

Sprawa C-445/05

Werner Haderer

przeciwko

Finanzamt Wilmersdorf

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) – Nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką – Nauczanie w ramach kursów organizowanych przez ośrodki szkoleniowe dla dorosłych – Brak bezpośredniego stosunku umownego z uczniami

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j))

Działalność osoby fizycznej posiadającej status niezależnego współpracownika polegająca na udzielaniu lekcji wyrównawczych, a także na prowadzeniu kursów ceramiki i garncarstwa w ośrodkach kształcenia dla dorosłych, może zostać objęta zwolnieniem od podatku od wartości dodanej, dotyczącym „nauczania prywatnego przez nauczycieli obejmującego edukację szkolną i uniwersytecką”, przewidzianym w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych jedynie wówczas, gdy działalność ta polega na udzielaniu lekcji przez nauczyciela na własny rachunek i własną odpowiedzialność i obejmuje edukację szkolną lub uniwersytecką. Do sądu krajowego należy ocena, czy tak jest w postępowaniu przed sądem krajowym.

(por. pkt 38 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 14 czerwca 2007 (*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) – Nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką – Nauczanie w ramach kursów organizowanych przez ośrodki szkoleniowe dla dorosłych – Brak bezpośredniego stosunku umownego z uczniami

W sprawie C-445/05

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 20 października 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 grudnia 2005 r., w postępowaniu:

Werner Haderer

przeciwko

Finanzamt Wilmersdorf,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (sprawozdawca) i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 grudnia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finanzamt Wilmersdorf przez D. Baka, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa oraz S. Treklę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 marca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy W. Hadererem, skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym, a Finanzamt Wilmersdorf (zwanym dalej „Finanzamt”), dotyczącym odmowy zwolnienia W. Haderera przez ten organ z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”), którym został on opodatkowany za rok 1990 z tytułu działalności nauczania wykonywanej w charakterze niezależnego współpracownika („freier Mitarbeiter”) landu

Berlin.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Artykuł 13 szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym:

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

i) edukacja[?] dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmiana kwalifikacji zawodowych ?cznie ze świadczeniem usług i dostaw towarów ?ci?le z taką działalnością zwi?zanych, dokonywan? przez instytucje [podmioty] prawa publicznego, którym te zadania s? powierzone lub przez inne organizacje [podmioty] określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

j) nauczanie prywatne przez nauczycieli obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką

[...]”

Uregulowanie krajowe

4 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof:

– zwolnienie przewidziane w § 4 pkt 21 lit. b) Umsatzsteuergesetz [ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej], w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym (zwanym dalej „UStG”), przysuguje jedynie szkołom prywatnym i innym o?rodkom szkolenia ogólnego lub zawodowego, i nie rozciąga się na niezależnych współpracowników, którzy dają lekcje w tych szkołach lub innych o?rodkach szkoleniowych, oraz

– paragraf 4 pkt 22 lit. a) UStG zwalnia jedynie podmioty w nim wymienione, to znaczy osoby prawne prawa publicznego, wyższe szkoły administracji i ekonomiczne, uniwersytety powszechne (Volkshochschule) lub podmioty realizujące cele leżące w interesie powszechnym lub w interesie organizacji zawodowej. W związku z powyższym, usługi świadczone przez osoby fizyczne na rzecz tych podmiotów nie są zwolnione.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

5 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym W. Haderer przez wiele lat pracował w charakterze niezależnego współpracownika dla landu Berlin. W trakcie roku 1990 prowadził kursy wyrównawcze na uniwersytecie powszechnym („Volkshochschule”), a także kursy ceramiki i garncarstwa na innym uniwersytecie powszechnym oraz w o?rodku przeznaczonym dla rodziców („Elternzentrum”). W trakcie tego roku cała działalność w zakresie nauczania wykonywana przez W. Haderera systematycznie osiągała 30 godzin tygodniowo.

6 Umowy, na podstawie których W. Haderer świadczył rzeczne usługi, były zawierane w

ka?dym semestrze z landem Berlin na okres sze?ciu miesi?cy. Umowy te zawiera?y klauzule, zgodnie z którymi nie by?y „umowami o prac?” w rozumieniu niemieckiego prawa pracy.

7 Wynagrodzenie W. Haderera p?acone przez land Berlin obliczane by?o wed?ug stawki godzinowej. Od wynagrodzenia nie by?y potr?cane kwoty na ubezpieczenie spo?eczne, ubezpieczenia i podatki. W przypadku przeszkody w ?wiadczeniu us?ug W. Haderer nie mia? prawa do wynagrodzenia, a w przypadku odwo?ania kursu ponosi? ryzyko jego utraty, nawet wówczas, gdy przyczyn? odwo?ania by? brak uczestników.

8 W ramach tych umów W. Haderer korzysta? z pomocy finansowej na sk?adki na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie chorobowe, a tak?e z ekwiwalentu urlopowego obliczonego w sposób proporcjonalny.

9 Nie otrzymawszy od W. Haderera deklaracji podatku VAT za lata 1989–1991, Finanzamt opodatkowa? go w sposób rycza?towy za rok 1990, na tej podstawie, ?e nie spe?nia? przes?anek przewidzianych w § 4 pkt 21 lub 22 UStG dla korzystania z tego zwolnienia.

10 Finanzgericht oddali? jako nieuzasadnione wniesione przez W. Haderera odwo?anie od decyzji o opodatkowaniu, stwierdzaj?c, ?e prowadzona przeze? dzia?alno?? nie jest zwolniona na podstawie UStG.

11 We wniesionej do Bundesfinanzhof rewizji W. Haderer podniós? w szczególno?ci, ?e ?wiadczone przeze? w roku 1990 us?ugi w zakresie nauczania s? zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) i j) szóstej dyrektywy.

12 Bundesfinanzhof uwa?a, ?e ?wiadczenia te nie mog? zosta? zwolnione na podstawie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, poniewa? nie mo?na uzna? osoby fizycznej za „inne organizacje [podmioty] okre?lone przez zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie jako maj?ce podobne cele”. Z kolei, je?eli chodzi o ust. 1 lit. j), zastanawia si?, czy w celu skorzystania z przewidzianego przez ten przepis zwolnienia wymaga si?, aby us?ugi w zakresie nauczania ?wiadczone by?y przez niezale?nego nauczyciela bezpo?rednio na rzecz uczniów jako takich, co oznacza?oby, ?e to uczniowie p?ac? wynagrodzenie nauczycielowi, czy te? wystarczy, aby by?y one ?wiadczone w szkole lub na uniwersytecie, tak jak w post?powaniu przed s?dem krajowym.

13 W zwi?zku z tym, stwierdziwszy, i? rozstrzygnięcie tocz?cego si? przed nim post?powania wymaga wyk?adni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy nauczanie w zakresie edukacji szkolnej lub uniwersyteckiej prowadzone przez prywatnego nauczyciela powinno by? zwolnione od podatku na podstawie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. j) [szóstej dyrektywy] tylko w przypadku, gdy nauczyciel ten ?wiadczy us?ugi nauczania bezpo?rednio uczniom lub studentom jako odbiorcom tych us?ug – i w zwi?zku z tym otrzymuje od nich zap?at? – czy te? wystarczy, by ?wiadczy? on us?ugi nauczania na rzecz szko?y lub uniwersytetu jako odbiorcy tych us?ug?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Poprzez swoje pytanie s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dzia?alno?? w zakresie nauczania wykonywana przez osob? fizyczn? w charakterze niezale?nego wspó?pracownika w takich okoliczno?ciach faktycznych, jak okoliczno?ci w post?powaniu przed s?dem krajowym mo?e korzysta? ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. S?d ten zastanawia si? w szczególno?ci nad tym, czy dla zastosowania tego zwolnienia, musi istnie? bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy nauczycielem, jako osob?

udzielaj?c? lekcji, a uczniami lub studentami, jako osobami, dla których lekcje te s? przeznaczone, co oznacza?oby, zdaniem tego s?du, i? to oni bezpo?rednio p?ac? wynagrodzenie nauczycielowi.

15 Finanzamt oraz rz?d w?oski twierdz?, ?e dzia?alno??, taka jak b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, nie powinna by? zwolniona z podatku VAT. Rz?d grecki i Komisja Wspólnot Europejskich uwa?aj? z kolei, ?e dzia?alno??. ta powinna by? zwolniona.

16 Tytu?em wst?pu nale?y podnie??, ?e art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy przewiduje zwolnienie z podatku VAT niektórych rodzajów dzia?alno?ci w interesie publicznym. Zwolnienie to nie dotyczy jednak wszystkich rodzajów dzia?alno?ci wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie tej dzia?alno?ci, która zosta?a w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegó?owy sposób (zob. wyroki z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C?149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. str. I?7053, pkt 18; z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach po??czonych C?394/04 i C?395/04 Ygeia, Zb. Orz. str. I?10373, pkt 16; oraz z dnia 14 grudnia 2006 r. C?401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. str. I?12121, pkt 24).

17 Zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u, zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowi? autonomiczne poj?cia prawa wspólnotowego i maj? na celu unikni?cie rozbie?no?ci w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich (zob. wyroki z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C?349/96, CPP, Rec. str. I?973, pkt 15; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C?240/99 Skandia, Rec. str. I?1951, pkt 23; oraz ww. w sprawie Ygeia, pkt 15).

18 Terminologia u?ywana do okre?lenia zwolnie?, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinna by? interpretowana w sposób ?cis?y, poniewa? zwolnienia te stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da us?uga ?wiadczona odp?atnie przez podatnika (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C?287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I?5811, pkt 43; oraz z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C?8/01 Taksatorringen, Rec. str. I?13711, pkt 36). W ka?dym razie wyk?adnia ta powinna by? zgodna z celami tych zwolnie? oraz spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej w?a?ciwej dla wspólnego systemu podatku VAT (zob. wyroki z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C?45/01 Dornier, Rec. str. I?12911, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb. Orz. str. I?4427, pkt 29; z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C?106/05 L.u.P., Zb. Orz. str. I?5123, pkt 24). Zatem zasada ?cis?ej wyk?adni nie oznacza, ?e terminologia stosowana przy okre?leniu zwolnie? przewidzianych w art. 13 powinna by? interpretowana w sposób, który pozbawia?by je skuteczno?ci (zob. podobnie wyroki z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C?284/03 Temco Europe, Zb. Orz. str. I?11237, pkt 17, a tak?e w dziedzinie nauczania na poziomie uniwersyteckim ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 47).

19 Tak samo jest w przypadku szczególnych przes?anek korzystania ze zwolnienia, w szczególno?ci przes?anek dotycz?cych charakteru lub to?samo?ci podmiotu gospodarczego ?wiadczc?cego obj?te zwolnieniem us?ugi (zob. podobnie wyrok z dnia 7 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?216/97 Gregg, Rec. str. I?4947, pkt 16–20).

20 W post?powaniu przed s?dem krajowym ustalone zosta?o, ?e W. Haderer nie jest postrzegany jako podmiot realizuj?cy cele podobne do celów podmiotów prawa publicznego, o których mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

21 W zwi?zku z tym, nale?y zbada?, czy dzia?alno??, taka jak w post?powaniu przed s?dem krajowym, mo?e nale?e? do zakresu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. j) dyrektywy, zgodnie z którym „nauczanie prywatne przez nauczycieli obejmuj?ce edukacj? szkoln? i uniwersyteck?” jest zwolnione z podatku VAT.

22 W tym kontek?cie nale?y przypomnie?, ?e art. 13 cz??? A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy nie

zawiera żadnej definicji pojęcia „edukacji szkolnej i uniwersyteckiej” w rozumieniu tego przepisu.

23 Podczas gdy sąd odsyłający nie wyraził jakiegokolwiek wątpliwości w kwestii, czy sporna w postępowaniu przed sądem krajowym działalność może należeć do zakresu tego pojęcia, to Finanzamt utrzymuje jednak, że z uwagi na specyfikę wykadni, która konieczna jest w dziedzinie zwolnienia z podatku VAT, kursy ceramiki i garncarstwa prowadzone przez W. Haderera nie spełniają wymogów analogicznych do wymogów stosowanych wobec kursów zwyczajowo prowadzonych w szkołach i uniwersytetach. Wręcz przeciwnie, takie kursy są wyjątkowo rozrywcze. Finanzamt podkreśla, że podczas gdy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy przewiduje oprócz nauczania na poziomie szkolnym lub uniwersyteckim także „edukację dzieci i młodzieży” lub „szkolenie zawodowe lub zmianę kwalifikacji zawodowych”, to ten sam ust. 1 lit. j) ogranicza się do wymienienia powyższego nauczania, z pominięciem jakiegokolwiek innej formy edukacji lub szkolenia.

24 W tym względzie, o ile prawdą jest, że pojęcia użyte dla określenia zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy powinny być przedmiotem specyficznej wykadni, to jednak przyjęcie szczególnie specyficznej wykadni pojęcia „edukacji szkolnej i uniwersyteckiej” groziłoby powstaniem rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w państwach członkowskich, z tego powodu, że systemy nauczania w każdym państwie członkowskim są zorganizowane w różny sposób. Takie rozbieżności nie są zgodne z wymogami orzecznictwa przypomnianymi w pkt 17 niniejszego wyroku.

25 Ponadto, ponieważ argumentacja Finanzamt dotycząca tej kwestii wywodzi się ze specyficznej wykadni pojęć „szkoła” i „uniwersytet” w rozumieniu niemieckiego systemu edukacyjnego, należy przypomnieć, że opodatkowanie określonej transakcji podatkiem VAT lub jej zwolnienie z niego nie zależy od klasyfikacji tej transakcji w prawie krajowym (zob. ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 25).

26 Ponieważ w niniejszym wyroku nie ma konieczności przedstawiania szczegółowej definicji wspólnotowego pojęcia „edukacji szkolnej i uniwersyteckiej” w rozumieniu systemu podatku VAT, w niniejszej sprawie wystarczy wskazać, że pojęcie to nie ogranicza się jedynie do nauczania, które kończy się egzaminami w celu uzyskania danych kwalifikacji, lub które umożliwia uzyskanie określonego wykształcenia w celu wykonywania danego zawodu, ale obejmuje także inną działalność, w ramach której prowadzi się nauczanie w szkołach lub na uniwersytetach w celu poszerzenia wiedzy i umiejętności uczniów lub studentów, pod warunkiem, iż działalność ta nie będzie miała charakteru wyjątkowo rekreacyjnego.

27 Do sądu krajowego należy w miarę potrzeby ponowne zbadanie w świetle tych okoliczności, czy sporna – w toczącym się przed nim postępowaniu – działalność dotyczy „edukacji szkolnej i uniwersyteckiej” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

28 Ponadto, aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, nie wystarcza, aby lekcje obejmowały nauczanie na poziomie szkolnym lub uniwersyteckim; poza tym musi być to „nauczanie prywatne przez nauczycieli”.

29 Aczkolwiek z akt postępowania przed sądem krajowym wynika, że W. Haderer udziela lekcji jako nauczyciel, co nie zostało zakwestionowane ani przez państwa członkowskie, ani przez Komisję w uwagach przedstawionych na podstawie art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości, to jednak pojawia się pytanie, czy lekcje te są udzielane „prywatnie”.

30 To ostatnie określenie umożliwia odróżnienie usług świadczonych przez podmioty wymienione w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy od usług wymienionych w tym samym ust. 1 pod lit. j), które są wykonywane przez nauczycieli na ich własny rachunek i na ich własną

odpowiedzialno??.

31 Do tych ostatnich us?ug mo?na zaliczy? na przyk?ad kursy indywidualne, w którym to przypadku zasadniczo istnieje zwi?zek pomi?dzy tre?ci? danej lekcji a kwalifikacjami nauczaj?cego. W tym zakresie brzmienie art. 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy w ?aden sposób nie sprzeciwia si? temu, aby lekcje udzielane na rzecz wi?kszej liczby osób jednocze?nie by?y obj?te zwolnieniem ustanowionym w tym przepisie.

32 Ponadto, tak jak utrzymuje Komisja, wymóg – zgodnie z którym lekcje powinny by? udzielane prywatnie – niekoniecznie oznacza istnienie bezpo?redniego zwi?zku umownego pomi?dzy uczestnikami lekcji, a udzielaj?cym ich nauczycielem. W rzeczywisto?ci bowiem, cz?stokro? taki zwi?zek umowny istnieje z osobami innymi ni? tacy us?ugobiorcy, na przyk?ad z rodzicami uczniów lub studentów.

33 W post?powaniu przed s?dem krajowym, tak jak to wynika z pkt 5–8 niniejszego wyroku, niektóre okoliczno?ci wynikaj?ce z akt posiadanych przez Trybuna?, brane pod uwag? odr?bnie, mog?yby rzeczywi?cie wskazywa? na to, i? W. Haderer wykonuje dzia?alno?? na w?asny rachunek i na w?asn? odpowiedzialno??, a tym samym wykonuje j? „prywatnie”. Wynika to w szczególno?ci z braku zachowania prawa do wynagrodzenia w sytuacji przeszkód w ?wiadczeniu oraz z faktu, i? ponosi on ryzyko zwi?zane z utrat? tego wynagrodzenia, w przypadku gdy kurs zostanie odwo?any.

34 W ka?dym razie, z tych samych punktów niniejszego wyroku wynika, ?e W. Haderer ?wiadczy? sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym us?ugi w oparciu o kolejne umowy zawarte z landem Berlin. Okazuje si?, ze poza przypadkiem odwo?ania kursu w braku uczniów lub studentów, otrzymywane przez niego wynagrodzenie ustalane jest wed?ug stawki godzinowej, niezale?nie od liczby osób uczestnicz?cych w kursie. Ponadto, mimo ?e w owych umowach zaznaczono, i? nie stanowi? one „umów o prac?” w sposób, w jaki poj?cie to jest rozumiane w niemieckim prawie pracy, to jednak W. Haderer korzysta? z pomocy finansowej na sk?adki na ubezpieczenie emerytalne i chorobowe, a tak?e z ekwiwalentu za urlop obliczonego w sposób proporcjonalny. Wreszcie, wykonuje on sporn? w post?powaniu przed s?dem krajowym dzia?alno?? w o?rodkach ksza?cenia dla doros?ych administrowanych przez land Berlin.

35 Przedstawione w poprzedzaj?cym punkcie okoliczno?ci wydaj? si? wskazywa? na to – co nale?y równie? do oceny s?du krajowego z uwzgl?dnieniem wszystkich okoliczno?ci tocz?cego si? przed nim post?powania – i? W. Haderer, który by? daleki od udzielania lekcji na w?asny rachunek i w?asn? odpowiedzialno??, ustawi? si? w rzeczywisto?ci na pozycji nauczyciela pozostaj?cego do dyspozycji landu Berlin, który p?aci mu wynagrodzenie, jako ?wiadczc?cemu us?ugi na rzecz systemu ksza?cenia administrowanemu przez ten land.

36 Komisja zwraca uwag? na to, ?e odmowa zwolnienia w sytuacjach, takich jak sytuacja w post?powaniu przed s?dem krajowym, by?aby sprzeczna ze wspólnym celem zwolnie? przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) i j) szóstej dyrektywy i tworzy?aby luk? w systemie stworzonym przez obydwa przepisy. W rzeczywisto?ci bowiem lekcje udzielane przez niezale?nych nauczycieli mog? w pewnych okoliczno?ciach by? zrównane z nauczaniem prowadzonym przez podmioty wymienione w powo?anym ust. 1 lit. i).

37 Niemniej jednak, sama okoliczno??, i? obydwie kategorie zwolnie? znajduj?ce si? w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) i j) szóstej dyrektywy zmierzaj? w szczególno?ci do promocji „szkolnictwa powszechnego i wy?szego [edukacji szkolnej i uniwersyteckiej]”, jako dzia?alno?ci le??cej w interesie powszechnym, nie mo?e uzasadnia? tezy, zgodnie z któr? obydwa przepisy ??cznie tworz? system, który umo?liwia korzystanie ze zwolnienia z podatku VAT dzia?alno?ci nie spe?niaj?cej przes?anek ustanowionych odpowiednio przez pierwszy lub drugi z tych przepisów,

w których użyto pojęć - jak to zostało przypomniane w pkt 16–19 niniejszego wyroku – wymagających precyzyjnej interpretacji i obejmujących wyjącznie działania w nich wymienione i szczegółowo opisane.

38 Z uwagi na ogół powyżej wymienionych spostrzeżeń na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż w okolicznościach, takich jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, działania osoby fizycznej posiadającej status niezależnego współpracownika polegające na udzielaniu lekcji wyrównawczych a także na prowadzeniu kursów ceramiki i garncarstwa w ośrodkach kształcenia dla dorosłych, może zostać objęta zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy jedynie wówczas, gdy działania te polega na udzielaniu lekcji przez nauczyciela na własny rachunek i własną odpowiedzialność i obejmuje edukację szkolną lub uniwersytecką. Do sądu krajowego należy ocena, czy tak jest w postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

W okolicznościach, takich jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, działania osoby fizycznej posiadającej status niezależnego współpracownika polegające na udzielaniu lekcji wyrównawczych a także na prowadzeniu kursów ceramiki i garncarstwa w ośrodkach kształcenia dla dorosłych może być objęta zwolnieniem z podatku od wartości dodanej przewidzianym w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku jedynie wówczas, gdy działania te polega na udzielaniu lekcji przez nauczyciela na własny rachunek i własną odpowiedzialność i obejmuje edukację szkolną lub uniwersytecką. Do sądu krajowego należy ocena, czy tak jest w postępowaniu przed sądem krajowym.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.