



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА ELEANOR SHARPSTON
представено на 8 март 2007 година¹

Дело C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

срещу

Staatssecretaris van Financiën

Дело C-445/05

Werner Haderer

срещу

Finanzamt Wilmersdorf

„ДДС — Случаи на освобождаване — Поставяне на разположение срещу заплащане, на получаващо учебно заведение, на назначен в друго учебно заведение преподавател — Преподаване на обучавани в учебно заведение от независим преподавател, на който се заплаща от заведението“

1. Два от случаите на освобождаване от ДДС според Шеста директива² се отнасят по същество до образованието и до услугите, тясно свързани с него, предоставяни от учебните заведения и частните уруци, давани от преподавателите.
2. С тези две преюдициални запитвания се поставят въпросите, дали тези случаи на освобождаване включват, от една страна, поставянето на разположение на преподаватели от едно учебно заведение на друго, и от друга страна, преподаването в училище от преподавател на свободна практика.

Шеста директива

3. Според член 2 от Шеста директива³ доставката на услуги, извършвана възмездно от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, подлежи на облагане с ДДС.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² 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, 1977 г., стр. 1, многократно изменяна). Шеста директива е отменена, считано от 1 януари 2007 г., т.е. след настъпване на фактите по настоящото дело, и е заменена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), чиято цел съгласно съображение 3 от преамбула ѝ е да преработи структурата и текста главно на Шеста директива, без да въвежда изменения по същество. Малкият брой съществени изменения, които все пак са направени, са без значение за решаването на настоящия случай.

³ Вж. също член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112.

4. Член 4 параграф 1 определя данъчнозадълженото лице като всяко лице, което „извършва независима“ [неофициален превод] икономическа дейност, която според член 4, параграф 2 включва всички дейности на лица, предоставящи услуги⁴.

5. Предоставянето на услуги е определено в член 6, параграф 1 като „всяка сделка, която не представлява доставка на стоки [...]“⁵ [неофициален превод]. Следователно няма списък на услугите, които се облагат с ДДС, но от член 9, параграф 2 букви в) и д), относно мястото на доставка на някои услуги се установява, че услугите, свързани с образователните дейности и поставяне на разположение на персонал, по принцип се облагат с ДДС⁶.

6. Член 13, част А обаче („Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“⁷) предвижда, *inter alia*:

„1) Държавите-членки освобождават [...]:

[...]

и) детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на 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 роден предмет на дейност;

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

к) осигуряване на персонал от религиозни или философски институции за дейностите, предвидени в букви б), ж), з)⁸ и и) от настоящия член и за целите на духовното благосъстояние;

[...]

2) а) Държавите-членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправните субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в букви б), ж), з), и), л), м) и н)⁹ от параграф 1, в зависимост от това дали във всеки отделен случай същите отговарят на едно или повече от следните условия:

– не се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираната независимо от това печалба не се разпределя, а се използва за продължаването или подобряването на доставяните услуги,

– управлявани са и са администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на въпросните дейности,

4 Вж. също член 9, параграф 1, първа и втора алинея от Директива 2006/112.

5 Вж. също член 24, параграф 1 от Директива 2006/112.

6 Вж. също съответно член 52 буква а) и член 56, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

7 Вж. също членове 132–134 от Директива 2006/112.

8 Букви б), ж) и з) се отнасят главно до болничните и медицински грижи, социалното подпомагане и социалното осигуряване, защитата на децата и младежите.

9 Букви л), м) и н) се отнасят главно до политически, профсъюзни, религиозни, патриотични, философски, филантропични, спортни или културни организации.

- определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени, по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност,
 - освобождаването на въпросните услуги, не би довело до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност;;
- б) Доставка на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), ако:
- не е от съществено значение за освободените сделки,
 - основното ѝ предназначение е реализирането на допълнителен доход за организацията чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност.“ [неофициален превод]

Фактите и националното производство по Дело C-434/05 „Horizon College“

7. Според акта за препращане Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (наричано по-нататък „Horizon College“) е учебно заведение в Alkmaar, Нидерландия. Изглежда че с оглед на прилагането на член 13, част А, параграф 1, буква и) той е признат от държавата-членка за организация с образователни цели. Той осъществява главно средно и професионално обучение.

8. Освен това поне между 1995 и 1999 г. поставя работещи в него учители на разположение на други учебни заведения, за да се справят с временен недостиг на преподавателски кадри. По силата на договора за поставяне на разположение другото учебно заведение възлага работа на учителя и заплаща застраховката гражданска отговорност. Заплатата на учителя продължава да се изплаща от Horizon College, който иска възстановяването ѝ от другото заведение, без да начислява каквато и да е печалба или ДДС.

9. Данъчните власти обаче смятат, че предоставяната услуга не попада в случаите на освобождаване, предвидени в Шеста директива и поради това изпраща акт за изменение на задължение за ДДС за периода 1995—1999 г.

10. Horizon College оспорва акта за изменение на задължение. В жалбата му, в момента висяща пред Hoge Raad (Върховен съд), се твърди, че когато членове на преподавателския екип на учебно заведение отсъстват временно, те трябва да бъдат заместени за периода на тяхното отсъствие, така че да бъде постигната целта за осигуряване на обучение, и че облагането с ДДС автоматично увеличава цената на това обучение.

11. Hoge Raad се пита дали това положение може да попадне в понятието „образование“ или в понятието „услуги, тясно свързани с него“ [неофициален превод]. Ето защо иска преюдициално заключение по следните въпроси:

„1) Следва ли член 13, част А, параграф 1, буква и) от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че понятието „образование“ включва също и поставянето на разположение, срещу заплащане, на преподавател от едно учебно заведение на друго учебно заведение, на чиято отговорност той временно изпълнява преподавателски функции?

- 2) В случай на отрицателен отговор на първия въпрос, следва ли понятието „услуги, тясно свързани с него“ да се тълкува в смисъл, че обхваща също и посочената в първия въпрос услуга?
- 3) Има ли значение за отговора на предходните въпроси фактът, че поставянето на преподавателя на разположение се извършва именно от учебно заведение?“

Фактите и националното производство по дело C-445/05 Haderer

12. Според акта за препращане г-н Haderer работи няколко години за Land Берлин като учител на свободна практика. През 1990 г. той работи в различни центрове за обучение на възрастни¹⁰, общо често над 30 часа седмично, като води „курс за подпомагане за подготовката за училище“ и ръководи курс по керамика и грънчарство.

13. Положението му е уредено с редовно подновявани договори, в които изрично се сочи, че те не са трудови договори. Той получава почасово заплащане за действително свършената работа. Ако по някаква причина се отменят часове или ако той не е в състояние да работи поради болест или по друга причина, той не получава хонорар. Той получава обаче част от разходите за здравното си и пенсионно осигуряване и „обезщетение за отпуски“, изчислено като процент от хонорарите му.

14. Г-н Haderer не подава декларация за облагане с ДДС за тези хонорари. Данъчните власти смятат, че е трябвало да подаде такава и му изпращат акт за установяване на данъчни задължения.

15. Г-н Haderer обжалва този акт, като се основава първо на това, че той не е самостоятелно заето лице (и поради това не попада в определението на „данъчнозадължено лице“), и второ, на това, че неговата дейност при всички положения е освободена от ДДС по силата на член 13, част А, параграф 1, буква и) и/или й) от Шеста директива.“

16. В момента жалбата му е висяща пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд), който възприема становището на нисшестоящия съд, че г-н Haderer действително действа като самостоятелно заето лице¹¹, и потвърждава, че неговите услуги не могат да бъдат освободени от ДДС въз основа на която и да е приложима разпоредба на вътрешното право¹². Той си задава обаче въпроса, дали горното обстоятелство е напълно съвместимо с общностното право. Той отбелязва *inter alia*, че

- г-н Haderer не е „организи[я], определена от съответната държава-членка за организи[я] със сроден предмет на дейност“ [неофициален превод] по смисъла на член 13, част А, параграф 1, буква и), тъй като той не е „определен“ по този начин,
- преподаването в централите за обучение на възрастни, където той предоставя услугите си, така както е определено от вътрешното право, спада към понятието „училищно или университетско образование“ [неофициален превод] по смисъла на член 13, част А, параграф 1, буква й),

10 Два Volkshochschule („народни университети“) и един Elternzentrum (център за родители).

11 Независимо че точната степен на неговата независимост може да изглежда неясна на гледна точка на някои от фактите по делото (вж. точки 12 и 13 по-горе), този фактически извод, възприет от препращащата юрисдикция, е основата, върху която Съдът трябва да направи изводите си.

12 Комисията излага в писменото си становище, че параграф 4, точка 21, буква б) от Umsatzsteuergesetz (Закон за данък върху оборота) е изменен през 1999 г., така че към момента от ДДС са освободени услугите на самостоятелно заетите учители, които преподават в учебни заведения, отговарящи на определени изисквания.

- въпреки това може да се постави въпросът дали обучението, предоставяно от частен учител, е освободено само когато той предоставя това обучение пряко на ученици или студенти и те му плащат, или услугите могат да бъдат предоставени в училище или университет.

17. Поради това Bundesfinanzhof иска да получи отговор на следните преюдициални въпроси:

„Трябва ли преподаването за училище или университет, осъществявано от частен учител^[13], да бъде освободено от данък въз основа на член 13, част А, параграф 1, буква й) от Директива 77/388 ЕИО само когато частният учител предоставя услугите си направо на учениците/студентите като получатели на тези услуги и следователно получава заплащане от тях, или е достатъчно частният учител да предоставя своите образователни услуги, както в настоящия случай, на училище или университет като получател на тези услуги?“

Производството пред Съда на Европейските общности

18. По дело C-434/05 писмени становища са представени от Horizon College, правителството на Нидерландия, правителството на Гърция и от Комисията. По дело C-445/05 писмени становища са представени от ответния данъчен орган, от италианското и гръцкото правителства и от Комисията.

19. Заседанията по двете дела са проведени едно след друго на 14 декември 2006 г. По дело C-445/05, г-н Haderer, независимо че е поискал да бъде изслушан, не изпраща представител. Данъчният орган и германското правителство също не са представили устно никакви доводи. Устно становище са изложили гръцкото правителство и Комисията. Същите две страни, както и Horizon College и нидерландското правителство излагат устно становища и по дело C-434/05.

Анализ

Естеството на случаите на освобождаване по член 13, част А от Шеста директива

20. Беше отбелязано, че съществува парадокс в естеството и терминологията на общностния ДДС, който ще се опитаме да изясним по-долу. „Данъчнозадълженото лице“ обикновено не плаща никаква част от данъка. Като се има предвид, че всички стоки и услуги, които придобива, се облагат, то може да получи въпросния данък от това, което начислява на своите клиенти. Ако неговите придобивания са „освободени“, тяхната стойност все пак обикновено съдържа част от ДДС, включена в нея, която не може да бъде приспадната или получена обратно. Казва се даже, че „който схване значението на това, няма да има никакви проблеми с разбирането на ДДС“¹⁴.

21. Независимо че последното твърдение може да изглежда оптимистично, най-малкото за този, който иска да разбере напълно случаите на освобождаване по член 13, част А от Шеста директива, това не означава че си струва по-малко да се разгледа парадоксът, преди да се изследват относимите случаи на освобождаване в техния сегашен контекст.

13 Това изречение е буквално възпроизвеждане на немския оригинал, като самият той е много близо до текста на член 13, част А, параграф 1, буква й) от Шеста директива и поради това може да се преведе според българската версия на същата разпоредба, като „частните уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование“ [неофициален превод].

14 J. Reugebrink и M. E. van Hilten, Omzetbelasting, Deventer, 1997 г., стр. 40, цитирани от B. Terra и J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives, IBFD, 2006 г., том 1, стр. 443.

22. ДДС е общ данък върху потреблението, прилаган (като „данък върху изходящите сделки“) за всяка доставка на стоки или услуги като процент от цената им, независимо че много сделки може да са се състояли по-рано в процеса на производството и дистрибуцията. С него се облага всяка сделка, с приложимия за нея процент, след приспадане на размера на ДДС („предварително наложен данък“), който се отразява директно върху размера на различните компоненти на цената¹⁵.

23. По този начин данъкът се заплаща от крайния потребител, който тъй като не е данъчно задължено по ДДС лице, действащо в това си качество, не прави никаква последваща облагаема операция и нито може да събере данък върху изходяща сделка, нито да приспадне данък по входяща доставка.

24. Що се отнася до случаите на освобождаване от ДДС, може да се направи разграничение между две категории: тези, за които има право на приспадане¹⁶, и тези, за които няма право на приспадане¹⁷.

25. Когато една сделка е освободена с право на приспадане на данъка по входяща сделка, резултатът от това е, че доставката на съответните стоки или услуги е напълно освободена (на този етап) от каквото и да е задължение за ДДС. Когато една сделка е освободена без това право на приспадане, всеки вече платен по входящи сделки, върху елементите от цената, ДДС остава включен в цената.

26. Нека за да илюстрираме това, вземем един хипотетичен пример, при който услуга е доставена на цена от 100 единици (без ДДС), като част от цената на доставката на тази услуга представляват вложения (стоки или услуги), набавени на нетна облагаема цена от 50 единици, и при който приложимата данъчна ставка за ДДС е 20 %.

27. В обикновения случай, когато доставката е облагаема сделка, доставчикът на услугата плаща 60 единици за вложеното в нея, 10 от които са ДДС, а ще иска цена от 120 единици за услугата, от които 20 единици са ДДС. От 20-те единици ще приспадне 10-те единици, които е платил, и ще плати разликата на данъчните власти. Неговият клиент, ако е краен потребител, ще понесе цялото бреме на ДДС от 20 единици. Ако обаче този потребител е друго данъчнозадължено лице, за което услугата е част от цената на по-нататъшна облагаема сделка, бремето от 20 единици отново ще бъде възстановимо от начисления по изходящата сделка данък на неговите собствени клиенти, а цената за него ще бъде само нетната цена от 100 единици.

28. Ако доставката на услугата е освободена сделка с право на приспадане¹⁸, тя няма да води до начисляване на ДДС, но доставчикът на услугата пак ще може да „приспадне“ (т.е. при такива обстоятелства да получи от данъчните власти) платения по входящата сделка данък от 10 единици. Стойността за потребителя, независимо дали е краен потребител или данъчно задължено лице, което прави облагаема последваща доставка, ще бъде само 100 единици.

15 Вж. член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателството на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301) и член 1, параграф 2 от Директива 2006/112. Приспаданията са уредени от членове 17—20 от Шеста директива (членове 167—192 от Директива 2006/112).

16 Отнасят се основно до доставки за клиент в друга държава-членка или страна, която не е член на ЕС и са уредени в членове 14—16 от Шеста директива; вж. също членове 140—166 от Директива 2006/112 (Като изключение от общото правило на някои държави-членки е позволено да запазят „нулева ставка“ за някои определени доставки, което има същия резултат като освобождаването с право на възстановяване).

17 А именно, случаи на освобождаване „на територията на страната“, според член 13 от Шеста директива; вж. също членове 132—137 от Директива 2006/112.

18 Или е доставка с нулева ставка; вж. бележка под линия 16.

29. Ако доставката на услугата е освободена сделка без право на приспадане, доставчикът на услугата ще трябва или да понесе сам тежестта на ДДС за входящите доставки в размер на 10 единици (като с тази сума се намалява печалбата му, ако има такава¹⁹) или което е по-вероятно и доколкото пазарните условия го позволяват, да натовари с него своите клиенти, като увеличи цената на 110 единици, като нито един от елементите ѝ не представлява подлежащ на приспадане ДДС. Във втория случай цената за клиента ще бъде по-висока, ако сделката е била освободена с правото на приспадане, но по-ниска, ако тя не е била изобщо освободена. Ако обаче клиентът е данъчно задължено по ДДС лице, което прави изходяща освободена доставка, стойността ще бъде по-голяма отколкото във всеки друг случай, тъй като няма ДДС, който може да бъде приспаднал или възстановен. Предварително платеният ДДС от 10 единици ще бъде включен в платената цена. И в този случай, нарастването на цената като правило ще се отрази в цената на тези изходящи доставки.

30. Всички случаи на освобождаване по член 13, част А от Шеста директива са случаи на освобождаване без право на приспадане²⁰. Много от тях могат да се отнасят до доставки за краен потребител, за когото по този начин резултатът ще бъде по-ниска цена. Училищното и университетско образование, например, обикновено се предоставя на студенти, които не са данъчнозадължени по ДДС лица и за които образованието не представлява част от цената на каквато и да е последваща облагаема доставка²¹. Това може отчасти да обясни защо освобождаването на доставка от ДДС интуитивно се възприема като „нещо добро“.

31. Това обаче не е така във всички случаи. Професионалното обучение или преквалификацията на персонала, например, могат да бъдат заплатени от работодателя, за когото хонорарът ще бъде част от цената на неговите изходящи доставки. В такива случаи ако приемем, което обикновено е така, че изходящите доставки на работодателя се облагат с ДДС, освобождаването ще доведе до по-висока цена в сравнение с цената, ако предоставянето на обучението беше обложено с ДДС²², а това увеличение ще има отражение върху цената на тези изходящи доставки.

32. Ето защо може да се окаже, че освобождаванията по член 13, част А невинаги са благоприятни от гледна точка на облекчаване бремето на ДДС. Това може да обясни нюансирания подход, който Съдът обикновено възприема при тълкуването на тези случаи на освобождаване. В Решение по дело Комисия/Германия²³, например, Съдът приема по повод член 13, част А, параграф 1, буква и), от една страна, че случаите на освобождаване трябва да се тълкуват стриктно, тъй като те са изключение от общия принцип за облагане с ДДС на всички услуги, предоставяни от данъчнозадължено по ДДС лице²⁴, а от друга страна, че понятието за услуги, тясно свързани с образованието, не предполага специално стриктно тълкуване, тъй като освобождаването има за цел да гарантира, че няма да се попречи на достъпа до възможността за обучение поради увеличената цена, която би се получила, ако тези услуги се облагат с ДДС²⁵.

19 Такива изключения често се отнасят до доставки, осъществявани от организации с нестопанска цел, при които разликата между стойността на входящите облагаеми доставки и цената на освободените изходящи доставки може да съставлява главно или изцяло разходи за персонал или други разходи, попадащи извън приложното поле на ДДС.

20 Тъй като това са случаи на освобождаване на територията на страната; вж. по-горе бележка под линия 17. Що се отнася до съотношението между двата вида случаи на освобождаване, вж. неотдавнашното Решение от 7 декември 2006 г. по дело Eurodental (C-240/05, Recueil, стр. I-11479, точки 23 и сл.) и заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по същото дело, точки 24 и сл.

21 Тъй като се заплащат такси, учебното заведение често ще сключва договори с родители за предоставяне на обучение на техните деца, но резултатът ще е същият.

22 Вж. точка 29 по-горе.

23 Решение от 20 юни 2002 г. (C-287/00, Recueil, стр. I-5811).

24 Вж. точка 43 и посочената там съдебна практика; вж. по-ново Решение от 14 декември 2006 г. по дело VDP Dental Laboratory (C-401/05, Recueil, стр. I-12121, точка 23).

25 Вж. точка 47 и посочената там съдебна практика.

33. Струва ми се, че във всеки случай тълкуването на случаите на освобождаване трябва да се осъществява внимателно. Независимо от принципа, че изключенията от една обща норма трябва като правило да се тълкуват стриктно, в случая нито систематически стриктно, нито систематически разширително тълкуване не изглеждат непременно подходящи. Последствията за публичните финанси и за личния бюджет на хората не винаги могат да се предвидят автоматично. Нито въпросът дали цената на достъпа до услуга нараства в резултат на облагането следва да се използва като точен критерий за определяне дали освобождаването е приложимо. Изглежда неизбежно цената на достъпа до практически всяка освободена услуга да включва поне някаква част неподлежащ на приспадане предварително платен ДДС. Все пак очевидното намерение за облекчаване на данъчното бреме за частните потребители на различни социални услуги, предоставяни често от публични или благотворителни структури²⁶, може да даде полезни насоки за тълкуването на случаите на освобождаване даже ако то не може да бъде решаващо за тяхното определяне.

34. Би могло да се има предвид също, че през 2000 г. Комисията приема, че „нарастващата приватизация на дейности, които традиционно са от изключителната компетентност на публичния сектор е довела до по-големи нарушения на конкуренцията между освободени, необлагаеми и облагаеми услуги. Системата на ДДС за такива услуги се нуждае от модернизирание, което да отчете всички засегнати интереси, по-специално тези на ползвателите на тези услуги. [...] Случаите на освобождаване без право на приспадане, за социални, образователни, културни или други дейности, също се нуждаят от преразглеждане, за да се провери дали отговарят на съвременните нужди“²⁷.

35. До момента по това известие няма развитие²⁸. Отговорите на въпросите, поставени по настоящите дела, трябва все пак да бъдат намерени в една в известна степен мъглява законодателна среда, характеризираща се освен това с напрежение между тенденцията за фискална хармонизация на общностно ниво и желанието за индивидуален данъчен контрол от страна на всяка държава-членка²⁹.

36. Съдът отбелязва също, *inter alia* в Решение по дело Комисия/Германия, че случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива представляват отделни понятия на общностното право, чиято цел е да бъдат избегнати различията при прилагането на системата на ДДС в различните държави-членки³⁰, и че целта на член 13, част А не е да бъде освободена всяка дейност, осъществявана в обществен интерес, а само тези, които са подробно изброени и описани в него³¹.

26 Изброяването на случаите на освобождаване в член 13, част А не е систематично, но е направено с намерението да обхване, според обяснителната записка към предложението на Комисията за Шеста директива, „тези вече съществуващи в повечето държави-членки случаи на освобождаване“ (Бюлетин на Европейските общности, притурка 11/73, стр. 16). Списъкът, първоначално предвиден в член 14 от предложението, е значително променен при разглеждането в Съвета.

27 Известие на Комисията до Съвета и до Европейския парламент: Стратегия за подобряване на действието на системата на ДДС в контекста на вътрешния пазар (СОМ (2000) 348 окончателен, приложение, точка 2.1).

28 Дори и да е имало, известието е по-късно по време от фактите, които са в основата на преюдициалните въпроси, поставени на Съда по тези две дела.

29 Както отбелязва Икономическият и социален комитет: „Обстоятелството, че концепция, възприета по принцип преди тридесет и три години, която както тогава, така и сега е все още като че ли също толкова далеко от осъществяване, е обвинение срещу държавите-членки. Историята на ДДС законодателството в Европа е списък от провали, не на Комисията, която действа с похвална последователност и неотслабващи усилия в опитите си да постигне напредък, а на държавите-членки, които непрекъснато спъват тези усилия.“ (Становище на Икономическия и социален комитет относно стратегията за подобряване на действието на системата на ДДС във вътрешния пазар (ОВ С-193, 2001 г., стр. 45, точка 3.1.2).

30 Вж. точка 44 и цитираната там съдебна практика. Вж. по-ново Решение от 7 декември 2006 г. по дело Комисия/Гърция (С-13/06, Recueil, стр. I-11563, точка 9).

31 Вж. точка 45 и цитираната там съдебна практика. Вж. по-ново Решение по дело Eurodental, посочено в бележка под линия 20, точка 43.

37. Като държа сметка за всички изложени по-горе съображения, все пак ще се опитам да дам възможно най-ясното тълкуване на действителното съдържание на разглежданите случаи на освобождаване. Струва ми се, че този подход най-добре обслужва интересите на хармонизацията в Общността и правната сигурност.

Прилики и разлики между двата случая

38. Има ясни обективни различия между положението на Horizon College и това на г-н Haderer. Освен това тези различия ясно показват, че положението на Horizon College трябва да се разглежда в светлината на член 13, част А, параграф 1 буква и), а на г-н Haderer — в светлината на член 13, част А, параграф 1 буква й). Услугата, предоставяна от Horizon College на други учебни заведения, не може да попадне в приложното поле на член 13, част А, параграф 1, буква й) като „частни уроци, давани от преподавателски кадри“. Нито пък г-н Haderer е организация, „определена от съответната държава-членка“ като имаща образователен предмет на дейност по смисъла на член 13, част А, параграф 1, буква и) (независимо че не може да се твърди, че физически лица не могат никога да попаднат в тази категория³²).

39. Все пак независимо от тези различия, има някои прилики, които следва да бъдат разгледани.

40. С оглед на разглежданите нормативни разпоредби двете групи случаи на освобождаване изискват съвместно разглеждане, доколкото това е възможно. Те не само попадат в една и съща широка категория случаи на освобождаване в обществен интерес, но и се отнасят до същата по-тясна категория услуги, свързани с образованието и частните уроци. Би могло да се заключи, че букви и) и й) имат за цел да регламентират, като се допълват взаимно, всички случаи на освобождаване в тази област³³.

41. За по-специфични случаи, възможната пречка за освобождаването и в двата случая е съществуването на учебно заведение посредник. Ако същите преподаватели от Horizon College преподават на същите обучавани в рамките на дейността на Horizon College, освобождаването би било очевидно. Обстоятелството, че те го правят в рамките на подпомагане на друго училище, премахва тази очевидност. Същата логика се отнася и за случая на г-н Haderer. Ако той беше предоставял преподавателски услуги частно и в преки отношения с обучаваните, в частни помещения (независимо дали негови или техни), не би имало проблеми. Фактът, че преподаването се осъществява в центрове за обучение на възрастни, създава този проблем.

42. От тази гледна точка ми се струва важно, на първо място, и в двата случая да се разгледа естеството на предоставяната услуга и качеството на получателя на услугата, за да може да се постигне последователно тълкуване. След това ще изследвам някои допълнителни аспекти, характерни за всеки отделен случай.

Естеството и получателят на предоставяната услуга

43. Един от възможните анализи би бил да се приеме въз основа на описаните в акта за препращане обстоятелства, че както Horizon College, така и г-н Haderer предоставят услуга само на съответното учебно заведение посредник, а не на обучаваните в тези заведения. Обучаваните са били в договорно или подобно на него отношение само с учебното заведение посредник. Договорите на Horizon College за поставяне на разположение на преподаватели предвиждат, че учебното заведение посредник контролира и носи отговорност за преподаването,

³² Вж. Решение от 11 август 1995 г. по дело Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, стр. I-2341) и Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg (C-216/97, Recueil, стр. I-4947, по-специално точки 14—19).

³³ Сравни Решение от 10 септември 2002 г. по дело Kügler (C-141/00, Recueil, стр. I-6833, точка 36) относно различни видове медицински грижи, освободени въз основа на член 13, част А, параграф 1, букви б) и в).

осъществявано от поставените на разположение преподаватели. В случая на г-н Haderer не е уточнено какъв е обемът на контрола, осъществяван от центровете за обучение, върху неговото преподаване, но от описаните договорености за заплащането изглежда ясно, че обучаваните са заплащали на центъра за неговите услуги, точно по същия начин както ако той беше нает на работа, и че следователно могат да имат претенции само спрямо центъра, във връзка с качеството на тези услуги.

44. При този анализ услугите, свързани с обучение, които обучаваните са получавали, са им били предоставяни от заведенията посредници, независимо че обучението е било осъществявано конкретно от служители на Horizon College и от г-н Haderer. Обратно, услугата, която Horizon College и г-н Haderer са предоставяли на заведението посредник, не е била обучение или преподаване *per se*, тъй като обучаваните, а не заведенията са получавали такова обучение или преподаване. Услугата е била по-скоро поставяне на разположение на лица (персонал или в случая на г-н Haderer — него самия), за да бъде дадена възможност на заведенията посредници да предоставят обучение или уроци на обучаваните в тях лица.

45. Поради това такава услуга не може да бъде освободена като „обучение“ или „частни уроци“ по смисъла на член 13, част А, параграф 1, съответно букви и) или й).

46. Комисията предлага друг анализ, който прави разграничение между двете положения.

47. Според нея услугата, предоставяна от Horizon College, е поставяне на разположение на персонал на заведението посредник — услуга, която не попада в приложното поле на член 13, част А, параграф 1, буква и) или на някой друг случай на освобождаване³⁴. Дейността на г-н Haderer обаче може да бъде поставена в категорията даване на частни уроци по смисъла на буква й), тъй като той лично дава частни уроци. Получателят на услугата не е уточнен в текста за освобождаването за разлика от някои други случаи на освобождаване. Следователно той е без значение от тази гледна точка. Букви и) и й) се допълват по същество, като са предвидени да обхванат цялата съвкупност от случаи на освобождаване за дейности, свързани с образованието — и) за юридическите лица, а й) за физическите лица.

48. Анализът на Комисията за положението на Horizon College се споделя в основни линии от гръцкото и нидерландското правителства. Horizon College обаче набляга на целта да не бъде увеличавана цената на обществена или благотворителна услуга³⁵. Той изтъква, че цената в крайна сметка се заплаща от данъкоплатеца и че самото преподаване се предоставя пряко на обучаваните от преподавателите, а не от заведенията, които ги наемат. Заведението посредник не би могло да изпълни законните си задължения по отношение на обучаваните без преподавателите на Horizon College. Щом като преподаватели предоставят обучение на обучавани, независимо дали са наети от заведението, в което те всъщност преподават или от друго заведение, което ги поставя на разположение, услугата по поставяне на разположение на преподавателите попада в понятието обучение от гледна точка на целите на член 13, част А, параграф 1, буква и).

49. Що се отнася до мен, обаче, в това отношение съм съгласна с гръцкото и нидерландското правителства и с Комисията. Когато едно образователно заведение поставя преподаватели на разположение на друго такова заведение, където те обучават обучаваните в последното учебно заведение според неговите указания и на негова отговорност, поставянето на разположение, осъществено от първото заведение, не е предоставяне на „образование“, а на обучаващ

34 Независимо че Комисията не сочи изрично буква к), цитирана по-горе в точка 6, която е единственото освобождаване за предоставяне на персонал, изглежда ясно, че разглежданото подпомагане не отговаря на условията да бъде осъществено от религиозна или философска институция или с оглед на духовно подпомагане.

35 Освен на Решение от 11 януари 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-76/99, Recueil, стр. I-249) и на Решение по дело Комисия/Германия, посочено в точка 32 по-горе, Horizon College се позовава на Решение по дело Kügler (точка 29), посочено в бележка под линия 33, и на Решение от 21 март 2002 г. по дело Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, стр. I-3293, точка 19).

персонал. И както Комисията посочи по време на съдебното заседание, „образованието, професионалното обучение или преквалификацията“, която обучаваните получават в учебно заведение, не е само това, което се предоставя от преподавателите от собствените им знания и умения. То включва по-скоро цялата рамка от възможности, обучение, учебни материали, технически средства, политика на образованието и организационна инфраструктура в рамките на конкретно учебно заведение, в което работят тези преподаватели.

50. Наистина, може да изглежда парадоксално, че когато доставчик получава само точно толкова, колкото му струва нещо, което попада извън приложното поле на ДДС (а именно заплатите, изплащани на служителите), без самият той да добавя каквато и да е допълнителна стойност, сделката би трябвало да се обложи с данък „върху добавената стойност“. Освобождаването от ДДС обаче не гарантира, както видяхме, освобождаване от парадокси. Нещо повече, много или повечето от тези, които осъществяват облагани с ДДС услуги, имат разходи за заплати, които те не могат да приспаднат или да не вземат предвид при изчисляване на ДДС, което фактурират впоследствие, така че не би било справедливо само доставчиците на персонал да могат да го правят. А и много или повечето случаи на поставяне на разположение на персонал са с цел реализиране на печалба и в конкуренция с други такива доставки, така че не би било справедливо да бъдат освободени само тези, които не реализират печалба.

51. Що се отнася до положението на г-н Haderer обаче смятам, че е по-трудно да бъде приет анализът на Комисията, колкото и той да ми харесва.

52. Струва ми се, на първо място, че това положение се изключва от нормалния прочит на текста на член 13, част А, параграф 1, буква й) освен може би в текста на немски език — обстоятелство, което може би е довело до акта за препращане.

53. Може би на немски изразът „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ може да се тълкува като отнасящ се до всяко преподаване, осъществявано от учител, който не е от наетия персонал на образователно заведение.

54. В текстовете на другите езици, на които Шеста директива първоначално е била приета обаче, описаната услуга очевидно е даване на частни уроци³⁶ и това определение трябва според мен да надделее над само частично различаващо се словесно изразяване в текста на само един език.

55. Най-типичното положение, което се има предвид, е без съмнение това на индивидуалните уроци, давани от учител в неговия или на обучавания собствен дом. Приемам все пак, че обучението, предоставяно на групи от лица, може да попадне в рамките на това определение, че не е необходимо договорното отношение да бъде между учителя и индивидуалния обучаван (както Комисията посочи, договорът може да бъде също с родителите на обучавания) и че помещенията, в които се предоставя обучението, не са определящи.

56. Не смятам обаче, че обучението, предоставяно на клас от обучавани под егидата на учебно заведение, организирано от това учебно заведение в неговите помещения и на негова отговорност, може да бъде обхванато от тази дефиниция особено когато финансовите и договорните отношения се водят независимо от учебното заведение, от една страна, с обучавания, и от друга страна, с обучаващия. Както отбелязва италианското правителство, понятието за частни уроци в обичайния му смисъл просто не може да включва този вид отношения³⁷.

36 „[T]uition given privately by teachers“ на английски; „privattimer givet af undervisere“ на датски; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants“ на френски; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale“ на италиански; „privelessen die particulier door docenten worden gegeven“ на нидерландски.

37 Вж. също Решение на френския Conseil d'État (Върховен административен съд) от 26 януари 2000 г. по дело 169 626 (Revue de droit fiscal № 47, 2000 г., стр. 1553), и по-специално становището на г-н Goulard, commissaire du gouvernement.

57. Колкото до твърдението на Комисията, че член 13, част А, параграф 1, буква й) би трябвало да се тълкува в смисъл, че той е създаден, за да обхваща всички частни уроци, давани на обучавани от самостоятелно действащи учители, които не попадат в приложното поле на буква и), независимо дали са давани в рамките на частно отношение или в учебно заведение, не мисля, че това се потвърждава от текста, нито от подготвителните работи за тези разпоредби.

58. В първоначалното предложение за Шеста директива³⁸ освобождаването на услугите, свързани с образованието, има следното съдържание:

„предоставянето на услуги и доставката на стоки, свързани с тях, имащи образователна цел или пряко свързани с образованието или професионалното обучение или преквалификация, от:

- публичноправни субекти или
- частни учебни заведения, които се наблюдават от компетентните публични органи и на които е разрешено да подготвят ученици с оглед получаване на диплома от училище или университет или професионална квалификация, призната или одобрена от държавата.“
[неофициален превод]

59. Тази формулировка, независимо че се различава от член 13, част А, параграф 1, буква и), във вида, в който в крайна сметка е приет, изглежда че има по същество същия обхват и безспорно съвпада със сегашното желание да бъдат освободени публичното и одобреното от публичната власт образование, но да бъдат обложени другите услуги, свързани с образованието в частния сектор.

60. В първоначалното предложение няма предишен вариант на сегашния текст на буква й). Сега съществуващият е добавен в Директивата на един относително късен етап без никакви (документирани) предварителни коментари и така „не е натоварен с доказуема законодателна история“³⁹.

61. За да бъдат освободени услугите на индивидуалните учители по начина, по който твърди Комисията, би било относително просто да се добави посочване на тези учители в буква и). Фактът, че това не е направено, може сам по себе си да не е решаващ, но различията между изразите на буква и) и буква й) предполагат, че последната (която се отнася единствено до частните уроци, обхващащи училищното или университетско образование без професионалното обучение или преквалификация, и не се отнася до тясно свързани с тях доставки) е създадена като ограничено изключение от принципа на облагане на всички доставки, свързани с образованието, които не са обхванати от буква и). При положение че това е така, аз съм на мнение, че с оглед на ясното, сигурно и хармонизирано тълкуване, тя би трябвало да се тълкува сама за себе си, а не като допълнение към буква и).

62. Наясно съм, че изводът до който стигнах по този начин, може да не изглежда напълно задоволителен. Изглежда абсурдно услугите на учител да бъдат освободени от ДДС, ако той ги предоставя пряко на обучавани или ако е нает от учебно заведение, но не ако договаря самостоятелно с учебно заведение да преподава на обучавани, особено от гледна точка на целта да не се затруднява достъпът до образованието чрез увеличаването на цената му с ДДС. Би могло да се спори дали положение като това на г-н Haderer не попада в празнота между две

38 Посочено в бележка под линия 26, член 14 А, параграф 1, буква и) от предложението.

39 В. Terra и J. Kajus, A Guide to the Sixth VAT Directive, IBFD, 2006 г., том А, стр. 604 и 605.

разпоредби в правото, които взети заедно изглеждат предназначени да го уредят. Нещо повече, би изглеждало несправедливо, ако г-н Haderer би се оказал задължен с данъчно бреме, което би трябвало да бъде поето, ако изобщо трябва да бъде поето, от централните за обучение на възрастни, за които той е работил.

63. Срещу тези възражения обаче могат да бъдат направени много контравъзражения.

64. Вече отбелязах, че списъкът със случаите на освобождаване в член 13, част А, параграф 1 за съжаление не е систематизиран, така че не могат да бъдат правени изводи въз основа на намерението на законодателя във връзка с един случай на освобождаване за друг случай на освобождаване. Ако обаче не е съществувало намерение поставянето на обучаващ персонал на разположение на учебно заведение да бъде освободено като „образование, [...] професионално обучение или преквалификация“, няма непременно основание да се предполага, че е съществувало намерение, предоставянето на услугата индивидуално обучение на такова заведение да бъде освободено като „частни уроци“. Ако е имало такова намерение, струва ми се, че би било необходимо изясняване на съдържанието на този случай на освобождаване.

65. Нещо повече, от практическа гледна точка изглежда вероятно видът споразумение, сключено от лице в положението на г-н Haderer, да е по-скоро алтернатива (по каквато и да е причина) на трудов договор със съответното учебно заведение, отколкото алтернатива на частно споразумение с индивидуални обучаващи. Действително, ако втората хипотеза беше вярна, учебното заведение би могло да се разглежда като предоставящо услуга на учителя, а не обратното. Струва ми се все пак, че за същото чисто възнаграждение и печалба трудов договор би могъл да доведе до по-големи разходи за учебното заведение (като социални плащания и други удържки или бремето на различни други задължения, наложени или понасяни от работодателя по отношение на неговите работници или служители), отколкото договор с независим доставчик на услуги, който не е данъчнозадължено по ДДС лице.

66. В този случай облагането на предоставянето на услугата с ДДС може да не доведе непременно до увеличаване на стойността на образованието повече отколкото прибягването до по-традиционния трудов договор за наемане на работа. След като целта да не се увеличава цената на достъпа до образование трябва да бъде взета предвид⁴⁰, това съображение може би трябва да се съпостави с други, които са срещу допускането на укриване или избягване на разходи за оправдана социална защита. В крайна сметка въпросът дали е желателно да се прибягва до независими (под)изпълнители, вместо да се използват трудовите договори, не следва да се разглежда в никакъв случай в светлината на прилагането или неприлагането на освобождаване от ДДС, чиято основна цел е да се облекчи бремето за потребителите на някои видове услуги, за които се смята, че са от обществен интерес.

67. И макар че със сигурност би било жалко г-н Haderer да понесе бреме, което не би трябвало да носи, ролята на този Съд не е да определя изхода на националните процедури, а да тълкува общностното право, така както трябва да бъде прилагано. Може би все още дори на този етап е възможно г-н Haderer да е в състояние да събере със задна дата всички данъци, които е трябвало да начисли на учебните заведения, в които е работил.

⁴⁰ Уместно е да се припомни все пак, че ако обучението, предоставяно от заведение, в което учител като г-н Haderer предоставя услугите си, е освободено, неговата стойност вече ще включва ДДС, което не може да бъде възстановено за различни входящи сделки (образователно оборудване и материали като например глина), но няма да има, с оглед целта на член 13, част А, ДДС върху евентуалната печалба, получена от заведението.

68. В светлината на изложените по-горе съображения аз съм на мнение, че поставянето на разположение на преподавателски персонал като този, поставен на разположение от Horizon College, не трябва да се разглежда като „образование“ по смисъла на член 13, част А, параграф 1, буква и) от Шеста директива, а преподавателските услуги от вида на тези, предоставяни от г-н Haderer, не трябва да се разглеждат като „частни уроци, давани от преподавателски кадри“, по смисъла на член 13, част А, параграф 1, буква й).

69. Сега ще разгледам характерните за всяко едно от делата въпроси.

Дело C-434/05 Horizon College: услуги тясно свързани с него

70. Член 13, част А, параграф 2, буква и) от Шеста директива освобождава не само образованието и професионалното обучение, но също и доставките на стоки или услуги, тясно свързани с него. Съдът е определил акцесорната услуга от този вид като услуга, „която не представлява цел сама за себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика“⁴¹.

71. Horizon College и Комисията изтъкват, че поставянето на преподавателски персонал от едно учебно заведение на разположение на друго по принцип представлява предоставяне на услуга, тясно свързана с образованието. Ако обучаваните получават образование или професионално обучение от учебно заведение и това заведение страда от временен недостиг на квалифицирани преподаватели или инструктори, то ползата от полученото образование или обучение ще бъде много по-голяма от поставянето на разположение на квалифициран персонал от друго такова заведение.

72. Този начин на разглеждане на въпроса веднага изглежда толкова очевидно правилен от гледна точка на здравия разум, че наистина са необходими много сериозни доводи, за да бъде той отхвърлен. Гръцкото и нидерландското правителства изтъкват доводи в подкрепа на тяхното становище, че поставянето на разположение на персонал от Horizon College не може да бъде освободено на това основание, но аз не мисля, че тези доводи са достатъчно убедителни.

73. И двете правителства изтъкват, че освобождаването е изключено, защото въпросното поставяне на разположение (на преподавателски персонал от Horizon College) не е осъществено за получателя на образованието или професионалното обучение (обучаваните), а за доставчика на тази главна услуга (другото учебно заведение). Нидерландското правителство добавя, че поставянето на разположение на персонал не е свързано с предоставянето на обучение или професионално обучение от Horizon College на неговите собствени ученици. Ето защо то не е „тясно свързано“ нито с основната освободена услуга, доставена на обучаваните в другото учебно заведение, нито с основната освободена дейност на Horizon College.

74. Нидерландското правителство сочи по-специално няколко решения⁴² в подкрепа на становището си, че основно за да бъде определена като „тясно свързана“, доставката трябва да бъде направена в рамките на същото отношение доставчик/получател както основната освободена доставка. В нито едно от тези дела обаче Съдът не изглежда да е основал логическите си разсъждения на такъв критерий. В Решение по дело Card Protection Plan, например, Съдът даже не изследва въпроса за съществуването на „свързана услуга“⁴³, а в Решение по дело Комисия/Германия, въпреки че двете услуги (университетско образование за

41 Вж. Решение от 1 декември 2005 г. по дело Ygeia (C-394/04 и C-395/04, Recueil, стр. I-10373, точка 19 и цитираната там съдебна практика).

42 Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP (C-349/96, Recueil, стр. I-973), Решение по дело Комисия/Франция, посочено в бележка под линия 35, Решение по дело Комисия/Германия, посочено в бележка под линия 23, Решение от 3 март 2005 г. по дело Arthur Andersen (C-472/03, Recueil, стр. I-1719 и Решение по дело Ygeia, посочено в бележка под линия 41.

43 Вж. по-специално точки 22–24 от Решението.

студенти и изследователска дейност, осъществявана от университетите срещу заплащане) очевидно са предоставяни на различни ползватели, Съдът основава логическите си изводи на обстоятелството, че изследователската дейност изобщо не е необходима за предоставяне на обучението⁴⁴.

75. Нещо повече, още в Решение по дело Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵ Съдът приема, че по принцип когато организация, която предоставя услуги, свързани с грижите за деца, освободени въз основа на член 13, част А, параграф 1, буква ж) или буква з) от Шеста директива, предлага като алтернатива и услугата да посредничи между други лица, предоставящи услуги, свързани с грижата за деца, и лица, търсещи такива услуги, тази отделна посредническа услуга може да бъде определена като „тясно свързана“ с грижата за деца дори ако организацията в този случай не предоставя самата услуга грижи за деца на тези частни лица, ползватели на услугата.

76. В това решение Съдът обаче ясно посочва, че за да може да се ползва освобождаването, трябва да бъдат изпълнени няколко условия.

77. В тази връзка е уместно да се спомене становището на гръцкото правителство, че поставянето на разположение на персонал, осъществено от Horizon College, трябва да бъде прието за подлежащо на облагане, тъй като Съдът не разполага с достатъчно информация, за да се увери дали то наистина спада към случаите на освобождаване.

78. Въпросът, зададен на Съда обаче, е „дали поставянето на разположение, срещу заплащане на преподавател, на учебно заведение, на чиято отговорност той временно изпълнява преподавателски функции“, *по принцип* може да бъде определено като услуга, тясно свързана с образованието или квалификацията по смисъла на член 13, част А, параграф 1, буква и). Според мен така определената услуга попада в тази категория. Като краен анализ *всъщност* тя се определена като такава само ако отговаря на определен брой условия — въпрос, който трябва да бъде разрешен от съответния национален съд. Обстоятелството, че този Съд няма на разположение цялата необходима информация, за да формира становището си, не му позволява да реши, че услугата не може да бъде освободена, нито е пречка да даде указания относно начина, по който тези условия могат да бъдат спазени.

79. Тези условия следват от самия текст на Шеста директива, така както е разяснен с Решение по дело Stichting Kinderopvang Enschede.

80. На първо място, тъй като главната услуга, с която разглежданата доставка е тясно свързана, е обучението, предоставяно не от самия Horizon College, а от заведението посредник, самото това обучение трябва да отговаря на условията за освобождаване съгласно член 13, част А, параграф 1, буква и)⁴⁶. То трябва по-специално да бъде „детско или младежко образование, училищно или университетско образование, професионално обучение или преквалификация“ [неофициален превод] и трябва да бъде „осъществявано от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава-членка за организации със сходен предмет на дейност“ [неофициален превод].

⁴⁴ Вж. по-специално точка 48 от Решението.

⁴⁵ Решение от 9 февруари 2006 г. (C-415/04 Recueil, стр. I-1385).

⁴⁶ Вж. Решение по дело Stichting Kinderopvang Enschede, точки 21—23 и диспозитива.

81. На второ място, поставянето на разположение на персонал трябва да бъде „основно за освободената сделка“, според текста на член 13, част А, параграф 2, буква б), първо тире. Това означава, че за да бъде приспособена формулировката от Решение по дело *Kinderopvang Enschede*⁴⁷, то трябва да бъде от такъв характер или качество, че заведението посредник да не може да бъде сигурно, че ще получи услуга със същото качество без поставянето на разположение на преподавателския персонал от *Horizon College*.

82. С оглед на това, както беше посочено от нидерландското правителство, националният съд трябва да реши дали агенция за наемане на персонал или друг доставчик на персонал (чиито услуги се облагат с ДДС) може да достави услуга със същото качество. Възможно е, например, методите за подбор на персонал и методите на обучение на *Horizon College* да са такива, че да бъде гарантирано изключително високо ниво на преподавателския състав, или агенция да бъде по начало в по-добра позиция, за да предостави временен персонал в много кратък срок. Такива и други фактори, свързани с качеството на предоставяната услуга, трябва да бъдат преценени от компетентния съд.

83. На трето място, в съответствие с член 13, част А, параграф 2, буква б), второ тире, основната цел не трябва да бъде получаване на допълнителен доход чрез сключване на сделки, които са в пряка конкуренция с тези на търговските предприятия, задължени да плащат ДДС. В това отношение, както сочи нидерландското правителство, може да се окаже недостатъчно да се установи, че *Horizon College* е получило плащане само на стойността на заплатите и другите разходи, свързани с наемането на поставените на разположение учители. Ако не беше поставил учителите на разположение на други заведения, на *Horizon College* сигурно щеше да се наложи да плати поне техните заплати. Съдът не разполага с данни дали въпросните учители са били назначени на непълно работно време от *Horizon College* и поставени на разположение, за да бъде оказана помощ някъде другаде, за да бъде запълнена седмичната им програма, или по време на разглежданите периоди техните услуги просто не са били търсени в рамките на *Horizon College*. При всички положения сделката е осигурила допълнителен приход (даже освен това допълнителна печалба или намалена загуба), независимо че е възможно да не са били реализирани никакви свързани с нея печалби освен разходите за въпросния персонал. Нужна е допълнителна информация, за да се определи дали това е била основната цел на споразумението за поставяне на разположение на персонал или е просто свързан с него резултат.

84. На четвърто място, би трябвало да се отбележи, че държавите-членки имат право да поставят други условия за освобождаването, съгласно член 13, част А, параграф 2, буква а) от Шеста директива⁴⁸. Налагането на такива допълнителни условия не е споменато в настоящото производство, така че може да се предположи, че нито едно от тях не се прилага. Ако обаче такива условия са поставени въз основа на тази разпоредба, тяхното спазване трябва да бъде точно проверено от националният съд.

85. И накрая във връзка с третия въпрос на *Hoge Raad*, необходимо е, разбира се, поставянето на разположение на персонал да бъде направено от структура или организация, посочена в член 13, част А, параграф 1, буква и). Изглежда че по делото не се спори, че *Horizon College* е такава организация.

⁴⁷ Вж. точки 25—28 и диспозитива.

⁴⁸ Вж. точка 6 по-горе.

Дело C-445/05 Haderer: училищно или университетско образование

86. В писменото си становище до Съда ответните данъчни органи изтъкват възражение конкретно по отношение на освобождаването в случая на г-н Haderer. Те твърдят, че неговото преподаване по грънчарство, керамика и „подпомагане за подготовката за училище“ не отговаря на „училищно и университетско образование“, така както е определено в различни национални разпоредби. По-конкретно, то не отговаря на предварително определена програма, която е задължителен елемент на такова образование.

87. Вече достигнах до извода, че преподаването на г-н Haderer не може в никакъв случай да бъде освободено. Струва ми се важно обаче да изясня, че то не би трябвало да се изключва на основанието, изтъкнато от данъчните органи.

88. Самата препращаща юрисдикция е убедена, че областите, обхванати от преподаването, всъщност изглежда, че представляват „училищно или университетско образование“ и е трудно тази преценка да бъде оспорена. От една страна, „подпомагането за подготовката за училище“ трябва по дефиниция да попадне в тази категория. От друга страна, обучението по керамика или грънчарство е много разпространено в училищата в цяла Европа. Независимо че може би не е точно академична дейност в съвсем тесен смисъл, такова обучение не по-малко развива ръчни и артистични способности като тези, които обикновено са цел на училищното образование.

89. Съдържанието на понятието за училищно или университетско образование по смисъла на разпоредбата за освобождаването трябва да получи общностно определение⁴⁹. Според мен това определение би трябвало да бъде относително широко. В противен случай много видове частни уроци, целящи да осигурят подпомагане на децата в училище, могат да се окажат обложени с ДДС, противно на очевидната цел на освобождаването. Би трябвало, разбира се, да има разделителна линия между освободените частни уроци и чисто развлекателните дейности без образователна стойност, но всеки предмет или дейност, за която обикновено има часове в училищата или в университетите, трябва според мен да попадне в приложното поле на освобождаването, независимо от това дали отговаря на точно определена програма или учебен план.

90. Нещо повече, изглежда от основно значение и неизбежно, че изразът „училищно и университетско образование“ трябва да има едно и също значение в букви и) и й). Ако бъдат възприети доводите на данъчните органи, някои видове обучение и квалификация, предоставяни понастоящем в публичните учебни заведения, по този начин ще бъдат изключени от случаите на освобождаване по буква и) с твърде несигурни резултати.

Заключение

91. Ето защо смятам, че Съдът би трябвало да отговори по следния начин на въпросите, поставени от Hoge Raad по дело C-434/05:

- „Член 13, част А параграф 1, буква и) от Шеста директива на Съвета 77/388 ЕИО трябва да се тълкува в смисъл, че временното поставяне на разположение на преподавател на учебно заведение, за да предоставя преподавателски услуги на отговорност на това заведение, не представлява предоставяне на образование или професионална квалификация или преквалификация, но по принцип представлява доставка на услуга, тясно свързана с тях.

⁴⁹ Разбира се, има някои решения относно понятието обучение и квалификация във връзка със забраната за дискриминация от гледна точка на достъпа до тези услуги, но те може да не бъдат изцяло приложими в областта на освобождаванията от ДДС.

- За да може да се ползва освобождаването от ДДС въз основа на тази разпоредба, въпросната доставка трябва да бъде направена от структура или организация като посочените в същата разпоредба и трябва да отговаря на изискванията на член 13, част А, параграф 2, буква б) от същата директива, както е изяснено от Съда в Решение по дело Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04), и когато са приложими — на условията по член 13, част А, параграф 2, буква а).“
92. По дело C-445/05 смятам, че Съдът трябва да отговори на Bundesfinanzhof по следния начин:
- „Член 13, част А, параграф 1 буква й) от Директива 77/388/ЕИО трябва да се тълкува в смисъл, че понятието частни уроци, давани от преподавателски кадри, не включва положение, при което самостоятелно нает учител сключва с учебно заведение договор за предоставяне на обучение на обучавани в курсове, организирани от това заведение, в неговите помещения и на негова отговорност, за което заведението, а не учителят получава заплащане от обучаваните.“