SODBA SODIŠČA (tretji senat)
z dne 14. junija 2007*

V zadevi C-445/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 20. oktobra 2005, ki je na Sodišče prispela 14. decembra 2005, v postopku

Werner Haderer

proti

Finanzamt Wilmersdorf,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (poročevalec), sodniki, in P. Lindh, sodnica,

* Jezik postopka: nemščina.

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

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. decembra 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Finanzamt Wilmersdorf D. Bak, zastopnik,

— za grško vlado S. Spyropoulos in S. Trekli, zastopnika,

— za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello stato,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. marca 2007

izreka naslednjo

Sodbo

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

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med W. Hadererjem, tožečo stranko v postopku v glavni stvari, in Finanzamt Wilmersdorf (davčni urad Wilmersdorf, v nadaljevanju: Finanzamt), katerega predmet je njegova zavrnitev oprostitve plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki mu je bila tožeča stranka leta 1990 zavezana za dejavnosti poučevanja, ki jih je opravljala kot neodvisna sodelavka („freier Mitarbeiter“) dežele Berlin.

Pravni okvir

Ureditev Skupnosti

3 Člen 13 Šeste direktive določa:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

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

[...]

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

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

[...]“

Nacionalna ureditev

4 Iz odločbe o predložitvi izhaja, da v skladu s sodno prakso Bundesfinanzhof:

— lahko oprostitev iz člena 4, točka 21(b), nemškega zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz) v različici, ki je veljala za dejansko stanje v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), uveljavljajo le zasebne šole in druge ustanove splošnega oziroma poklicnega izobraževanja, ne pa neodvisni sodelavci, ki poučujejo v teh šolah oziroma podobnih izobraževalnih ustanovah;

— so v skladu s členom 4, točka 22(a), UStG davka oproščene le ustanove, ki so navedene v tej določbi, torej pravne osebe javnega prava, visoke upravne in ekonomske šole, ljudske univerze oziroma ustanove, ki zasledujejo cilje javnega interesa ali cilje poklicne organizacije. Zato storitve, ki jih tem ustanovam ponujajo fizične osebe, niso oproščene.

Spor v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

5 Iz odločbe o predložitvi izhaja, da je W. Haderer nekaj let kot neodvisni sodelavec delal za deželo Berlin. Leta 1990 je na ljudski univerzi („Volkshochschule") pomagal pri šolskem pouku ter na drugi ljudski univerzi in izobraževalnem središču za odrasle vodil tečaj keramike in lončarstva („Elternzentrum"). V tem letu je celota dejavnosti poučevanja, ki jih je izvajal W. Haderer, redno presegala 30 ur na teden.

6 Pogodbe, na podlagi katerih je W. Haderer izvajal navedene storitve, so bile z deželo Berlin sklenjene vsako polletje za obdobje šestih mesecev. Sestavljene so bile iz določb, na podlagi katerih se v smislu nemškega delovnega prava niso štele za „pogodbe o zaposlitvi".

7 Honorarji, ki jih je W. Hadererju plačevala dežela Berlin, so se izračunavali na podlagi urne postavke. V teh honorarjih niso bili zajeti prispevki za socialno varnost, zavarovanje in dajatve. Pravice do ohranitve teh honorarjev ni imel v primeru odsotnosti in je nosil tveganje njihove izgube, če so bili tečaji odpovedani, tudi če je bil razlog za to pomanjkanje udeležencev.

8 W. Haderer je bil v skladu s temi pogodbami upravičen do pomoči za financiranje svojih pokojninskih prispevkov in zdravstvenega zavarovanja kot tudi do sorazmerno izračunanega nadomestila za letni dopust.

9 Ker Finanzamt od W. Hadererja ni prejel davčnih napovedi za leta od 1989 do 1991, mu je DDV za leto 1990 odmeril pavšalno, saj ni izpolnjeval pogojev za uveljavljanje oprostitve, ki so določeni v paragrafu 4, točka 21 oziroma 22, UStG.

10 Finanzgericht je tožbo zoper odločbo o odmeri davka, ki jo je vložil W. Haderer, zavrnil kot neutemeljeno z obrazložitvijo, da njegove dejavnosti na podlagi UStG niso bile oproščene.

11 W. Haderer v reviziji pri Bundesfinanzhof med drugim uveljavlja, da naj bi bile njegove dejavnosti poučevanja, ki jih je opravljal leta 1990, na podlagi člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive oproščene plačila DDV.

12 Bundesfinanzhof meni, da navedene dejavnosti na podlagi člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive ne morejo biti oproščene, ker fizične osebe ni mogoče šteti za „drugo organizacijo, ki ji država članica priznava podoben namen". Po drugi strani se v zvezi z istim odstavkom 1(j) sprašuje, ali se za oprostitev iz te zadnje določbe zahteva, da učitelj zasebnik svojo dejavnost poučevanja opravlja neposredno za učence kot prejemnike storitve, kar bi pomenilo, da ga ti plačujejo, ali zadostuje, da storitev opravlja v šoli oziroma na univerzi, kot je primer v postopku v glavni stvari.

13 Ker je Bundesfinanzhof menilo, da je za rešitev spora potrebna razlaga Šeste direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je dejavnost šolskega in univerzitetnega poučevanja, ki jo opravljajo učitelji v skladu s členom 13(A)(1)(j) [Šeste direktive], oproščena plačila davkov, le če učitelj storitve poučevanja nudi neposredno učencem [ali] študentom kot prejemnikom storitev – to pomeni, da jo zato plačujejo učenci [ali] študenti – ali zadostuje, da učitelj svojo dejavnost poučevanja opravlja v šoli ali na univerzi kot prejemnici navedenih storitev?"

Vprašanje za predhodno odločanje

14 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je za dejavnosti poučevanja, ki jih posameznik opravlja kot neodvisni sodelavec v okoliščinah, kot so podane v postopku v glavni stvari, mogoče uveljavljati oprostitev plačila DDV v skladu s členom 13(A)(1)(j) Šeste direktive. To sodišče se zlasti sprašuje, ali mora biti za to oprostitev podana neposredna zveza med učiteljem kot izvajalcem pouka in učenci oziroma študenti kot prejemniki storitve, kar bi po mnenju sodišča nakazovalo, da slednji neposredno plačujejo učitelja.

15 Finanzamt in italijanska vlada menita, da dejavnosti, kot so te, ki so sporne v postopku v glavni stvari, ne smejo biti oproščene DDV. Po drugi strani pa grška vlada in Komisija Evropskih skupnosti menita, da je treba te dejavnosti oprostiti.

16 Uvodoma je treba poudariti, da je cilj člena 13(A) Šeste direktive, da določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprosti DDV. Vendar ta določba ne določa oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so tam naštete in podrobno opisane (glej sodbe z dne 12. novembra 1998 v zadevi Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, str. I-7053, točka 18; z dne 1. decembra 2005 v zadevi Ygeia, C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 16, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory, C-401/05, ZOdl., str. I-12121, točka 24).

17 V skladu s sodno prakso Sodišča so oprostitve, ki so določene v členu 13 Šeste direktive, samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo

sistema DDV od ene države članice do druge (glej sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15; z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia, C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 23, in zgoraj navedena sodba Ygeia, točka 15).

18 Izrazi, uporabljeni za opis oprostitev, se razlagajo ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej sodbi z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 43, in z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen, C-8/01, ZOdl., str. I-13711, točka 36). V vsakem primeru mora biti razlaga teh izrazov skladna s cilji, ki jih zasledujejo navedene oprostitve in spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV (glej sodbe z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, ZOdl., str. I-12911, točka 42; z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29, in z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 24). To pravilo ozke razlage pa ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati na način, ki bi slednjim odvzel njihove učinke (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17, in za področje univerzitetnega izobraževanja zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 47).

19 Tako mora biti tudi v primeru posebnih pogojev, ki se zahtevajo za uveljavljanje teh oprostitev in zlasti teh, ki se nanašajo na kakovost ali istovetnost gospodarskega subjekta, ki opravlja storitve, za katere je mogoča oprostitev (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, ZOdl., str. I-4947, točke od 16 do 20).

20 V postopku v glavni stvari ni sporno, da se W. Haderer v Nemčiji ne šteje za osebo, katere namen bi bil primerljiv z namenom oseb javnega prava, ki so določene v členu 13(A)(1)(i) Šeste direktive.

21 Preizkusiti je torej treba, ali dejavnosti, kot so te v postopku v glavni stvari, lahko spadajo v člen 13(A)(1)(j) navedene direktive, v skladu s katero je „poučevanje, ki ga učitelji opravljajo zasebno in se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ oproščeno plačila DDV.

22 V teh okoliščinah je treba opozoriti, da člen 13(A)(1)(j) Šeste direktive za namene te določbe ne vsebuje nobene opredelitve pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“.

23 Medtem ko predložitveno sodišče ni izrazilo dvomov o vprašanju, ali zadevne dejavnosti v postopku v glavni stvari lahko spadajo v navedeni pojem, pa Finanzamt meni, da ob upoštevanju stroge razlage, ki jo je treba uporabiti na področju oprostitev DDV, tečaji keramike in lončarstva, ki jih izvaja W. Haderer, ne vsebujejo zahtev, podobnih tistim, ki po navadi veljajo za tečaje v šolah ali univerzah. Nasprotno, taki tečaji naj bi bili namenjeni izključno razvedrilu. Čeprav se člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive poleg šolskega in univerzitetnega izobraževanja nanaša na „izobraževanje otrok ali mladine“ ali „poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“, Finanzamt poudarja, da ta isti odstavek 1(j) omenja zgolj to izobraževanje, pri čemer izključuje kakršno koli drugo obliko izobraževanja ali usposabljanja.

24 Čeprav je res, da se izrazi, ki se uporabljajo za določitev oprostitve iz člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive, razlagajo strogo, bi lahko uporaba posebej ozke razlage pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ povzročila razhajanja pri uporabi sistema DDV med državami članicami, saj so zadevni njihovi izobraževalni sistemi urejeni različno. Taka razhajanja ne bi bila združljiva z zahtevami sodne prakse, navedene v točki 17 te sodbe.

25 Poleg tega je treba v delu, v katerem Finanzamt svoje trditve opira na posebno razlago pojmov „šola“ in „univerza“ v smislu nemškega izobraževalnega sistema, opozoriti, da podvrženost oziroma oprostitev določene dejavnosti plačila DDV ne more biti odvisna od njene kvalifikacije v nacionalnem pravu (glej zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 25).

26 Ker v tej sodbi za namene sistema DDV ni treba podati natančne opredelitve pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v pravu Skupnosti, v tej zadevi zadostuje izpostaviti, da ta pojem ni omejen zgolj na poučevanje, namenjeno pridobivanju kvalifikacij, ki omogočajo izobrazbo za izvajanje poklicne dejavnosti, temveč zajema tudi druge dejavnosti, v okviru katerih se za razvijanje znanj in sposobnosti učencev ali študentov izvaja pouk v šolah ali na univerzah, čeprav te dejavnosti niso strogo razvedrilne.

27 Predložitveno sodišče mora glede na te dejavnike po potrebi ponovno preizkusiti, ali se zadevne dejavnosti v postopku v glavni stvari nanašajo na „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ v smislu člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive.

28 Poleg tega za uveljavljanje oprostitve, določene v členu 13(A)(1)(j) Šeste direktive ne zadostuje, da poučevanje spada v „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“; prav tako ga morajo „učitelji opravljati zasebno“.

29 Čeprav iz spisa izhaja, da niti Finanzamt niti države članice in Komisija v svojih stališčih, predstavljenih v skladu s členom 23 Statuta Sodišča, niso prerekali dejstva, da je W. Haderer poučeval kot učitelj, pa se v postopku v glavni stvari postavlja vprašanje, ali je bilo poučevanje opravljeno „zasebno".

30 Ta zadnji izraz omogoča razlikovanje storitev, ki jih opravljajo osebe iz člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive, od tistih iz istega odstavka (1)(j), ki jih učitelji opravljajo v svojem imenu in za svoj račun.

31 Med te zadnje storitve lahko na primer spadajo posebni tečaji, pri katerih načeloma obstaja povezava med konkretno vsebino poučevanja in kvalifikacijami učitelja. V tem pogledu besedilo člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive nikakor ne nasprotuje temu, da za poučevanje več oseb hkrati velja oprostitev, uvedena s to določbo.

32 Poleg tega po mnenju Komisije pogoj, v skladu s katerim se mora poučevanje opravljati zasebno, ne zahteva, da mora nujno obstajati neposredna pogodbena zveza med njegovimi prejemniki in učiteljem, ki ga izvaja. Taka pogodbena zveza namreč pogosto obstaja z osebami, ki se razlikujejo od navedenih prejemnikov, na primer s starši učencev oziroma študentov.

33 V postopku v glavni stvari, kot izhaja iz točk 5 in 8 te sodbe, bi lahko določeni posebej obravnavani podatki iz spisa, s katerimi razpolaga Sodišče, zagotovo nakazali, da je W. Haderer svoje dejavnosti izvajal v svojem imenu in za svoj račun, tako da naj bi jih izvajal „zasebno". To velja zlasti za neobstoj pravice do ohranitve

honorarjev ob učiteljevi odsotnosti in za to, ker je nosil tveganje izgube svojih honorarjev, če so tečaji odpadli.

34 Vendar iz istih točk te sodbe izhaja, da je W. Haderer zadevne storitve v postopku v glavni stvari opravljal na podlagi zaporednih pogodb, sklenjenih z deželo Berlin. Zdi se, da so se prejeti honorarji, razen v primeru odpovedi tečajev zaradi pomanjkanja učencev oziroma študentov, izračunavali po urni postavki, ne glede na število udeležencev tečajev. Poleg tega je W. Haderer, čeprav je bilo v omenjenih pogodbah pojasnjeno, da niso „pogodbe o zaposlitvi" v smislu tega pojma v nemškem delovnem pravu, prejemal denarno pomoč za svoje pokojninske prispevke in zdravstveno zavarovanje ter sorazmerno izračunano nadomestilo za letni dopust. Skratka, slednji je zadevne dejavnosti v postopku v glavni stvari izvajal v izobraževalnih središčih za odrasle, s katerimi upravlja dežela Berlin.

35 Tako lahko vidiki, predstavljeni v zgoraj navedeni točki, nakazujejo, da bo moralo predložitveno sodišče, upoštevajoč vse okoliščine postopka v glavni stvari, preizkusiti, ali je bil W. Haderer kot učitelj – ne da bi poučeval v svojem imenu in za svoj račun – resnično na voljo deželi, ki ga je plačevala kot ponudnika storitev v korist izobraževalnega sistema te dežele.

36 Komisija zatrjuje, da bi bila zavrnitev oprostitve v primerih, kakršen je ta, ki je predmet postopka v glavni stvari, v nasprotju z javnim interesom posebnih oprostitev iz člena 13(A)(1)(i) in (j) Šeste direktive in bi ustvarila praznino v sistemu, ki ga sestavljata njeni določbi. Poučevanje, ki ga opravljajo učitelji zasebniki, bi bilo namreč v nekaterih primerih mogoče primerjati s poučevanjem, ki ga izvajajo „osebe" iz navedenega odstavka (1)(i).

37 Vendar zgolj dejstvo, da sta kategoriji oprostitev iz člena 13(A)(1)(i) in (j) Šeste direktive med drugim namenjeni razvoju „šolskega ali univerzitetnega izobraževanja" kot dejavnosti v javnem interesu, ne more podpreti trditve, da ti določbi skupaj sestavljata tak sistem, za katerega se lahko uveljavlja oprostitev plačila DDV za dejavnosti, ki ne izpolnjujejo pogojev, ki so v zvezi s tem postavljeni v eni ali drugi navedeni določbi, katerih besedilo je treba, kot je bilo opozorjeno v točkah od 16 do 19 te sodbe, razlagati strogo in ki se uporabita izključno za dejavnosti, ki so v teh določbah podrobno naštete in opisane.

38 Glede na vse navedene ugotovitve je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti tako, da je v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, oprostitev plačila DDV iz člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive za dejavnosti posameznika kot neodvisnega sodelavca, ki vključujejo pomoč pri šolskem pouku ter tečaje keramike in lončarstva v izobraževalnih središčih za odrasle, mogoče uveljavljati, le če te dejavnosti pomenijo poučevanje, ki ga učitelj opravlja v svojem imenu in za svoj račun in ki se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje. Predložitveno sodišče mora preizkusiti, ali gre v postopku v glavni stvari za tak primer.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

V okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, je za dejavnosti posameznika kot neodvisnega sodelavca, ki vključujejo pomoč pri šolskem pouku ter tečaje keramike in lončarstva v izobraževalnih središčih za odrasle, oprostitev plačila davka na dodano vrednost iz člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero mogoče uveljavljati, le če te dejavnosti pomenijo poučevanje, ki ga učitelj opravlja v svojem imenu in za svoj račun in ki se nanaša na šolsko ali univerzitetno izobraževanje. Predložitveno sodišče mora preizkusiti, ali gre v postopku v glavni stvari za tak primer.

Podpisi