посочената в точка 25 от настоящото решение съдебна практика (вж. Решение по дело Haderer, посочено по-горе, точка 24).

37 С оглед на това, що се отнася до дейностите на г-н Eulitz, различни от същинската преподавателска дейност, като например изпитната дейност, както и другите дейности, посочени в точка 11 от настоящото съдебно решение, следва да се припомни, че те могат да се приемат за попадащи в обхвата на понятието „уроци“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива само доколкото могат да се считат за извършвани по същество в процеса на предаване на знания и умения между преподавател и ученици или студенти. При необходимост запитващата юрисдикция следва да провери дали това е така при някои от разглежданите в главното производство дейности.

38 Ето защо на първия отправен въпрос следва да се отговори, че член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че преподавателските услуги, които дипломиран инженер в учебен институт със статут на частноправно сдружение предоставя на участници в завършващи с полагането на изпит обучителни курсове, които участници най-малкото притежават диплома за архитект или инженер, издадена от университет или специализирано висше учебно заведение, или имат съответстващо образование, могат да представляват „уроци […], съответстващи на училищното или университетското образование“ по смисъла на тази разпоредба. Такива уроци могат да бъдат и дейности, различни от същинската преподавателска дейност, при положение че се упражняват по същество в процеса на предаване на знания и умения между преподавател и ученици или студенти, съответстващ на училищното или университетското образование. При необходимост запитващата юрисдикция следва да провери дали всички дейности, разглеждани в главното производство, представляват „уроци“, съответстващи на „училищно или университетско образование“ по смисъла на посочената разпоредба.

По втория въпрос

39 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се определи дали при обстоятелства като разглежданите в главното производство може да се приеме, че лице като г-н Eulitz, който е съдружник в дружеството жалбоподател по главното производство, дава „частни“ уроци по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива.

40 От текста на този въпрос следва, че запитващата юрисдикция смята, че в случая по главното производство поначало е възможно да се приеме, че Eulitz GbR посредством г-н Eulitz дава частни уроци по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива, доколкото не следва друго от влиянието, което евентуално трябва да се изведе от изложените в същия този въпрос обстоятелства.

41 Видно от текста на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива, за да подлежат на предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данък, уроците трябва не само да съответстват на училищното или университетското образование, но и да бъдат „частни уроци, давани от преподавателски кадри“ (вж. Решение по дело Haderer, посочено по-горе, точка 28).

42 Във връзка с това следва да се напомни, че изложените в точка 27 от настоящото съдебно решение правила за тълкуване на случаите на освобождаване, посочени в член 13 от Шеста директива, се прилагат по отношение на специфичните условия, които се изискват, за да се допусне това освобождаване, и по-специално на условията, свързани с качеството или самоличността на икономическия оператор, който извършва услуги, спадащи към случаите на освобождаване (вж. в този смисъл Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg, C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точки 16—20, Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 23, както и Решение по дело Haderer, посочено по-горе, точка 19).

43 По главното производство изглежда установено, че поне в основната си част дейността на г-н Eulitz е преподавателска дейност. При всички положения това не е било оспорено нито от Finanzamt, нито от другите заинтересовани страни, представили писмени становища съгласно член 23 от Статута на Съда.

44 Все пак в главното производство възниква въпросът дали г-н Eulitz е осъществявал дейност като „частен“ преподавател по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива.

45 В това отношение, като се основава на точка 33 от Решение по дело Haderer, посочено по-горе, Комисията подчертава, че доколкото съгласно германското гражданско и данъчно право г-н Eulitz има статут на самостоятелно заето лице, неговите дейности са осъществявани в личен интерес и следователно са „частни“ по смисъла на посочената разпоредба.

46 От акта за преюдициално запитване е видно, че през разглеждания в главното производство период германските данъчни власти действително приемат, че Eulitz GbR посредством г-н Eulitz е отговаряло на изложените в член 4 от Шеста директива критерии, за да се счита за данъчнозадължено лице за целите на ДДС, и по-специално на критерия относно „независимото“ извършване на някоя от икономическите дейности, споменати в параграф 2 от този член.

47 Все пак обстоятелството, че за целите на разглежданите в главното производство дейности между EIPOS и г-н Eulitz, съдружник в дружеството жалбоподател по главното производство, не съществуват приравнени на трудови правоотношения, сходни с посочените в член 4, параграф 4, първа алинея от Шеста директива, само по себе си не е достатъчно, за да може да се приеме, че упражняваните от този съдружник дейности са „частни“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива.

48 Всъщност, както подчертава германското правителство, „независимото“ извършване на икономическа дейност и изпълнението на другите изложени в член 4 от Шеста директива критерии, за да се счита едно лице за данъчнозадължено лице за целите на ДДС, сами по себе си не водят автоматично до заключението, че преподавател, който не е обвързан от трудов договор или от приравнено на трудово правоотношение, извършва икономически дейности, които са частни по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от тази директива. Ако случаят е такъв, понятието за „частен“ преподавател нямало да има самостоятелно значение, тъй като всички преподаватели, които отговарят на изложените в член 4 от посочената директива условия, за да се считат за данъчнозадължени лица, щели да попаднат автоматично в категорията на „частните“ преподаватели по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от същата директива.

49 Възможно е доводите на Комисията, изложени в точка 45 от настоящото съдебно решение, да се основават, от една страна, на формулировката на релевантните разпоредби от вътрешното германско право, и от друга страна, на факта, че както произтича от точка 21 от настоящото съдебно решение, изразите, използвани в текста на немски език на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива, могат да се тълкуват като обхващащи всякакъв вид обучителни курсове, водени от преподавател, който не е част от наетия от дадено учебно заведение персонал.

50 В това отношение следва обаче да се отбележи, че от една страна, облагането на определена сделка с ДДС или освобождаването ѝ от облагане с този данък не може да зависи от нейната квалификация съгласно националното право (вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 25 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Haderer, точка 25). От друга страна, както следва от точка 22 от настоящото съдебно решение, необходимостта от еднакво тълкуване на общностните директиви изключва възможността в случай на съмнение текстът на дадена разпоредба да се разглежда отделно, а напротив, изисква да се тълкува и прилага в светлината на текстовете на останалите официални езици (вж. също Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 26 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 10 септември 2009 г. по дело Eschig, C-199/08, Сборник, стр. I-8295, точка 54).

51 От текстовете на редица езици на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива, различни от немския, обаче следва, че изложеното в точка 49 от настоящото съдебно решение тълкуване на тази разпоредба в действителност не се подкрепя от нейния текст (вж. по-специално, освен текста на френски език, и текстовете на английски („tuition given privately by teachers and covering school or university education“), италиански („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario“), полски („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką“), португалски („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário“), фински („opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit“) и шведски език („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning“).

52 При всички положения, без да е необходимо да се разглеждат трите обстоятелства, посочени във втория преюдициален въпрос, следва да се

припомни, че от акта за преюдициално запитване е видно, че г-н Eulitz е осъществявал дейност като преподавател в рамките на обучителни курсове, предлагани от трета организация, а именно EIPOS. Според констатациите на запитващата юрисдикция посочената организация, а не г-н Eulitz, е отговаряла за учебния институт, в рамките на който последният е давал частни уроци, и е предоставяла преподавателски услуги на участниците в посочените курсове.

53 Както подчертават германското и гръцкото правителство, само по себе си това обстоятелство може да изключи възможността г-н Eulitz — и следователно Eulitz GbR — да се счита за лице, което дава частни уроци по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива. Обстоятелствата, изложени във втория преюдициален въпрос, независимо дали се разглеждат заедно или поотделно, не могат да доведат до различно заключение.

54 Указанията, предоставени от Съда в Решение по дело Haderer, посочено по-горе, са в този смисъл. Всъщност в точки 33—35 от упоменатото съдебно решение Съдът посочва по същество, че предвид всички обстоятелства по делото, по което е постановено това съдебно решение, изглежда — като това следва да се провери от националния съд — че г-н Haderer в качеството си на преподавател е предоставял труда си на трета организация, която му е изплащала възнаграждение в качеството му на доставчик на услуги в полза на управляваната от тази организация образователна система, поради което не може да се счита, че лице в положението на г-н Haderer е извършвало „частна“ дейност.

55 Така на втория отправен преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство не може да се приеме, че лице като г-н Eulitz, който е съдружник в дружеството жалбоподател по главното производство и който предоставя преподавателски услуги в рамките на обучителни курсове, предлагани от трета организация, дава „частни“ уроци по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноски

56 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че преподавателските услуги, които дипломиран инженер в учебен институт със статут на частноправно сдружение предоставя на участници в завършващи с полагането на изпит обучителни курсове, които участници най-малкото притежават диплома за архитект или инженер, издадена от университет или специализирано висше учебно заведение, или имат съответстващо образование, могат да представляват „уроци […], съответстващи на училищното или университетското образование“ по смисъла на тази разпоредба. Такива уроци могат да бъдат и дейности, различни от същинската преподавателска дейност, при положение че се упражняват по същество в процеса на предаване на знания и умения между преподавател и ученици или студенти, съответстващ на училищното или университетското образование. При необходимост запитващата юрисдикция следва да провери дали всички дейности, разглеждани в главното производство, представляват „уроци“, съответстващи на „училищно или университетско образование“ по смисъла на посочената разпоредба.**

2) **Член 13, А, параграф 1, буква й) от тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство не**

може да се приема, че лице като г-н Eulitz, който е съдружник в дружеството жалбоподател по главното производство и който предоставя преподавателски услуги в рамките на обучителни курсове, предлагани от трета организация, дава „частни“ уроци по смисъла на тази разпоредба.

Подписи