ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 14ης Ιουνίου 2007 *

Στην υπόθεση C-445/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Δεκεμβρίου 2005, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Werner Haderer

κατά

Finanzamt Wilmersdorf,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (εισηγητή) και P. Lindh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Δεκεμβρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Finanzamt Wilmersdorf, εκπροσωπούμενη από τον D. Bak,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Σ. Σπυρόπουλο και τη Σ. Τρεκλή,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και W. Mölls,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 8ης Μαρτίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του W. Haderer, προσφεύγοντος και αναιρεσείοντος της κύριας δίκης, και της Finanzamt Wilmersdorf (στο εξής: Finanzamt) όσον αφορά την άρνηση της φορολογικής αυτής αρχής να του χορηγήσει απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που του επιβλήθηκε για το έτος 1990 για τις δραστηριότητες διδασκαλίας που άσκησε ως ανεξάρτητος συνεργάτης («freier Mitarbeiter») στο ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς·

ι) τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς και τα οποία ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση·

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

4 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι σύμφωνα με τη νομολογία του Bundesfinanzhof:

— η απαλλαγή του άρθρου 4, σημείο 21, στοιχείο b, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), χορηγείται μόνο στους φορείς ιδιωτικών σχολείων και άλλων ιδρυμάτων γενικής εκπαιδεύσεως ή επαγγελματικής καταρτίσεως, χωρίς να καλύπτει τους ανεξάρτητους συνεργάτες οι οποίοι παραδίδουν μαθήματα σε αυτά τα σχολεία ή παρόμοια εκπαιδευτικά ιδρύματα, και,

— κατά το άρθρο 4, σημείο 22, στοιχείο a, του UStG, απαλλάσσονται του φόρου μόνον τα ιδρύματα που αναφέρει η ίδια αυτή διάταξη, ήτοι τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι ανώτατες σχολές διοικήσεως και οικονομίας, τα λαϊκά πανεπιστήμια ή τα ιδρύματα που εξυπηρετούν σκοπούς κοινής ωφέλειας ή επαγγελματικής ομοσπονδίας. Ως εκ τούτου, οι παρεχόμενες από φυσικά πρόσωπα υπηρεσίες στα ίδια αυτά ιδρύματα δεν απαλλάσσονται του φόρου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

5 Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, ο W. Haderer απασχολήθηκε επί σειρά ετών ως ανεξάρτητος συνεργάτης στο ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου. Το 1990 παρέδιδε μαθήματα ενισχυτικής διδασκαλίας σε λαϊκό πανεπιστήμιο («Volkshochschule»), καθώς και μαθήματα κεραμικής και αγγειοπλαστικής σε άλλο λαϊκό πανεπιστήμιο και σε εκπαιδευτικό κέντρο απευθυνόμενο σε γονείς («Elternzentrum»). Κατά το έτος αυτό, ο συνολικός χρόνος των δραστηριοτήτων διδασκαλίας που ασκούσε τακτικώς ο W. Haderer υπερέβαινε τις 30 ώρες εβδομαδιαίως.

6 Οι συμβάσεις βάσει των οποίων ο W. Haderer παρείχε τις υπηρεσίες αυτές συνάπτονταν κάθε εξάμηνο με το ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου για διάρκεια έξι μηνών. Οι συμβάσεις αυτές περιείχαν ρήτρες σύμφωνα με τις οποίες δεν αποτελούσαν «συμβάσεις εργασίας» κατά την έννοια του γερμανικού εργατικού δικαίου.

7 Οι αμοιβές του W. Haderer καταβάλλονταν από το ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου και υπολογίζονταν σε ωριαία βάση. Οι εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, τα ασφάλιστρα και οι φόροι δεν παρακρατούνταν από τις αμοιβές του. Ο W. Haderer δεν είχε αξίωση για τη συνέχιση εισπράξεως αμοιβών στην περίπτωση κωλύματος και έφερε τον κίνδυνο απώλειας αποδοχών στην περίπτωση ματαιώσεως των μαθημάτων, ακόμη και αν η ματαίωση οφειλόταν στην έλλειψη συμμετεχόντων.

8 Στο πλαίσιο των συμβάσεων αυτών, ο W. Haderer έλαβε επίδομα για τα έξοδα ασφαλίσεως συντάξεως και ασθενείας, καθώς και χρηματική αποζημίωση για τη μη λήψη αδείας η οποία υπολογίστηκε ποσοστιαίως.

9 Η Finanzamt, μη έχοντας λάβει τις δηλώσεις του W. Haderer για τον ΦΠΑ για τα έτη 1989-1991, του επέβαλε φόρο το ποσό του οποίου καθορίσθηκε κατ' αποκοπή για το έτος 1990, κρίνοντας ότι ο ενδιαφερόμενος δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 4, σημεία 21 ή 22, του UStG.

10 Η Finanzgericht απέρριψε ως αβάσιμη την προσφυγή που άσκησε ο W. Haderer κατά της αποφάσεως περί επιβολής φόρου, κρίνοντας ότι οι δραστηριότητές του δεν απαλλάσσονταν του φόρου σύμφωνα με τον UStG.

11 Με την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof, ο W. Haderer υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι οι υπηρεσίες διδασκαλίας που παρέσχε το 1990 απαλλάσσονται του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία θ' και ι', της έκτης οδηγίας.

12 Το Bundesfinanzhof φρονεί ότι δεν χωρεί απαλλαγή από τον φόρο για τις υπηρεσίες αυτές κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, καθόσον δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα φυσικό πρόσωπο συγκαταλέγεται στους «οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς». Αντιθέτως, όσον αφορά την ίδια αυτή παράγραφο 1, στοιχείο ι', το Bundesfinanzhof διερωτάται αν, για να χορηγηθεί η προβλεπόμενη από την τελευταία αυτή διάταξη απαλλαγή, η υπηρεσία διδασκαλίας από ανεξάρτητο εκπαιδευτικό πρέπει να παρέχεται απευθείας στους μαθητές ως αποδέκτες της υπηρεσίας, οπότε αυτοί να πληρώνουν τον καθηγητή τους, ή αρκεί η υπηρεσία αυτή να παρέχεται εντός σχολείου ή πανεπιστημίου, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

13 Ως εκ τούτου, το Bundesfinanzhof, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς που υποβλήθηκε στην κρίση του απαιτεί την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικό και τα οποία ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της [έκτης οδηγίας] μόνον όταν ο εκπαιδευτικός παρέχει την υπηρεσία του διδασκαλίας απευθείας στους μαθητές/φοιτητές πανεπιστημίου ως αποδέκτες της υπηρεσίας —επομένως, πληρώνεται από αυτούς— ή αρκεί το ότι ο εκπαιδευτικός παρέχει την υπηρεσία του διδασκαλίας σε σχολείο ή πανεπιστήμιο ως αποδέκτη της υπηρεσίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

14 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν χωρεί απαλλαγή του ΦΠΑ για τις δραστηριότητες διδασκαλίας που ασκεί ένας ιδιώτης υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου συνεργάτη και υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας. Ειδικότερα, το δικαστήριο αυτό διερωτάται αν, για να χορηγηθεί η εν λόγω απαλλαγή, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ του εκπαιδευτικού, ως παρέχοντος υπηρεσίες διδασκαλίας, και των μαθητών ή φοιτητών, ως αποδεκτών των εν λόγω υπηρεσιών, πράγμα που σημαίνει, κατά το αιτούν δικαστήριο, ότι ο εκπαιδευτικός πληρώνεται απευθείας από τους μαθητές ή φοιτητές.

15 Η Finanzamt και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι για δραστηριότητες όπως οι επίδικες στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν χωρεί απαλλαγή του ΦΠΑ. Αντιθέτως, η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κρίνουν ότι οι δραστηριότητες αυτές πρέπει να απαλλάσσονται από τον φόρο.

16 Καταρχάς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας σκοπεί στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Η απαλλαγή αυτή δεν αφορά, ωστόσο, όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα στην εν λόγω διάταξη (βλ., αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18, της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 16, και της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, Συλλογή 2006, σ. I-12121, σκέψη 24).

17 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες

σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ. αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Skandia, Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψη 23, και προαναφερθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 15).

18 Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών αυτών πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 43, και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen, Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψη 36). Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier, Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 42, της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 29, και της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 24). Αυτός δηλαδή ο κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παρεμποδίζονται τα επιδιωκόμενα με τις απαλλαγές αυτές αποτελέσματα (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 17, καθώς και, στον τομέα της πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 47).

19 Το ίδιο πρέπει να ισχύει στην περίπτωση των ειδικών όρων που πρέπει να πληρούνται για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών και, ειδικότερα, όσων αφορούν την ποιότητα ή την ταυτότητα του οικονομικού φορέα που παρέχει τις υπηρεσίες για τις οποίες χωρεί απαλλαγή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψεις 16 έως 20).

20 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι στη Γερμανία δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο W. Haderer επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς με τους προβλεπόμενους στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

21 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστεί αν δραστηριότητες όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη εμπίπτουν στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της εν λόγω οδηγίας, κατά το οποίο χωρεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ για «τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς και τα οποία ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση».

22 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνει ορισμό της έννοιας «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση», όπως χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή.

23 Μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν εξέφρασε αμφιβολίες ως προς το αν οι επίδικες στην κύρια δίκη δραστηριότητες εμπίπτουν στην εν λόγω έννοια, η Finanzamt υποστηρίζει, εντούτοις, ότι, λαμβανομένης υπόψη της στενής ερμηνείας που επιβάλλεται στον τομέα της απαλλαγής του ΦΠΑ, για τα μαθήματα κεραμικής και αγγειοπλαστικής που παραδίδει ο W. Haderer δεν προβλέπονται απαιτήσεις ανάλογες με εκείνες των μαθημάτων που συνήθως διδάσκονται στα σχολεία ή τα πανεπιστήμια. Αντιθέτως, τα μαθήματα αυτά αφορούν αποκλειστικώς τον τομέα της αναψυχής. Η Finanzamt επισημαίνει ότι, ενώ το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας αφορά, πέραν της σχολικής ή πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως, «την αγωγή των παιδιών ή των νέων» ή «την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση», η ίδια αυτή παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, περιορίζεται σε αναφορά μόνο στο συγκεκριμένο είδος εκπαιδεύσεως, αποκλείοντας οποιαδήποτε άλλη μορφή επιμορφώσεως ή καταρτίσεως.

24 Συναφώς, μολονότι είναι γεγονός ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας απαλλαγή χρήζουν στενής ερμηνείας, η ιδιαιτέρως περιοριστική ερμηνεία της έννοιας «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» ενέχει τον κίνδυνο αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ στα διάφορα κράτη μέλη, λόγω του ότι τα εκπαιδευτικά συστήματα των κρατών μελών είναι οργανωμένα κατά διαφορετικό τρόπο. Οι διαφορές αυτές είναι ασυμβίβαστες με τις απαιτήσεις της νομολογίας που υπενθυμίζεται στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως.

25 Επιπλέον, στον βαθμό που το επιχείρημα της Finanzamt επί του σημείου αυτού αντλείται από μια ιδιαίτερη ερμηνεία των όρων «σχολείο» ή «πανεπιστήμιο» κατά την έννοια του γερμανικού εκπαιδευτικού συστήματος, υπενθυμίζεται ότι η υπαγωγή μιας συγκεκριμένης πράξεως στον ΦΠΑ ή η απαλλαγή της από αυτόν δεν μπορούν να εξαρτώνται από τον χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής κατά το εθνικό δίκαιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 25).

26 Χωρίς να είναι αναγκαίος, στην παρούσα απόφαση, ο ακριβής ορισμός της κοινοτικής έννοιας «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» στο πλαίσιο του συστήματος του ΦΠΑ, αρκεί, εν προκειμένω, η επισήμανση ότι η έννοια αυτή δεν περιορίζεται μόνο στην επιμόρφωση που περιλαμβάνει εξετάσεις για την απόκτηση ειδικεύσεως ή εξασφαλίζει κατάρτιση για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, αλλά περιλαμβάνει και άλλες δραστηριότητες η άσκηση των οποίων προϋποθέτει επιμόρφωση σε σχολεία ή πανεπιστήμια προκειμένου να διευρυνθούν οι γνώσεις και οι ικανότητες των μαθητών ή των φοιτητών, υπό τον όρο ότι οι δραστηριότητες αυτές δεν έχουν αμιγώς ψυχαγωγικό χαρακτήρα.

27 Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται, εφόσον παραστεί ανάγκη, να εξακριβώσει, υπό το πρίσμα των στοιχείων αυτών, αν οι επίδικες στην κύρια δίκη δραστηριότητες αφορούν τη «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας.

28 Εξάλλου, για να χορηγηθεί η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας, δεν αρκεί τα μαθήματα να αφορούν τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση· πρέπει, επιπλέον, να πρόκειται για «ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς».

29 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, μολονότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο W. Haderer παραδίδει μαθήματα ως εκπαιδευτικός, πράγμα που δεν αμφισβητήθηκε ούτε από τη Finanzamt ούτε από τα κράτη μέλη και την Επιτροπή με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν βάσει του άρθρου 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, το ζήτημα που τίθεται, ωστόσο, είναι κατά πόσον τα μαθήματα αυτά θεωρούνται «ιδιαίτερα μαθήματα».

30 Η τελευταία αυτή έκφραση καθιστά δυνατή τη διάκριση μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχονται από τους αναφερόμενους στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας οργανισμούς και εκείνων που, κατά την παράγραφο 1, στοιχείο ι΄, παρέχονται από εκπαιδευτικούς για ίδιο λογαριασμό και υπ' ευθύνη τους.

31 Στις τελευταίες αυτές υπηρεσίες συγκαταλέγονται, για παράδειγμα, τα ιδιαίτερα μαθήματα, περίπτωση στην οποία υφίσταται καταρχήν σχέση μεταξύ του συγκεκριμένου περιεχομένου των μαθημάτων και της ειδικότητας του εκπαιδευτικού. Συναφώς, η διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας ουδόλως αποκλείει από την προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή τα μαθήματα που παραδίδονται σε περισσότερα του ενός άτομα.

32 Επιπλέον, όπως υποστηρίζει η Επτροπή, η απαίτηση περί ιδιαίτερων μαθημάτων δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη την ύπαρξη άμεσης συμβατικής σχέσεως μεταξύ των αποδεκτών των μαθημάτων και του εκπαιδευτικού που τα παραδίδει. Πράγματι, συχνά υφίσταται τέτοιου είδους συμβατική σχέση με άλλα πρόσωπα, πλην των εν λόγω αποδεκτών, όπως π.χ. με τους γονείς μαθητών ή φοιτητών.

33 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 5 έως 8 της παρούσας αποφάσεως, από ορισμένα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, εξεταζόμενα μεμονωμένα, μπορεί βεβαίως να συναχθεί ότι ο W. Haderer ασκούσε τις δραστηριότητές του για ίδιο λογαριασμό και υπ'

ευθύνη του, οπότε παρέδιδε «ιδιαίτερα μαθήματα». Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί, μεταξύ άλλων, το ότι ο W. Haderer δεν είχε δικαίωμα εισπράξεως αποδοχών σε περίπτωση κωλύματος και ανελάμβανε τον κίνδυνο απώλειας των αμοιβών του σε περίπτωση ματαιώσεως των μαθημάτων.

34 Ωστόσο, από τις ίδιες αυτές σκέψεις της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι ο W. Haderer παρέσχε τις επίδικες στην κύρια δίκη υπηρεσίες βάσει διαδοχικών συμβάσεων που συνήψε με το ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου. Πέραν των περιπτώσεων ματαιώσεως των μαθημάτων λόγω ελλιπούς συμμετοχής μαθητών ή φοιτητών, οι αμοιβές που εισέπραττε καθορίζονταν σε ωριαία βάση, ανεξαρτήτως του αριθμού των συμμετεχόντων στα μαθήματα. Επιπλέον, μολονότι διευκρινίστηκε ότι οι συμβάσεις αυτές δεν αποτελούσαν «συμβάσεις εργασίας» κατά την έννοια του γερμανικού εργατικού δικαίου, ο W. Haderer έλαβε επίδομα για τα έξοδα ασφαλίσεως συντάξεως και ασθενείας, καθώς και χρηματική αποζημίωση για τη μη λήψη αδείας η οποία υπολογίστηκε ποσοστιαίως. Τέλος, οι επίδικες στην κύρια δίκη δραστηριότητες ασκήθηκαν σε εκπαιδευτικά κέντρα για ενηλίκους τα οποία υπάγονται διοικητικώς στο ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου.

35 Από τα στοιχεία που εκτίθενται στην προηγούμενη σκέψη προκύπτει επίσης, διαπίστωση που το αιτούν δικαστήριο πρέπει να επαληθεύσει λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, ότι ο W. Haderer όχι μόνο δεν παρέδιδε μαθήματα για ίδιο λογαριασμό και υπ' ευθύνη του, αλλά, απεναντίας, τέθηκε, υπό την ιδιότητα του εκπαιδευτικού, στη διάθεση του ομόσπονδου κράτους του Βερολίνου, το οποίο του κατέβαλλε αμοιβές για τις υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο του εκπαιδευτικού συστήματος του εν λόγω ομόσπονδου κράτους.

36 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η μη χορήγηση απαλλαγής σε περιπτώσεις όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης αντιβαίνει στον κοινό σκοπό που επιδιώκουν οι ειδικές απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία θ΄ και ι΄, της έκτης οδηγίας και δημιουργεί κενό στο σύστημα που καθιερώνουν οι δύο διατάξεις. Συγκεκριμένα, τα μαθήματα που παραδίδουν ανεξάρτητοι καθηγητές θα μπορούσαν, υπό ορισμένες περιστάσεις, να θεωρηθούν παρεμφερή με την επιμόρφωση που παρέχεται εντός των αναφερομένων στην εν λόγω παράγραφο 1, στοιχείο θ΄, «οργανισμών».

37 Εντούτοις, το γεγονός απλώς και μόνον ότι οι δύο κατηγορίες απαλλαγών του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία θ΄ και ι΄, της έκτης οδηγίας σκοπούν, μεταξύ άλλων, στην προώθηση της «σχολικής ή πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως», ως δραστηριότητας γενικού συμφέροντος, δεν μπορεί να στηρίξει την άποψη ότι οι δύο αυτές διατάξεις καθιερώνουν από κοινού ένα σύστημα ικανό να εξασφαλίσει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ δραστηριοτήτων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις εκάστης των διατάξεων αυτών, οι οποίες, όπως υπενθυμίστηκε με τις σκέψεις 16 έως 19 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και αφορούν αποκλειστικώς τις δραστηριότητες που αυτές απαριθμούν και περιγράφουν λεπτομερώς.

38 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι δραστηριότητες που ασκεί ιδιώτης υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου συνεργάτη και που συνίστανται στην παράδοση μαθημάτων ενισχυτικής διδασκαλίας, καθώς και μαθημάτων κεραμικής και αγγειοπλαστικής, σε εκπαιδευτικά κέντρα για ενηλίκους, δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας, παρά μόνον αν οι δραστηριότητες αυτές συνίστανται στην παράδοση μαθημάτων από εκπαιδευτικό για ίδιο λογαριασμό και υπ' ευθύνη του και εφόσον ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η περίπτωση αυτή συντρέχει στη διαφορά της κύριας δίκης.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι δραστηριότητες που ασκεί ιδιώτης υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου συνεργάτη και που συνίστανται στην παράδοση μαθημάτων ενισχυτικής διδασκαλίας, καθώς και μαθημάτων κεραμικής και αγγειοπλαστικής, σε εκπαιδευτικά κέντρα για ενηλίκους δεν απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, παρά μόνον αν οι δραστηριότητες αυτές συνίστανται στην παράδοση μαθημάτων από εκπαιδευτικό για ίδιο λογαριασμό και υπ' ευθύνη του και εφόσον ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η περίπτωση αυτή συντρέχει στη διαφορά της κύριας δίκης.

(υπογραφές)