РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

14 юни 2007 година *

По дело C-445/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 20 октомври 2005 г., постъпил в Съда на 14 декември 2005 г., в рамките на производство по дело

Werner Haderer

срещу

Finanzamt Wilmersdorf,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н J. Klučka, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н A. Ó Caoimh (докладчик) и г-жа P. Lindh, съдии,

* Език на производството: немски.

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

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 декември 2006 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanzamt Wilmersdorf, от г-н D. Bak, в качеството му на представител,

— за гръцкото правителство, от г-н S. Spyropoulos и г-жа S. Trekli, в качеството им на представители,

— за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството му на представител, подпомаган от г-н G. De Bellis, avvocato dello stato,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-н W. Mölls, в качеството им на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 март 2007 г.,

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 г-н Haderer, жалбоподател по главното производство, и Finanzamt Wilmersdorf (наричана по-нататък „Finanzamt") по повод на отказа на последната да го освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС"), за плащането на който е имал данъчно задължение за 1990 г. за преподавателска дейност, упражнявана в качеството му на независим сътрудник („freier Mitarbeiter") на провинция Берлин.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 13 от Шеста директива гласи:

„А. Освободени доставки при някои дейности от общ интерес

1. 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 за организации със сроден предмет;

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

[...]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

4 От акта за препращане е видно, че според съдебната практика на Bundesfinanzhof:

— от освободените доставки, предвидени в § 4, точка 21, буква б) от Закона относно данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz) в редакцията му в сила към датата на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „UStG"), се ползват само частните училища и другите заведения за общо или професионално обучение, като това освобождаване не се отнася до независимите сътрудници, които водят курсове в тези училища или в други учебни заведения, и

— § 4, точка 22, буква а) от UStG освобождава само посочените в същата тази разпоредба институции, а именно юридическите лица на публичното право, висшите училища по администрация и икономика, заведенията за обучение на възрастни или заведенията, които преследват цели от общ интерес или такива на професионални организации. Като последица от това услугите, които физически лица предоставят на същите тези институции, не са освободени от данък.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

5 Според акта за препращане г-н Haderer е работил години наред като независим сътрудник за провинция Берлин. През 1990 г. той водил курсове в помощ на училищното образование в заведение за обучение на възрастни („Volkshochschule"), както и курсове по керамика и грънчарство в друго заведение за обучение на възрастни и в предназначен за родители център („Elternzentrum"). През тази година общата преподавателска дейност на г-н Haderer редовно надхвърляла 30 часа на седмица.

6 Договорите, въз основа на които г-н Haderer осъществявал въпросните доставки на услуги, били сключвани всеки семестър с провинция Берлин за срок от шест месеца. Те съдържали клаузи, според които не представлявали „трудови договори“ по смисъла на германското трудово право.

7 Възнагражденията, които провинция Берлин плащала на г-н Haderer, били изчислени на часова база. От тези възнаграждения не са удържани социалноосигурителни вноски, застраховки и данъци. Той нямал право да получава възнаграждение в случай, че е възпрепятстван да изпълнява функциите си, и носел риска да загуби това възнаграждение при отмяна на курсовете, дори и тази отмяна да се дължи на липса на участници.

8 В рамките на споменатите договори г-н Haderer получил финансова помощ за своите пенсионни и здравноосигурителни вноски, както и пропорционално изчислено обезщетение за отпуск.

9 Тъй като не получил декларации по ДДС от г-н Haderer за периода от 1989 г. до 1991 г., Finanzamt му определила фиксирано данъчно задължение за 1990 г. с мотива, че той не отговаря на условията за освобождаване от данък, предвидени в § 4, точка 21 или 22 от UStG.

10 Finanzgericht отхвърля като неоснователна жалбата, която г-н Haderer подава срещу решението за определяне на данъчно задължение, тъй като счита, че дейността на последния не е освободена от данък по силата на UStG.

11 В своята молба за „преразглеждане“ до Bundesfinanzhof г-н Haderer изтъква по-конкретно, че преподавателските услуги, които той е предоставил през 1990 г., са освободени от ДДС на основание на член 13, A, параграф 1, букви и) и й) от Шеста директива.

12 Bundesfinanzhof счита, че въпросните доставки на услуги не могат да бъдат освободени въз основа на член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива, тъй като физическо лице не може да се разглежда като „други организации, определени от съответната държава-членка за организации със сроден предмет“. За сметка на това, що отнася до същия параграф 1, буква й), той се пита дали за ползване от предвиденото в тази последна разпоредба освобождаване от данък се изисква независимият учител да предоставя преподавателските услуги пряко на учениците в качеството им на получатели на тези услуги, което налага те да възнаградят своя учител, или е достатъчно те да се предоставят в училище или университет, както е в делото по главното производство.

13 Ето защо като счита, че за решаването на отнесения до него спор е необходимо тълкуване на Шеста директива, Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Дали частните уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование, трябва да се освобождават от данък в съответствие с член 13, A, параграф 1, буква й) от [Шеста директива] само когато преподавателят предоставя услуги пряко на ученика [или] на студента в качеството му на получател на тези услуги — и следователно преподавателят получава възнаграждение от този ученик [или] студент — или е достатъчно частният учител да предоставя преподавателски услуги на училище или на университет, който в този случай е получател на споменатите услуги?“

По преюдициалния въпрос

14 Със своя въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали упражняваната от частно лице преподавателска дейност в качеството му на независим сътрудник при обстоятелства като тези по главното производство могат да се освободят от ДДС въз основа на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива. В частност, тази юрисдикция се пита дали, за да се допусне това освобождаване, трябва да съществува пряка връзка между преподавателя в качеството му на предоставящ образователни услуги и учениците или студентите в качеството им на получатели на тези услуги, което според тази юрисдикция води до пряко заплащане на преподавателя от тези ученици или студенти.

15 Finanzamt и италианското правителство поддържат, че дейности като тези по главното производство не трябва да се освобождават от ДДС. Обратно, гръцкото правителство и Комисията на Европейските общности считат, че такива дейности трябва да се освободят от ДДС.

16 Като начало следва да се посочи, че член 13, А от Шеста директива цели да освободи от ДДС някои дейности от общ интерес. Това освобождаване обаче не се отнася до всички дейности от общ интерес, а единствено до тези, които са изброени и много подробно описани (вж. Решение от 12 ноември 1998 г. по дело Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, стр. I-7053, точка 18, Решение от 1 декември 2005 г. по дело Ygeia, C-394/04 и C-395/04, Recueil, стр. I-10373, точка 16 и Решение от 14 декември 2006 г. по дело VDP Dental Laboratory, C-401/05, Recueil, стр. 12121, точка 24).

17 Според практиката на Съда освободените доставки, посочени в член 13 от Шеста директива, представляват самостоятелни понятия на общностното

право, чиято цел е да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в държавите-членки (вж. Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 15, Решение от 8 март 2001 г. по дело Skandia, C-240/99, Recueil, стр. I-1951, точка 23 и решение по дело Ygeia, посочено по-горе, точка 15).

18 Термините, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. Решение от 20 юни 2002 г. по дело Комисия/Германия, C-287/00, Recueil, стр. I-5811, точка 43 и Решение от 20 ноември 2003 г. по дело Taksatorringen, C-8/01, Recueil, стр. I-13711, точка 36). Тълкуването на тези термини обаче трябва да е в съответствие с целите, преследвани с въпросните случаи на освобождаване, и да спазва изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет (вж. Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Dornier, C-45/01, Recueil, стр. I-12911, точка 42, Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 29 и Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P., C-106/05, Recueil, стр. I-5123, точка 24). Така това правило за стриктно тълкуване не означава, че термините, използвани за определяне на посочените в член 13 случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би лишил освобождаването от действие (вж. в този смисъл Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17, както и в областта на университетското образование Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 47).

19 Такъв трябва да бъде и случаят с изискваните специфични условия, за ползване от това освобождаване, и по-специално с 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).

20 По главното производство е видно, че в Германия г-н Haderer не се възприема като преследващ цели, подобни на целите на посочените в член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива публичноправни субекти.

21 Следователно трябва да се проучи дали дейности като тези по главното производство попадат в приложното поле на член 13, А, параграф 1, буква й) от посочената директива, според чието съдържание „частните уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование“ са освободени от ДДС.

22 В този контекст следва да се напомни, че член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива не съдържа никакво определение на понятието за „училищно или университетско образование“ за целите на тази разпоредба.

23 Макар препращащата юрисдикция да не е изразила съмнения относно това дали въпросната дейност по главното производство може да спада към това понятие, при все това Finanzamt поддържа, че като се има предвид наложеното при освобождаване от ДДС стриктно тълкуване, водените от г-н Haderer курсове по керамика и грънчарство не отговарят на изисквания, аналогични на тези за курсовете, които обикновено се провеждат в училищата или университетите. Напротив, курсове от този род били предназначени единствено за свободното време. Finanzamt поддържа, че макар член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива да визира освен училищното или университетското образование, „детското или младежкото образование“ или „професионалното обучение и преквалификация“, то същият този параграф 1, буква й) се ограничава да посочи въпросното образование, като изключва всяка друга форма на образование или на професионално обучение.

24 В това отношение макар и да е вярно, че използваните термини за обозначаване на освободените доставки в член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива подлежат на стриктно тълкуване, да се възприема особено стеснително тълкуване на понятието „училищно или университетско образование“ 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 17 от настоящото решение съдебна практика.

25 Освен това, доколкото доводите на Finanzamt по този въпрос са изведени от особено тълкуване на понятието за „училище“ или за „университет“ по смисъла на германската образователна система, следва да се напомни, че облагането с или освобождаването от ДДС на определена сделка не би следвало да зависи от нейната квалификация по националното право (вж. Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 25).

26 Без да е необходимо в настоящото решение да се дава точна дефиниция на общностното понятие за „училищно или университетско образование“ за целите на режима на ДДС, в случая е достатъчно да се изтъкне, че това понятие 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 съдържа други дейности, които се преподават в училища или университети с оглед да се развият познания и умения у учениците или студентите, стига тези дейности да нямат чисто развлекателен характер.

27 Препращащата юрисдикция трябва, доколкото е необходимо, да провери отново в светлината на тези елементи дали дейностите, предмет на главното производство, спадат към „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива.

28 Впрочем, за да може да се ползва предвиденото в член 13, A, параграф 1, буква й) от Шеста директива освобождаване от данък, не е достатъчно уроците да съответстват на училищното или университетското образование; те трябва да бъдат освен това „частни уроци, давани от преподавателски кадри“.

29 Тъй като от преписката по главното производство произтича, че г-н Haderer дава уроци в качеството на преподавател, без това да е било оспорвано нито от Finanzamt, нито от държавите-членки и Комисията в представените от тях писмени становища съгласно член 23 от Статута на Съда, то възниква въпросът дали тези уроци са давани като „частни уроци".

30 Последният израз позволява да се направи разграничение между услугите, предоставяни от споменатите в член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива организации, и услугите, визирани в същия параграф 1, буква й), които се извършват от преподавателски кадри за тяхна сметка и на тяхна отговорност.

31 Сред тези последни доставки на услуги могат да фигурират например частните курсове, като в този случай по принцип съществува връзка между конкретното съдържание на уроците и квалификацията на преподавателя. В това отношение текстът на член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива по никакъв начин не се противопоставя на това преподавани едновременно на няколко души уроци да спадат към освободените доставки, установени в тази разпоредба.

32 Освен това, както Комисията поддържа, изискването уроците да се дават като частни уроци не води задължително до съществуване на пряко договорно правоотношение между лицата, за които те са предназначени, и преподаващия учител. Всъщност такова договорно правоотношение съществува често с лица, различни от споменатите лица, за които уроците са предназначени, каквито са родителите на учениците или студентите.

33 Както произтича от точки 5—8 от настоящото решение, взети извън контекста, някои елементи от преписката, с която разполага Съдът по делото по главното производство, могат да насочат към извода, че г-н Haderer упражнява тази дейност за своя сметка и на своя отговорност по такъв начин, че той я

упражнява като „частна“. Това е видно именно от липсата на право на плащане на хонорари в случаите, когато е възпрепятстван да изпълнява функциите си, и от факта, че последният носи риска, свързан със загубата на своите възнаграждения, ако курсът бъде отменен.

34 От същите тези точки от настоящото решение произтича обаче, че г-н Haderer предоставя спорните по главното производство доставки на услуги въз основа на сключени с провинция Берлин последователни договори. Изглежда, че освен в случай на отмяна на курса поради липса на ученици или студенти, възнагражденията, които той получава, са установени на часова база, независимо от броя на записаните в курса лица. Освен това, макар въпросните договори да уточняват, че те не представляват „трудови договори“ по смисъла на този термин от германското трудово право, г-н Haderer е получавал финансова помощ за своите вноски за пенсионно и здравно осигуряване, както и пропорционално изчислено обезщетение за отпуск. Накрая, последният е осъществявал дейностите по главния спор в центрове за обучение на възрастни, които се управляват от провинция Берлин.

35 Така изложените в предходната точка елементи целят да посочат — нещо, което препращащата юрисдикция трябва да провери, като отчита всички обстоятелства в делото по главното производство — че г-н Haderer не само че не дава уроци за своя сметка и на своя отговорност, а в качеството си на преподавател реално предоставя труда си на провинция Берлин, която му дава възнаграждение в качеството му на доставчик на услуги в полза на управляваната от нея образователна система.

36 Комисията изтъква, че отказ от освобождаване от данък в положения като това, което е предмет на спора в главното производство, противоречал на общата цел на специфичните освободени доставки, посочени в член 13, А, параграф 1, букви и) и й) от Шеста директива, и водел до празнота в създадената от тези две разпоредби система. Всъщност даваните от независими преподаватели уроци при определени обстоятелства можели да се сравнят с обучението, предоставяно от посочените в споменатия параграф 1, буква и) „организации“.

37 При все това единствено фактът, че тези две категории освободени доставки, посочени в член 13, А, параграф 1, буква и) и й) от Шеста директива, целят по-конкретно да се насърчи „училищното или университетското образование“ като дейност от общ интерес, не може да послужи за основа на тезата, според която тези две разпоредби заедно създават система, която позволява освобождаване от ДДС на дейности, които не отговарят на условията, поставени съответно от едната или другата от тези разпоредба, чието съдържание, както беше напомнено в точки 16—19 от настоящото решение, подлежи на стриктно тълкуване и се отнася единствено до дейностите, които са подробно изброени и описани в тях.

38 С оглед на всички гореизложени доводи, на поставения въпрос следва да се отговори, че при обстоятелства като тези по главното производство извършваните от частно лице със статут на независим сътрудник дейности, състоящи се в даване на уроци в помощ на училищното образование, както и във водене на курсове по керамика и грънчарство в центрове за обучение на възрастни, могат да се ползват от освобождаването от ДДС, предвидено в член 13, А, параграф 1, буква й) от Шеста директива, само ако тези дейности представляват уроци, давани от преподавател за негова сметка и на негова отговорност и съответстващи на училищното или университетското образование. Препращащата юрисдикция следва да провери дали в спора по главното производство случаят е такъв.

По съдебните разноски

39 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикдия, 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:

При обстоятелства като тези по главното производство извършваните от частно лице със статут на независим сътрудник дейности, състоящи се в даване на уроци в помощ на училищното образование, както и във водене на курсове по керамика и грънчарство в центрове за обучение на възрастни, могат да се ползват от освобождаването от данък върху добавената стойност, предвидено в 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, само ако тези дейности представляват уроци, давани от преподавател за негова сметка и на негова отговорност и съответстващи на училищното или университетското образование. Препращащата юрисдикция следва да провери дали в спора по главното производство случаят е такъв.

Подписи