

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 8ης Μαρτίου 2007¹

1. Δύο από τις απαλλαγές του ΦΠΑ που προβλέπει η έκτη οδηγία² αφορούν, κατ' ουσίαν, την εκπαίδευση και τις στενά συνδεδεμένες με αυτή υπηρεσίες που παρέχονται από εκπαιδευτικά ιδρύματα, καθώς και τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς.

2. Οι δύο υπό κρίση αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως θέτουν το ερώτημα αν οι απαλλαγές αυτές χωρούν στην περίπτωση, αφενός, της αποσπάσεως εκπαιδευτικών από ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα σε άλλο και, αφετέρου, της δραστηριότητας ανεξάρτητου εκπαιδευτικού που παραδίδει μαθήματα εντός εκπαιδευτικού ιδρύματος.

Η έκτη οδηγία

3. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας³, οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται σε ΦΠΑ.

4. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται όποιος «ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο», οικονομική δραστηριότητα, έννοια που, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες των παρεχόντων υπηρεσιών⁴.

5. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, ως παροχή υπηρεσιών νοείται «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών [...]»⁵. Συνεπώς, δεν υφίσταται κατάλογος

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιομορφή φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, τροποποιηθείσα πολλακώς). Η έκτη οδηγία καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2007, ήτοι μετά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των υπό κρίση υποθέσεων. Αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), της οποίας σκοπός είναι, σύμφωνα με την τρίτη αιτιολογική σκέψη της, η αναδιάρθρωση και η αναδιאτύπωση —κυρίως— της έκτης οδηγίας, χωρίς αυτό να συνεπάγεται καταρχήν ουσιώδεις αλλαγές στην ισχύουσας νομοθεσία. Ο μικρός αριθμός των ουσιαστικών τροποποιήσεων, ωστόσο, δεν έχει επιπτώσεις στα υποβληθέντα στο πλαίσιο των υπό κρίση υποθέσεων ερωτήματα.

3 — Βλ., επίσης, άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.

4 — Βλ., επίσης, άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

5 — Βλ., επίσης, άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

υποκείμενων στον ΦΠΑ υπηρεσιών, αλλά από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχεία γ' και ε', που αναφέρεται στον τόπο παροχής ορισμένων υπηρεσιών, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που αφορούν τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες και την απόσπαση προσωπικού καταρχήν φορολογούνται⁶.

6. Ωστόσο, το άρθρο 13, Α («Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος»)⁷ προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι:

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

ια) τη διάθεση προσωπικού από θρησκευτικά ή φιλοσοφικά ιδρύματα για τις προβλεπόμενες στις περιπτώσεις β', ζ', η'⁸ και θ' δραστηριότητες και για σκοπούς πνευματικής αρωγής·

[...]

«1. [...] τα κράτη μέλη απαλλάσσουν [...]:

[...]

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

2. α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχεία β', ζ', η', [θ'], ιβ', ιγ' και ιδ'⁹ εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσότερων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

— οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική

6 — Βλ. επίσης, αντιστοίχως, άρθρα 52, στοιχείο α', και 56, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112.

7 — Βλ., επίσης, άρθρα 132 έως 134 της οδηγίας 2006/112.

8 — Οι περιπτώσεις β', ζ' και η' καλύπτουν κυρίως τη νοσηλεία και την ιατρική περίθαλψη, τις δραστηριότητες κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικής ασφάλισης και την προστασία των παιδιών και των νέων.

9 — Οι περιπτώσεις ιβ', ιγ' και ιδ' καλύπτουν κυρίως τις δραστηριότητες των οργανισμών που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής.

επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών,

β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β', ζ', η', [θ]', ιβ', ιγ' και ιδ', εάν:

- η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια, είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων,
- οι τιμές τις οποίες καθορίζουν [οι εν λόγω οργανισμοί] πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας,
- δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,
- προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθέμενης αξίας.»
- οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

Πραγματικά περιστατικά και εθνική διαδικασία στην υπόθεση C-434/05, Horizon College

7. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, το Stichting Regional Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (στο εξής: Horizon College) είναι εκπαιδευτικό ίδρυμα με έδρα στο Alkmaar των Κάτω Χωρών. Πρόκειται, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, για οργανισμό που το

οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι επιδιώκει εκπαιδευτικούς σκοπούς. Δραστηριοποιείται κυρίως στον τομέα της μέσης και επαγγελματικής εκπαίδευσης.

εκπληρωθεί ο επιδιωκόμενος με την εκπαίδευση σκοπός, και ότι η είσπραξη του ΦΠΑ συνεπάγεται αυτομάτως αύξηση του κόστους των εν λόγω εκπαιδευτικών υπηρεσιών.

8. Από το 1995 μέχρι το 1999, τουλάχιστον, εκπαιδευτικοί οι οποίοι βρίσκονταν στην υπηρεσία του ιδρύματος αυτού αποσπάστηκαν σε άλλα ιδρύματα, προκειμένου να αντιμετωπιστεί το προσωρινό έλλειμμα εκπαιδευτικού προσωπικού που αντιμετωπίζαν. Στο πλαίσιο της συμβάσεως αποσπάσεως, τα καθήκοντα του εκπαιδευτικού καθορίζονταν από το άλλο ίδρυμα, το οποίο πλήρωνε επίσης την ασφάλιση αστικής ευθύνης. Ο μισθός του εκπαιδευτικού εξακολουθούσε να καταβάλλεται από το Horizon College, το οποίο ζητούσε την επιστροφή του ποσού, χωρίς προσαύξηση, από το άλλο ίδρυμα, χωρίς να αποκομίζει κέρδος ή να εισπράττει ΦΠΑ.

9. Οι φορολογικές αρχές έκριναν, ωστόσο, ότι η υπηρεσία που παρέσχε το Horizon College δεν ενέπιπτε στις προβλεπόμενες από την έκτη οδηγία απαλλαγές του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, απηύθυνε βεβαίωση επιβολής ΦΠΑ για την περίοδο 1995-1999.

10. Το Horizon College προσέβαλε την εν λόγω βεβαίωση επιβολής φόρου. Η αίτησή του αναίρεσεως εκκρεμεί ενώπιον του Hoge Raad (ανώτατο δικαστήριο), το οποίο έκρινε ότι, όταν ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα αντιμετωπίζει προσωρινό έλλειμμα εκπαιδευτικού προσωπικού, υποχρεούται να προσλάβει άλλο καθηγητή ως έκτακτο, προκειμένου να

11. Το Hoge Raad διερωτάται αν η κατάσταση εμπίπτει στην έννοια της «εκπαίδευσεως» ή των «στενά συνδεδεμέν[ων με αυτή] παροχών υπηρεσιών». Ως εκ τούτου, ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1) Πρέπει το άρθρο 13, Α, [παράγραφος 1, στοιχείο θ'], της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στην παροχή εκπαίδευσεως υπάγεται και η έναντι αποζημιώσεως [απόσπαση] εκπαιδευτικού σε εκπαιδευτικό ίδρυμα προκειμένου αυτός να διδάσκει εκεί σε προσωρινή βάση και υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού;

2) Αν στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, δύναται η έννοια “στενά συνδεδεμένες με [την εκπαίδευση] παροχές υπηρεσιών” να ερμηνευθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να υπάγεται στην έννοια αυτή και η υπηρεσία που περιγράφηκε πιο πάνω στο πρώτο ερώτημα;

- 3) Έχει για την απάντηση στα πιο πάνω ερωτήματα σημασία αν εκείνος ο οποίος θέτει τον εκπαιδευτικό στη διάθεση ενός εκπαιδευτικού ιδρύματος είναι και ο ίδιος εκπαιδευτικό ίδρυμα;»

αμοιβή. Ωστόσο, του χορηγούνταν επίδομα για τα έξοδα ασφαλίσεως ασθενείας και συντάξεως καθώς και «χρηματική αποζημίωση για τη μη λήψη αδειάς», η οποία υπολογιζόταν βάσει ποσοστού επί της αμοιβής του.

Πραγματικά περιστατικά και εθνική διαδικασία στην υπόθεση C-445/05 Haderer

14. Ο W. Haderer δεν υπέβαλε δήλωση του ΦΠΑ για τις αποδοχές αυτές. Οι φορολογικές αρχές, κρίνοντας ότι έπρεπε να είχε υποβάλει σχετική δήλωση, του απηύθυναν βεβαίωση επιβολής φόρου.

12. Κατά την απόφαση περί παραπομπής, ο W. Haderer εργάστηκε επί σειρά ετών ως εκπαιδευτικός στο ομόσπονδο κράτος του Βερολίνου υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου συνεργάτη. Το 1990 εργάστηκε σε διάφορα εκπαιδευτικά ιδρύματα για ενηλίκους¹⁰ υπερβαίνοντας τις τριάντα ώρες εβδομαδιαίως και παραδίδοντας «μαθήματα ενισχυτικής διδασκαλίας» και μαθήματα κεραμικής και αγγειοπλαστικής.

15. Ο W. Haderer προσέβαλε την εν λόγω βεβαίωση επιβολής φόρου, υποστηρίζοντας, πρώτον, ότι δεν ήταν ελεύθερος επαγγελματίας (και, συνεπώς, δεν ενέπιπτε στην έννοια του «υποκειμένου σε φόρο») και, δεύτερον, ότι, εν πάση περιπτώσει, η δραστηριότητά του απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία θ' και/ή ι', της έκτης οδηγίας.

13. Το εργασιακό καθεστώς του στηριζόταν σε συμβάσεις οι οποίες ανανεώνονταν τακτικώς και προέβλεπαν ρητώς ότι δεν αποτελούσαν συμβάσεις εργασίας. Οι αμοιβές του υπολογιζόνταν σε ωριαία βάση για τις ώρες πραγματικής εργασίας. Σε περίπτωση ματαιώσεως των μαθημάτων του για οποιοδήποτε λόγο, ή σε περίπτωση ασθένειας ή άλλου κωλύματος, δεν δικαιούνταν

16. Η αίτησή του αναιρέσεως εκκρεμεί ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού δικαστηρίου δημοσιονομικών διαφορών), το οποίο δέχεται τη διαπίστωση του κατ' έφεση δικάζοντος δικαστηρίου ότι ο W. Haderer λειτουργούσε πράγματι ως ελεύθερος επαγγελματίας¹¹ και επιβεβαιώνει ότι δεν χωρεί απαλλαγή του ΦΠΑ για τις

10 — Σε δύο «Volkshochschule» (λαϊκά πανεπιστήμια) και σε ένα «Elternzentrum» (ιδρυμα απευθυνόμενο σε γονείς).

11 — Μολοντί ο ακριβής βαθμός ανεξαρτησίας του μπορεί να αμφισβητηθεί βάσει ορισμένων στοιχείων της δικογραφίας (βλ. ανωτέρω σημεία 12 και 13), αυτή η επί των πραγματικών περιστατικών εκτίμηση που δέχτηκε το αυτόν δικαστήριο πρέπει να αποτελείσει τη βάση του σκεπτικού του Δικαστηρίου.

υπηρεσίες του βάσει καμίας διατάξεως του εσωτερικού δικαίου¹². Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ωστόσο, αν το τελευταίο αυτό στοιχείο συνάδει πλήρως προς το κοινοτικό δίκαιο. Κρίνει, μεταξύ άλλων, ότι:

— ο W. Haderer δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι συγκαταλέγεται στους «οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, καθόσον δεν του «αναγνωρίζεται» η ιδιότητα αυτή·

— τα μαθήματα που παρέδωσε στα εκπαιδευτικά ιδρύματα για ενήλικους στα οποία παρέσχε τις υπηρεσίες του εμπίπτουν στην έννοια «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', λαμβανομένης υπόψη της λειτουργίας που ανατέθηκε στα ιδρύματα αυτά από την ισχύουσα εσωτερική νομοθεσία·

— τίθεται, εντούτοις, το ζήτημα αν τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από ανεξάρτητο εκπαιδευτικό απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον όταν

ο εκπαιδευτικός αυτός παρέχει τις υπηρεσίες του απευθείας στους μαθητές ή φοιτητές και αμείβεται από αυτούς, ή αν ο εν λόγω εκπαιδευτικός μπορεί να παράσχει τις υπηρεσίες αυτές εντός σχολείου ή πανεπιστημίου.

17. Ως εκ τούτου, το Bundesfinanzhof ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακόλουθου ερωτήματος:

«Πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικό¹³ και τα οποία ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 777/388/ΕΟΚ μόνον όταν ο εκπαιδευτικός παρέχει την υπηρεσία του διδασκαλίας απευθείας στους μαθητές/-φοιτητές πανεπιστημίου ως αποδέκτες της υπηρεσίας —επομένως, πληρώνεται από αυτούς— ή αρκεί το ότι ο εκπαιδευτικός παρέχει την υπηρεσία του διδασκαλίας σε σχολείο ή πανεπιστήμιο ως αποδέκτη της υπηρεσίας;»

12 — Με τις παρατηρήσεις της, η Επιτροπή επισήμανε ότι το άρθρο 4, σημείο 21, στοιχείο β', του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών) τροποποιήθηκε το 1999 κατά τέτοιο τρόπο ώστε πλέον απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις υπηρεσίες ανεξάρτητων εκπαιδευτικών που διδάσκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα τα οποία πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις.

13 — Η φράση αυτή αποτελεί κατά γράμμα μετάφραση του πρωτότυπου γερμανικού κειμένου το οποίο επαναλαμβάνει πιστά τη διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της έκτης οδηγίας, και, επομένως, θα μπορούσε να μεταφραστεί, σύμφωνα με το γαλλικό κείμενο της ίδιας αυτής διατάξεως, ως εξής: «τα ιδιαίτερα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς και τα οποία ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση».

Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

18. Στην υπόθεση C-434/05, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν το Horizon College, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Στην υπόθεση C-445/05, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η αναιρεσίβλητη φορολογική αρχή, η Ιταλική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή.

19. Οι επ' ακροατηρίου συζητήσεις στις δύο υποθέσεις διεξήχθησαν στις 14 Δεκεμβρίου 2006. Στην υπόθεση C-445/05, ο W. Haderer δεν εκπροσωπήθηκε στην επ' ακροατηρίου συζήτηση, μολονότι είχε ζητήσει να υποβάλει προφορικές παρατηρήσεις. Ομοίως, ούτε η φορολογική αρχή ούτε η Γερμανική Κυβέρνηση προέβαλαν προφορικά οποιοδήποτε επιχείρημα. Η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, ωστόσο, υπέβαλαν προφορικές παρατηρήσεις. Οι δύο αυτοί διάδικοι, όπως και το Horizon College και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, υπέβαλαν επίσης προφορικές παρατηρήσεις στην υπόθεση C-434/05.

Ανάλυση

Η φύση των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας

20. Έχει διαπιστωθεί από ορισμένους ένα παράδοξο στη φύση και την ορολογία του

κοινοτικού ΦΠΑ, το οποίο θα επιχειρήσω να διασαφηνίσω στη συνέχεια. Συνήθως το πρόσωπο που φέρει το βάρος του φόρου αυτού δεν είναι ο «υποκείμενος» στον φόρο. Όταν όλα τα προϊόντα που αγοράζει και οι υπηρεσίες που λαμβάνει φορολογούνται, μπορεί να ανακτήσει το ποσό του επίμαχου φόρου χρεώνοντάς τον στους πελάτες του. Ακόμη και αν οι αγορές αυτές είναι «απαλλασσόμενες», το κόστος τους ενσωματώνει, εντούτοις, ένα στοιχείο ΦΠΑ, το οποίο δεν μπορεί ούτε να μειωθεί ούτε να ανακτηθεί. Έχει δε υποστηριχθεί η άποψη ότι «όποιος κατανοήσει το στοιχείο αυτό, κατανοεί τον ΦΠΑ»¹⁴.

21. Μολονότι αυτή η τελευταία διαπίστωση είναι απαισιόδοξη, τουλάχιστον όσον αφορά την πλήρη κατανόηση των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, είναι ωστόσο σκόπιμη η ανάλυση του παραδόξου αυτού πριν εξεταστούν οι κρίσιμες απαλλαγές στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως.

22. Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος καταναλώσεως, που εφαρμόζεται (ως «φόρος επί των εκροών») σε κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών αναλογικώς προς το κόστος τους και ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά την προγενέστερη διαδικασία παραγωγής και διανομής. Επιβάλλεται με τον συντελεστή που ισχύει για κάθε

14 — J. Reugebrink και M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventer, 1997, σ. 40), παρατιθέμενο στο B. Terra και J. Kajus *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), τόμος 1, σ. 443.

συναλλαγή, εκπίπτει δε το ποσό του ΦΠΑ («φόρου επί των εισροών») που επιβάρυνε απευθείας το κόστος των διαφόρων συστατικών του κόστους στοιχείων¹⁵.

αγαθών ή υπηρεσιών απαλλάσσεται (στο στάδιο αυτό) από οποιαδήποτε επιβάρυνση ΦΠΑ. Όταν μια συναλλαγή απαλλάσσεται χωρίς δικαίωμα προς έκπτωση, ο ΦΠΑ που ήδη εισπράχθηκε εκ των προτέρων θα παραμείνει ενωματωμένος στην τιμή.

23. Επομένως, τη φορολογική επιβάρυνση φέρει συνήθως ο τελικός καταναλωτής, ο οποίος, δεδομένου ότι δεν υπόκειται καθαυτός στον φόρο και δεν προβαίνει σε καμία μεταγενέστερη φορολογητέα πράξη, δεν μπορεί ούτε να εισπράξει φόρο επί των εκροών, ούτε να ζητήσει έκπτωση φόρου επί των εισροών.

24. Όσον αφορά τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ, μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες: εκείνες στις οποίες υφίσταται δικαίωμα προς έκπτωση¹⁶ και εκείνες στις οποίες δεν υφίσταται τέτοιο δικαίωμα¹⁷.

25. Όταν πρόκειται για απαλλασσόμενη πράξη με δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών, η παροχή των οικείων

26. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα παροχής υπηρεσίας έναντι τιμής 100 μονάδων (χωρίς φόρο), όπου μέρος του κόστους παροχής της υπηρεσίας αυτής αποτελούν οι εισροές (αγαθά ή υπηρεσίες) με καθαρή φορολογητέα τιμή 50 μονάδων, ο δε συντελεστής ΦΠΑ ανέρχεται στο 20 %.

27. Στη συνήθη περίπτωση κατά την οποία η παροχή υπηρεσιών αποτελεί φορολογητέα πράξη, ο παρέχων την υπηρεσία θα καταβάλει 60 μονάδες για τις εισροές, 10 εκ των οποίων αντιστοιχούν στον ΦΠΑ, και θα χρεώσει 120 μονάδες για την υπηρεσία, 20 εκ των οποίων ως ΦΠΑ. Από τις 20 αυτές μονάδες θα μειώσει τις 10 που ήδη κατέβαλε και θα αποδώσει τη διαφορά στη φορολογική αρχή. Ο πελάτης του, αν πρόκειται για τελικό καταναλωτή, θα επιβαρυνθεί με τον συνολικό ΦΠΑ των 20 μονάδων. Αν, ωστόσο, ο πελάτης αυτός είναι άλλος υποκείμενος στον φόρο, για τον οποίο η παροχή υπηρεσιών αντιπροσωπεύει νέο συστατικό στοιχείο του κόστους μιας νέας φορολογητέας πράξεως, θα μπορέσει εκ νέου να ανακτήσει αυτή την επιβάρυνση των 20 μονάδων επί του φόρου που επιβάλλει εκ των υστέρων στους πελάτες του και τα έξοδά του θα περιοριστούν στην καθαρή τιμή των 100 μονάδων.

15 — Βλ. το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), και το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112. Οι εκπτώσεις του ΦΠΑ διέπονται από τα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας (άρθρα 167 έως 192 της οδηγίας 2006/112).

16 — Πρόκειται κυρίως για τις εξαγωγές σε άλλο κράτος μέλος ή σε μη κράτος μέλος που διέπονται από τα άρθρα 14 έως 16 της έκτης οδηγίας. Βλ., επίσης, τα άρθρα 140 έως 166 της οδηγίας 2006/112. (Κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα, σε ορισμένα κράτη μέλη επιτρέπεται επίσης να διατηρήσουν ένα «μηδενικό συντελεστή» για συγκεκριμένες πράξεις, παράγοντας το ίδιο αποτέλεσμα με μια απαλλαγή με δικαίωμα προς έκπτωση.)

17 — Δηλαδή τις απαλλαγές «στο εσωτερικό της χώρας» που προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Βλ., επίσης, τα άρθρα 132 έως 137 της οδηγίας 2006/112.

28. Αν η παροχή υπηρεσιών αποτελεί απαλλασσόμενη συναλλαγή με δικαίωμα προς έκπτωσηση¹⁸, δεν θα οδηγήσει σε είσπραξη του ΦΠΑ, αλλά ο προμηθευτής έχει ακόμη δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για ποσό 10 μονάδων (πράγμα που σημαίνει, εν προκειμένω, ότι το ποσό μπορεί να του επιστραφεί από τις φορολογικές αρχές). Το κόστος για τον πελάτη, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για τελικό καταναλωτή ή για υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί νέα φορολογητέα πράξη, θα είναι 100 μονάδες.

29. Αν η παροχή υπηρεσιών είναι απαλλασσόμενη πράξη χωρίς δικαίωμα προς έκπτωσηση, ο παρέχων υπηρεσίες είτε θα αναλάβει να πληρώσει ο ίδιος τον ΦΠΑ των 10 μονάδων (αφαιρώντας το ποσό αυτό από το κέρδος του, εφόσον πραγματοποιήσει κέρδος¹⁹) είτε, το πιθανότερο και στον βαθμό που το επιτρέπει η λειτουργία της αγοράς, θα ανακτήσει το ποσό αυτό χρεώνοντας στους πελάτες του τιμή 110 μονάδων, η οποία όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως περιλαμβανούσα στοιχείο ΦΠΑ. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, το κόστος που επιβαρύνει τον πελάτη, αν είναι τελικός καταναλωτής, θα είναι μεγαλύτερο από όσο θα ήταν αν επρόκειτο για απαλλασσόμενη πράξη με δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά μικρότερο από όσο θα ήταν αν δεν χωρούσε καθόλου απαλλαγή. Αντιθέτως, αν ο πελάτης είναι υποκείμενος στον φόρο και πραγματοποιεί νέα φορολογητέα εκροή, το κόστος θα είναι μεγαλύτερο σε σχέση με όλες τις άλλες

περιπτώσεις, καθόσον δεν χωρεί έκπτωση ή επιστροφή του ΦΠΑ. Ο ύψους 10 μονάδων φόρος επί των εισροών ενσωματώνεται στην τιμή που καταβλήθηκε. Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον κόστος αντανakλάται εν γένει στην τιμή της πραγματοποιηθείσας εκροής.

30. Οι απαλλαγές του άρθρου 13 Α της έκτης οδηγίας αποτελούν στο σύνολό τους απαλλαγές χωρίς δικαίωμα προς έκπτωσηση²⁰. Πολλές από αυτές είναι δυνατόν να αφορούν παροχές υπηρεσιών στους τελικούς καταναλωτές, για τους οποίους η απαλλαγή συνεπάγεται μικρότερο κόστος. Η σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, για παράδειγμα, παρέχεται εν γένει σε μαθητές ή φοιτητές που δεν είναι υποκείμενοι στον φόρο και για τους οποίους η εκπαίδευση δεν αποτελεί συστατικό στοιχείο του κόστους οποιασδήποτε μεταγενέστερης φορολογητέας εκροής²¹. Έτσι εξηγείται εν μέρει γιατί η απαλλαγή μιας παροχής από τον ΦΠΑ θεωρείται ενστικτωδώς «θετικό στοιχείο».

31. Ωστόσο, τούτο δεν ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις. Τα δίδακτρα για επαγγελματική επιμόρφωση ή επανακατάρτιση εργαζομένων, για παράδειγμα, καταβάλλονται συ-

18 — Η πράξη στην οποία εφαρμόζεται μηδενικός συντελεστής βλ. υποσημείωση 16.

19 — Οι απαλλαγές αυτές συχνά αφορούν παροχές υπηρεσιών από μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, στις οποίες η διαφορά μεταξύ του κόστους των φορολογητέων εισροών και της τιμής των απαλλασσόμενων εκροών μπορεί να συνίσταται κυρίως ή εξ ολοκλήρου στα έξοδα για το προσωπικό και σε άλλες δαπάνες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

20 — Επειδή πρόκειται για απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας βλ., ανωτέρω, υποσημείωση 17). Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των δύο ειδών απαλλαγής, βλ. την πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-240/05, Eurodental (Σύλλογή 2006, σ. I-11479, σκέψεις 23 επ.), και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer στην ίδια υπόθεση, σημείο 24 επ.

21 — Στο μέτρο που προβλέπονται δίδακτρα, το εκπαιδευτικό ίδρυμα συχνά συνάπτει σύμβαση με τους γονείς προκειμένου να παράσχει εκπαιδευτικές υπηρεσίες στα τέκνα τους, το αποτέλεσμα όμως εξακολουθεί να είναι το ίδιο.

χνά από τον εργοδότη και, ως εκ τούτου, αποτελούν συστατικό στοιχείο του κόστους των εκροών που πραγματοποιεί. Στις περιπτώσεις αυτές και εφόσον οι εκροές του εργοδότη είναι φορολογητέες —όπως συμβαίνει κατά κανόνα—, η απαλλαγή συνεπάγεται αυξημένο κόστος μόνον αν για τις παροχές υπηρεσιών επιμορφώσεως έχει επιβληθεί ΦΠΑ²² και το επιπλέον αυτό κόστος θα έχει επιπτώσεις στο κόστος των εν λόγω εκροών.

32. Συνεπώς, οι απαλλαγές του άρθρου 13, Α, δεν είναι πάντα ευνοϊκές από απόψεως περιορισμού της επιβαρύνσεως με ΦΠΑ. Η εκτίμηση αυτή μπορεί να εξηγήσει την πρακτική του Δικαστηρίου να μην δίδει απολύτως μονοσήμαντη ερμηνεία στους όρους που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών αυτών. Για παράδειγμα, στην απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας²³, το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, ότι, αφενός, οι απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο²⁴ και, αφετέρου, ότι η έννοια των παροχών υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση δεν χρήζει ιδιαίτερας στενής ερμηνείας, στο μέτρο που η απαλλαγή αυτή έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει ότι η πρόσβαση στην πανεπιστημιακή εκπαίδευση δεν

παρεμποδίζεται λόγω του αυξημένου κόστους που θα συνεπαγόταν η επιβολή ΦΠΑ στις επίμαχες υπηρεσίες²⁵.

33. Φρονώ ότι, εν πάση περιπτώσει, η ερμηνεία των απαλλαγών απαιτεί ορισμένου βαθμού περίσκεψη. Παρά την αρχή ότι οι παρεκκλίσεις από οποιοδήποτε γενικό κανόνα χρήζουν κατά κανόνα στενής ερμηνείας, εν προκειμένω δεν ενδείκνυται ούτε μια συστηματικώς στενή ούτε μια συστηματικώς ευρεία προσέγγιση. Οι συνέπειες στο Δημόσιο Ταμείο ή στο ταμείο του ιδιώτη δεν είναι αυτομάτων προβλέψιμες. Ομοίως, το αν η επιβολή φόρου αυξάνει το κόστος προσβάσεως σε μια υπηρεσία δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως απόλυτο κριτήριο προκειμένου να καθοριστεί αν χωρεί απαλλαγή. Είναι αναπόφευκτο ότι το κόστος προσβάσεως σε όλες σχεδόν τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες θα περιλαμβάνει σε ορισμένο τουλάχιστον ποσοστό ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος δεν εκπίπτει. Ωστόσο, η πρόδηλη πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη να περιορίσει τη φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται σε ιδιώτες καταναλωτές ορισμένων υπηρεσιών κοινωνικού συμφέροντος, οι οποίες συχνά παρέχονται από δημόσιους ή φιλανθρωπικούς οργανισμούς²⁶, μπορεί να παράσχει χρήσιμες κατευθυντήριες γραμμές για την ερμηνεία των απαλλαγών, ακόμη και

25 — Βλ. σκέψη 47 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

26 — Ο κατάλογος των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, δεν είναι συστηματικός, αλλά καταρτίστηκε με σκοπό να καλύψει, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία, «τις απαλλαγές που προβλέπονται στην πλειονότητα των κρατών μελών» (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπληρωματικό τεύχος 11/73, σημείο 7, σ. 15). Ο κατάλογος που αρχικώς προέβλεπε το άρθρο 14 της προτάσεως (όπ.π., σ. 41· ΕΕ 1973, C 80, σ. 1) τροποποιήθηκε, εντούτοις, πολλές φορές στο πλαίσιο της εξετάσεώς του από το Συμβούλιο.

22 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 29.

23 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-5811).

24 — Βλ. σκέψη 43, περιλαμβανομένης της παρατιθέμενης εκεί νομολογίας· βλ. επίσης, την πιο πρόσφατη απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory (Συλλογή 2006, σ. I-12121, σκέψη 23).

αν δεν είναι αποφασιστικής σημασίας για τον καθορισμό τους.

σουν τον έλεγχο των εθνικών φορολογικών ζητημάτων τους²⁹.

34. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η διαπίστωση στην οποία προέβη η Επιτροπή το 2000, σύμφωνα με την οποία: «Η ολοένα αυξανόμενη ιδιωτικοποίηση των δραστηριοτήτων που παραδοσιακά αποτελούσαν αποκλειστικότητα του δημόσιου τομέα είχε ως συνέπεια την αυξημένη στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ των απαλλασσομένων υπηρεσιών, των υποκειμένων και των μην υποκειμένων στον φόρο. Θεωρείται ότι είναι αναγκαίος ο εκσυγχρονισμός του εφαρμοζόμενου καθεστώτος ΦΠΑ στις παροχές αυτές υπηρεσιών μέσω της συνεκτίμησης των διαφόρων στοιχείων και ιδίως των συμφερόντων των πολιτών που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες αυτές. [...] Τέλος, οι απαλλαγές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης για τις δραστηριότητες κοινωνικού, εκπαιδευτικού, μορφωτικού κ.λπ. χαρακτήρα θα πρέπει να επανεξεταστούν ώστε να αποδειχτεί εάν ανταποκρίνονται ακόμα στις τρέχουσες ανάγκες»²⁷.

35. Μέχρι σήμερα η ανακοίνωση αυτή δεν καρποφόρησε²⁸. Οι απαντήσεις στα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο των υπό κρίση υποθέσεων πρέπει, συνεπώς, να αναζητηθούν σε ένα κατά κάποιον τρόπο νεφελώδες νομοθετικό πλαίσιο, που χαρακτηρίζεται, περαιτέρω, από τη σύγκρουση μεταξύ της προσπάθειας φορολογικής εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο και της επιθυμίας των κρατών μελών να διατηρή-

36. Το Δικαστήριο επισήμανε επίσης —μεταξύ άλλων με την απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας— ότι οι παρεκκλίσεις του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο³⁰ και ότι σκοπός του άρθρου 13, Α, της οδηγίας δεν είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ όλων των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον αυτών που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο³¹.

37. Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω εκτιμήσεων, θα επιχειρήσω να ερμηνεύσω κατά τον φυσικότερο δυνατό τρόπο τους όρους που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των επίμαχων απαλλαγών. Κατά την άποψή μου, η προσέγγιση αυτή είναι η καταλληλότερη για την εκπλήρωση των σκοπών της κοινοτικής εναρμονίσεως και της ασφάλειας δικαίου.

27 — Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο: στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς, COM(2000) 348 τελικό, παράρτημα, σημείο 2.1.

28 — Ακόμη και αν είχε καρποφορήσει, η ανακοίνωση καθαυτή ήταν μεταγενέστερη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών των δύο υπό κρίση υποθέσεων.

29 — Κατά την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή: «Είναι ανάρμοστο για τα κράτη μέλη το γεγονός ότι μια έννοια που είχε γίνει δεκτή καταρχήν εδώ και 33 χρόνια δεν έχει ακόμα τεθεί σε εφαρμογή. Η ιστορία της νομοθεσίας περί ΦΠΑ στην Ευρώπη αποτελεί έναν κατάλογο αποτυχίας, όχι από πλευράς της Επιτροπής, της οποίας είναι επαινετές οι ακατάπαυστες προσπάθειες που καταβάλλει προκειμένου να βελτιώσει την κατάσταση, αλλά από πλευράς κρατών μελών που ματαιώνουν διαρκώς τις προσπάθειες αυτές» (Γνωμοδότηση της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Στρατηγική που αποβλέπει στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς» (ΕΕ 2001, C 193, σ. 45).

30 — Βλ. σκέψη 44 της αποφάσεως και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία. Βλ., επίσης, την πιο πρόσφατη απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2006, C-13/06, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2006, σ. I-11563, σκέψη 9).

31 — Βλ. σκέψη 45 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία. Βλ., επίσης, την πιο πρόσφατη απόφαση Eurodental, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 43.

Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των δύο υποθέσεων

38. Η κατάσταση του Horizon College και εκείνη του W. Haderer εμφανίζουν προφανείς αντικειμενικές διαφορές. Από τις διαφορές αυτές, επιπλέον, προκύπτει σαφώς ότι η κατάσταση του Horizon College πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, ενώ εκείνη του W. Haderer βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας αυτής. Οι υπηρεσίες που παρέχει το Horizon College σε άλλα εκπαιδευτικά ιδρύματα δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «ιδιαιτέρα μαθήματα που παραδίδονται από εκπαιδευτικούς», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι'. Ούτε ο W. Haderer, εξάλλου, μπορεί να χαρακτηριστεί ως οργανισμός «που το οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει» ότι επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ' (μολοντί δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι ιδιώτες αποκλείονται, εν πάση περιπτώσει, από τον χαρακτηρισμό αυτό³²).

39. Ωστόσο, πέραν των διαφορών αυτών, πρέπει να επισημανθούν ορισμένες ομοιότητες.

40. Λαμβανομένων υπόψη των επίμαχων νομοθετικών διατάξεων, η μεταχείριση των δύο ειδών απαλλαγής πρέπει να συγκλίνει κατά το μέγιστο δυνατό. Δεν επιπίπτουν απλώς στην ίδια ευρεία κατηγορία απαλλα-

γών υπέρ δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, αλλά επιπίπτουν επίσης στην ίδια πιο περιορισμένη κατηγορία της εκπαίδευσεως και της παραδόσεως μαθημάτων. Μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι προβλεπόμενες στα στοιχεία θ' και ι' απαλλαγές έχουν ως σκοπό να ρυθμίσουν, συμπληρωματικώς, το σύνολο των απαλλαγών στον τομέα αυτό³³.

41. Ειδικότερα, το δυνητικό εμπόδιο στην απαλλαγή είναι σε αμφότερες τις περιπτώσεις η ύπαρξη ενδιάμεσου εκπαιδευτικού ιδρύματος. Αν οι ίδιοι καθηγητές του Horizon College είχαν διδάξει τους ίδιους μαθητές, στο πλαίσιο όμως καθαυτών των δραστηριοτήτων του Horizon College, η απαλλαγή θα ήταν προφανής. Το ότι η διδασκαλία αυτή πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο αποσπάσεως σε άλλο σχολείο αίρει τον προφανή χαρακτήρα της απαλλαγής. Το ίδιο ισχύει για τον W. Haderer. Αν είχε παραδώσει ιδιαίτερα μαθήματα σε μαθητές, χωρίς καμία μεσολάβηση, σε ιδιωτικό χώρο (δικό του ή των μαθητών), δεν θα υπήρχε πρόβλημα. Το πρόβλημα απορρέει από το γεγονός ότι τα μαθήματα παραδόθηκαν στο πλαίσιο της λειτουργίας εκπαιδευτικών ιδρυμάτων για ενήλικους.

42. Από την άποψη αυτή, κρίνω σκόπιμο, καταρχάς, να εξετάσω σε αμφότερες τις υποθέσεις τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας και την ταυτότητα του αποδέκτη της,

32 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, *Bulthuis-Griffioen* (Συλλογή 1995, σ. I-2341), και της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, *Gregg* (Συλλογή 1999, σ. I-4947, ιδίως σκέψεις 14 έως 19).

33 — Βλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, *Kügler* (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 36): όσον αφορά διάφορα είδη ιατρικής περίθαλψης που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ'.

προκειμένου να καταλήξω σε μια συγκλί-
νουσα ερμηνεία. Ακολουθώντας, θα εξετάσω
ορισμένα ειδικά ζητήματα που εγείρει καθε-
μία από τις υπό κρίση υποθέσεις.

*Η φύση και ο αποδέκτης της παρεχόμενης
υπηρεσίας*

43. Μια πιθανή ανάλυση θα ήταν ότι, σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά που περιγράφονται στις αποφάσεις περί παραπομπής, τόσο το Horizon College όσο και ο W. Haderer παρείχαν υπηρεσίες μόνο στα αντίστοιχα ενδιάμεσα εκπαιδευτικά ιδρύματα και όχι στους μαθητές των ιδρυμάτων αυτών. Οι μαθητές διατηρούσαν συμβατική ή παρεμφερή σχέση μόνο με το ενδιάμεσο ίδρυμα. Οι συμβάσεις αποσπάσεως που συνήψε το Horizon College προέβλεπαν ότι αυτό ήταν το ενδιάμεσο ίδρυμα που ήλεγχε τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχονταν από τους αποσπασμένους καθηγητές και συγχρόνως αναλάμβανε την ευθύνη της παροχής αυτής. Στην περίπτωση του W. Haderer, ο βαθμός ελέγχου που ασκούσαν στα μαθήματά του από τα εκπαιδευτικά ιδρύματα δεν διευκρινίζεται, αλλά από τις προαναφερθείσες συμβάσεις πληρωμής προκύπτει σαφώς ότι οι μαθητές κατέβαλαν στο ίδρυμα τα διδάκτρα για τις υπηρεσίες του W. Haderer, ακριβώς όπως θα έπρατταν αν ήταν υπάλληλός τους, και ότι, συνεπώς, σε περίπτωση ενστάσεως όσον αφορά την ποιότητα των επίμαχων υπηρεσιών, ευθύνη φέρει μόνον το ίδρυμα.

44. Σύμφωνα με την ανάλυση αυτή, η εκπαίδευση που λάμβαναν οι μαθητές προερχόταν από τα ενδιάμεσα ιδρύματα, ακόμη

και αν, συγκεκριμένα, τα μαθήματα παραδίδονταν από το προσωπικό του Horizon College και τον W. Haderer. Αντιθέτως, η υπηρεσία που παρείχαν το Horizon College και ο W. Haderer στα ενδιάμεσα ιδρύματα δεν αποτελούσε, αφεαυτής, εκπαίδευση ή παράδοση μαθημάτων, καθόσον οι αποδέκτες της εκπαίδευσής ή των μαθημάτων ήταν οι μαθητές και όχι τα ιδρύματα. Η υπηρεσία συνίστατο μάλλον στην απόσπαση εκπαιδευτικών (προσωπικού ή, στην περίπτωση του W. Haderer, του ιδίου), σε ενδιάμεσα ιδρύματα, προκειμένου να καταστεί δυνατή η εκ μέρους τους εκπαίδευση ή παράδοση μαθημάτων στους μαθητές.

45. Κατά συνέπεια, η υπηρεσία αυτή δεν μπορεί να απαλλαγεί του ΦΠΑ ως «εκπαίδευση» ή παράδοση «μαθημάτων» κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ' ή, αντιστοίχως, ι', της έκτης οδηγίας.

46. Η Επιτροπή προτείνει διαφορετική ανάλυση, διακρίνοντας μεταξύ των δύο καταστάσεων.

47. Κατά την άποψή της, η υπηρεσία που παρέσχε το Horizon College συνίστατο στη διάθεση προσωπικού στο ενδιάμεσο ίδρυμα, υπηρεσία η οποία δεν εμπίπτει ούτε στο

πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', ούτε σε κανένα άλλο είδος απαλλαγής³⁴. Η δραστηριότητα του W. Haderer δύνатаι, ωστόσο, να χαρακτηριστεί ως παράδοση μαθημάτων κατά την έννοια του στοιχείου ι', καθόσον επρόκειτο για ιδιαίτερα μαθήματα. Η ταυτότητα του αποδέκτη της υπηρεσίας δεν διευκρινίζεται από τους όρους που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό της απαλλαγής, όπως συμβαίνει στην περίπτωση ορισμένων άλλων απαλλαγών. Συνεπώς, δεν ασκεί επιρροή επί του ζητήματος αυτού. Οι απαλλαγές των στοιχείων θ' και ι' προβλέπονται, συμπληρωματικώς, κυρίως για να καλύψουν ολόκληρο το φάσμα των απαλλαγών φόρου για τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες, το μεν στοιχείο θ' ως προς τα νομικά πρόσωπα, το δε στοιχείο ι' ως προς τα φυσικά πρόσωπα.

48. Όσον αφορά την κατάσταση του Horizon College, με την ανάλυση της Επιτροπής συμφωνούν η Ελληνική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών. Το Horizon College, ωστόσο, εμμένει στον στόχο της μη αυξήσεως του κόστους μιας δημόσιας ή φιланθρωπικής υπηρεσίας³⁵. Υποστηρίζει ότι το κόστος επιβαρύνει, εν τέλει, τον φορολογούμενο και ότι η εκπαίδευση καθαυτή παρέχεται απευθείας στους μαθητές

από τους καθηγητές και όχι από τα εκπαιδευτικά ιδρύματα στα οποία απασχολούνται. Χωρίς τους καθηγητές του Horizon College, τα ενδιάμεσα εκπαιδευτικά ιδρύματα δεν θα μπορούσαν να εκπληρώσουν πλήρως τις έννομες υποχρεώσεις τους. Αφ' ης στιγμής καθηγητές παρέχουν εκπαίδευση σε μαθητές, είτε απασχολούνται στο συγκεκριμένο ίδρυμα στο οποίο διδάσκουν, είτε αποσπώνται από άλλο ίδρυμα, η υπηρεσία που συνίσταται στην απόσπαση των καθηγητών εμπίπτει στην έννοια της εκπαιδευσεως κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ'.

49. Προσωπικώς συμμερίζομαι την άποψη της Ελληνικής Κυβερνήσεως, της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών και της Επιτροπής. Όταν ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα θέτει εκπαιδευτικούς στη διάθεση άλλου ιδρύματος, προκειμένου αυτοί να διδάξουν τους μαθητές του δευτέρου ιδρύματος υπό τον έλεγχο και την ευθύνη του, το πρώτο ίδρυμα δεν παρέχει υπηρεσία σχετική με την «εκπαίδευση», αλλά με τη διάθεση εκπαιδευτικού προσωπικού. Όπως επισήμανε δε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η «εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση» μαθητών σε εκπαιδευτικό ίδρυμα δεν εξαντλείται στην απλή μετάδοση γνώσεων και ικανοτήτων από τους καθηγητές. Η έννοια αυτή περιλαμβάνει το σύνολο του παιδαγωγικού πλαισίου, που περιλαμβάνει τον εξοπλισμό, το παιδαγωγικό υλικό, τους τεχνολογικούς πόρους, την εκπαιδευτική πολιτική και τη λογιστική υποδομή στο εσωτερικό του συγκεκριμένου εκπαιδευτικού ιδρύματος στο οποίο εργάζονται οι εν λόγω καθηγητές.

34 — Μολονότι η Επιτροπή δεν αναφέρει ειδικώς την περίπτωση απαλλαγής του στοιχείου ια' που παρατίθεται στο ανωτέρω σημείο 6 των προτάσεων, που αποτελεί τη μοναδική περίπτωση απαλλαγής που αφορά ρητώς την απόσπαση προσωπικού, είναι πσφές ότι η επίμαχη εν προκειμένω απόσπαση δεν πληροί τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να πραγματοποιείται από φιλοσοφικά ή θρησκευτικά ιδρύματα, ή με σκοπούς πνευματικής αρωγής.

35 — Πέραν της αποφάσεως της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249), και της προαναφερθείσας στο σημείο 32 αποφάσεως Επιτροπή κατά Γερμανίας, το Horizon College παραπέμπει στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 33 απόφαση Kügler (σκέψη 29), και στην απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 19).

50. Φαίνεται βεβαίως παράδοξο ότι, ενώ ο παρέχων υπηρεσίες περιορίζεται στην ανάκτηση του ακριβούς ποσού των εξόδων στα οποία προέβη για μια πράξη που δεν υπόκειται σε ΦΠΑ (π.χ. μισθοδοσία εργαζομένων), χωρίς να προσθέτει οποιαδήποτε αξία, η πράξη αυτή υπόκειται σε φόρο «προστιθέμενης αξίας». Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν αίρει πλήρως το παράδοξο αυτό. Επιπλέον, πολλοί παρέχοντες φορολογητέες υπηρεσίες, ίσως η πλειονότητά τους, επιβαρύνονται συχνά με έξοδα μισθοδοσίας τα οποία ούτε εκπίπτουν ούτε αποκλείονται κατά τον υπολογισμό του ΦΠΑ επί των εκροών, οπότε δεν θα ήταν δίκαιο να παρέχεται η δυνατότητα αυτή μόνο σε όσους ασκούν δραστηριότητα διαθέσεως προσωπικού. Επιπλέον, οι υπηρεσίες διαθέσεως προσωπικού έχουν συχνά, ίσως κατεξοχήν, κερδοσκοπικό χαρακτήρα και βρίσκονται σε ανταγωνισμό με άλλες παρεμφερείς υπηρεσίες, οπότε δεν θα ήταν δίκαιο να απαλλάσσονται μόνον οι υπηρεσίες που δεν προσπορίζουν κέρδος.

51. Όσον αφορά την κατάσταση του W. Haderer, πάντως, δεν μπορώ, δυστυχώς, να συμφωνήσω με την ανάλυση της Επιτροπής.

52. Καταρχάς, φρονώ ότι η διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', εξεταζόμενη υπό τη συνήθη έννοια των όρων που χρησιμοποιεί, αποκλείει την επίμαχη κατάσταση, εξαιρουμένου ενδεχομένως του γερμανικού κειμένου, γεγονός που μάλλον αποτέλεσε έναυσμα για την έκδοση της αποφάσεως περί παραπομπής.

53. Στα γερμανικά, η φράση «von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht» μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά κάθε μάθημα που παραδίδεται από εκπαιδευτικό ο οποίος δεν περιλαμβάνεται στο προσωπικό εκπαιδευτικού ιδρύματος.

54. Πάντως, σε όλες τις άλλες γλωσσικές αποδόσεις του αρχικού κειμένου της έκτης οδηγίας, η περιγραφή της υπηρεσίας αντιστοιχεί σαφώς στα ιδιαίτερα μαθήματα³⁶ και, κατά την άποψή μου, ο ορισμός αυτός πρέπει να κατισχύει της διατυπώσεως μίας μόνο γλωσσικής αποδόσεως που εν μέρει μόνο διαφέρει.

55. Η πλέον χαρακτηριστική περίπτωση που αφορά η διάταξη αυτή είναι αναμφισβήτητα εκείνη των ιδιαίτερων μαθημάτων που παραδίδει εκπαιδευτικός κατ' οίκον, είτε δικού του είτε του μαθητή. Δέχομαι, εντούτοις, ότι τα μαθήματα που παραδίδονται σε ομάδες ατόμων είναι δυνατόν να εμπίπτουν στην έννοια αυτή, ότι η ύπαρξη συμβατικής σχέσεως μεταξύ του εκπαιδευτικού και του μαθητή του δεν απαιτείται κατ' ανάγκη (όπως επισήμανε η Επιτροπή, η σύμβαση μπορεί όντως να έχει συναφθεί με τους γονείς του μαθητή) και ότι ο τόπος στον οποίο παραδίδεται το μάθημα δεν αποτελεί καθοριστικό στοιχείο.

36 — «[P]rivattimmer givet af undervisere» στα δανικά, «privelessen die particulier door docenten worden gegeven» στα ολλανδικά, «tuition given privately by teachers» στα αγγλικά, «leçons données, à titre personnel, par des enseignants» στα γαλλικά, «lezioni impartite da insegnanti a titolo personale» στα ιταλικά.

56. Ωστόσο, φρονώ ότι μαθήματα που οργανώνονται από εκπαιδευτικό ίδρυμα και παραδίδονται σε τάξη, στις εγκαταστάσεις του και υπό την ευθύνη του δεν είναι δυνατόν να καλύπτονται από τον ορισμό αυτό, ιδίως όταν οι χρηματοοικονομικές και συμβατικές λεπτομέρειες αυτού του είδους εκπαίδευσως αποτελούν αντικείμενο συμφωνιών τις οποίες το εκπαιδευτικό ίδρυμα συνάπτει χωριστά με τους μαθητές, αφενός, και με τον καθηγητή, αφετέρου. Όπως επισήμανε η Ιταλική Κυβέρνηση, αυτό το είδος παροχής διδασκαλίας απλά δεν μπορεί να εμπίπτει στην έννοια των ιδιαίτερων μαθημάτων υπό τη συνήθη ερμηνεία των όρων³⁷.

57. Ούτε η διατύπωση των επίμαχων διατάξεων ούτε οι προπαρασκευαστικές πράξεις τους επιβεβαιώνουν την εκτίμηση της Επιτροπής ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', θα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει όλα τα μαθήματα που παραδίδονται σε μαθητές ή φοιτητές από ανεξάρτητους καθηγητές και δεν εμπίπτουν στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', ανεξαρτήτως του αν παραδίδονται στο πλαίσιο ιδιωτικής σχέσεως ή με τη μεσολάβηση εκπαιδευτικού ιδρύματος.

58. Στην αρχική πρόταση της έκτης οδηγίας³⁸, η σχετική με τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες απαλλαγή προβλέπεται ως εξής:

«οι παροχές υπηρεσιών και οι παρεπόμενες παραδόσεις αγαθών που έχουν εκπαιδευτικό σκοπό ή συνδέονται στενά με την εκπαίδευση, την επιμόρφωση ή την επαγγελματική επανακατάρτιση πραγματοποιούνται από:

— οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή

— ιδιωτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα που τελούν υπό την εποπτεία των αρμόδιων κρατικών αρχών και εξουσιοδοτούνται να προετοιμάζουν μαθητές για την απόκτηση αναγνωρισμένου και εγκεκριμένου από το κράτος σχολικού, πανεπιστημιακού ή επαγγελματικού διπλώματος».

59. Η διατύπωση αυτή, μολονότι διαφέρει από το οριστικό κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', καλύπτει κατ' ουσίαν το ίδιο πεδίο εφαρμογής και, όπως και το κείμενο αυτό, εκφράζει σαφή πρόθεση να απαλλάσσεται από φόρο η δημόσια εκπαίδευση και η αναγνωρισμένη από το κράτος εκπαίδευση, αλλά να υπόκεινται σε φόρο άλλες εκπαιδευτικές υπηρεσίες στον ιδιωτικό τομέα.

60. Η αρχική πρόταση δεν κάλυπτε την περίπτωση του στοιχείου ι'. Το στοιχείο

37 — Βλ., επίσης, την απόφαση του γαλλικού Συμβουλίου της Επικρατείας της 26ης Ιανουαρίου 2000, στην υπόθεση 169 626 (*Revue de droit fiscal* αριθ. 47 (2000), σ. 1553), και ιδίως τις προτάσεις του κ. Bergeault, commissaire du gouvernement.

38 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 26^η άρθρο 14, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της προτάσεως.

αυτό εισήχθη στην οδηγία σχετικά αργά, χωρίς να αποτελέσει αντικείμενο προηγούμενων παρατηρήσεων (τουλάχιστον γραπτώς) και, συνεπώς, «δεν έχει σαφές νομο-παρασκευαστικό ιστορικό»³⁹.

61. Αν υπήρχε πρόθεση απαλλαγής από φόρο των υπηρεσιών των ανεξάρτητων καθηγητών, όπως ζητεί η Επιτροπή, θα ήταν σχετικά απλό να γίνει αναφορά στους καθηγητές αυτούς στο πλαίσιο της απαλλαγής της περιπτώσεως θ'. Η απουσία σχετικής αναφοράς δεν αποτελεί, αφεαυτής, αποδεικτικό στοιχείο, ωστόσο από τη χρήση διαφορετικών όρων στα στοιχεία θ' και ι' προκύπτει ότι το δεύτερο (που αφορά μόνον τα ιδιαίτερα μαθήματα που ανάγονται στη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, εξαιρουμένης της επαγγελματικής επιμορφώσεως ή επανακαταρτίσεως, και δεν καλύπτει τις στενά συνδεδεμένες με την εκπαίδευση αυτή παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών) έχει χαρακτήρα παρεκκλίσεως από την αρχή περί φορολογήσεως όλων των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που δεν καλύπτονται από την απαλλαγή του στοιχείου θ'. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι για να εξασφαλισθεί σαφής, ασφαλής και εναρμονισμένη ερμηνεία, το στοιχείο ι' πρέπει να ερμηνευθεί μάλλον κατά γράμμα παρά ως συμπλήρωμα στην απαλλαγή του στοιχείου θ'.

62. Αντιλαμβάνομαι ότι το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγω μπορεί να μη θεωρηθεί ικανοποιητικό. Πράγματι, είναι παράλογο να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες ενός καθηγητή όταν τις παρέχει απευθείας στους μαθητές του ή όταν απασχολείται σε σχολείο, αλλά να μην απαλλάσσονται όταν συνάπτει σύμβαση παροχής υπηρεσιών με σχολείο προκειμένου να διδάξει στους μαθητές, κυρίως λαμβανομένου υπόψη του στόχου να μην παρεμποδίζεται η πρόσβαση στην εκπαίδευση λόγω του αυξημένου κόστους που συνεπάγεται η επιβολή ΦΠΑ. Μια κατάσταση όπως αυτή του W. Haderer δεν θα έπρεπε να προσκρούει σε νομικό κενό μεταξύ δύο διατάξεων που προβλέφθηκαν με σκοπό να καλύψουν, συνδυαζόμενες, τέτοιου είδους καταστάσεις. Επιπλέον, θα ήταν άδικο για τον W. Haderer να του επιβληθεί φόρος τον οποίο θα έπρεπε να οφείλουν, αν στοιχειοθετείται σχετική επιβάρυνση, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα για ενήλικους για τα οποία εργάστηκε.

63. Οι αντιρρήσεις αυτές μπορούν, ωστόσο, να αντικρουστούν με σειρά επιχειρημάτων.

64. Όπως ήδη επισήμανα, ο κατάλογος των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, δεν υπακούει, δυστυχώς, σε συγκεκριμένη λογική, οι δε εκτιμήσεις όσον αφορά την πρόθεση του νομοθέτη δεν μπορούν να μεταφερθούν από τη μία απαλλαγή στην άλλη. Αν όμως ο νομοθέτης δεν επεδίωκε να απαλλαγεί η απόσπαση εκπαιδευτικού προσωπικού σε άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα ως

39 — B. Terra και J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), τόμος Α, σ. 604 και 605.

«εκπαίδευση, [...] επιμόρφωση ή [...] επανακατάρτιση», δεν υπάρχει οπωσδήποτε λόγος να γίνει δεκτό ότι είχε πρόθεση να απαλλάξει, ως «μαθήματα», τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχει ανεξάρτητος καθηγητής σε τέτοιου είδους ίδρυμα. Αν αυτή ήταν η πρόθεσή του, θα έπρεπε να προκύπτει σαφέστερα από τη διατύπωση των διατάξεων περί απαλλαγών.

65. Περαιτέρω, από πρακτικής απόψεως, είναι πιθανόν το είδος συμφωνίας που συνάπτει πρόσωπο το οποίο βρίσκεται στην κατάσταση του W. Haderer να αποτελεί (για οποιοδήποτε λόγο) μάλλον υποκατάστατο συμβάσεως εργασίας με το επίμαχο εκπαιδευτικό ίδρυμα, παρά ιδιωτικής συμβάσεως με μαθητές. Πράγματι, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι το εκπαιδευτικό ίδρυμα παρέχει υπηρεσία στον εκπαιδευτικό και όχι το αντίθετο. Ωστόσο, φρονώ ότι με ίσες καθαρές αποδοχές και με τα ίδια προνόμια, μια σύμβαση εργασίας θα συνεπαγόταν πολύ σημαντικότερα έξοδα για το εκπαιδευτικό ίδρυμα (από απόψεως εισφορών κοινωνικής ασφάλισης και άλλων εισφορών, ή διαφόρων άλλων υποχρεώσεων που επιβάλλονται στους εργοδότες ή τους βαρύνουν έναντι των εργαζομένων τους) από ό,τι μια σύμβαση συναφθείσα με ανεξάρτητο παρέχοντα υπηρεσίες που δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

66. Στην περίπτωση αυτή, δεν είναι βέβαιο ότι η υπαγωγή της παροχής υπηρεσιών σε

ΦΠΑ αυξάνει το κόστος της εκπαίδευσής σε σχέση με μια συνήθη σύμβαση εργασίας. Λαμβανομένου υπόψη του στόχου περί μη αυξήσεως του κόστους προσβάσεως στην εκπαίδευση⁴⁰, η εκτίμηση αυτή μπορεί να σταθμιστεί με άλλες οι οποίες αντιστρατεύονται την ως άνω δυνατότητα αποφυγής των οικονομικών υποχρεώσεων που σχετίζονται με την παροχή νόμιμης κοινωνικής ασφαλίσεως. Εν πάση περιπτώσει, το αν η προσφυγή σε ανεξάρτητους συμβαλλομένους ενδείκνυται έναντι της συνάψεως συνήθους συμβάσεως εργασίας δεν αποτελεί ζήτημα το οποίο χρήζει εξετάσεως —κατ' οιονδήποτε τρόπο— στο πλαίσιο της χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ, της οποίας γενικός σκοπός είναι να επιβαρύνονται λιγότερο οι καταναλωτές ορισμένων υπηρεσιών που θεωρούνται υπηρεσίες γενικού συμφέροντος.

67. Μολονότι είναι βεβαίως ατυχές να επιβάλλεται στον W. Haderer μια επιβάρυνση την οποία δεν θα έπρεπε να φέρει, ο ρόλος του Δικαστηρίου δεν είναι να καθορίσει την έκβαση των εθνικών διαδικασιών, αλλά να ερμηνεύσει το κοινοτικό δίκαιο, όπως αυτό πρέπει να εφαρμόζεται εν γένει. Επιπλέον, ενδεχομένως ο W. Haderer θα είναι σε θέση να εισπράξει αναδρομικώς, ακόμη και στο παρόν στάδιο, κάθε ποσό φόρου που θα έπρεπε να είχε λάβει από τα εκπαιδευτικά ιδρύματα στα οποία εργάστηκε.

40 — Υπενθυμίζεται, πάντως, ότι, σε περίπτωση απαλλαγής εκπαιδευτικών υπηρεσιών εκ μέρους ιδρύματος στο οποίο παρέχει τις υπηρεσίες του ένας εκπαιδευτικός όπως ο W. Haderer, το κόστος της εκπαίδευσής περιλαμβάνει ήδη τον μη επανεισπράξιμο ΦΠΑ επί διαφόρων εισροών (περιλαμβανομένου του παιδαγωγικού εξοπλισμού και των υλικών, όπως για παράδειγμα του αργίλου). Ωστόσο, σύμφωνα με τον σκοπό του άρθρου 13, Α, το δυνητικό κέρδος του εκπαιδευτικού ιδρύματος δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

68. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, φρονώ ότι το είδος αποσπάσεως εκπαιδευτικού προσωπικού που εφαρμόζει το Horizon College δεν πρέπει να θεωρηθεί ως «εκπαίδευση» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, και οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχει ο W. Haderer δεν πρέπει να θεωρηθούν ως «μαθήματα» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ'.

69. Θα εξετάσω ευθύς αμέσως τα ειδικά ζητήματα σε καθεμία από τις δύο υποθέσεις.

Υπόθεση C-434/05, Horizon College: στενά συνδεδεμένες παροχές

70. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας δεν απαλλάσσει από φόρο μόνον την εκπαίδευση και την επαγγελματική επιμόρφωση, αλλά και τις συνδεδεμένες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών. Το Δικαστήριο όρισε ως παρεπόμενη παροχή, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, την παροχή η οποία «δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά το μέσο για να ληφθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες»⁴¹.

41 — Βλ. απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-394/04 και C-395/04, Υγεία (Συλλογή 2005, σ. I-10373), σκέψη 19, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

71. Το Horizon College και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η διάθεση εκπαιδευτικού προσωπικού από ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα σε άλλο αποτελεί καταρχήν υπηρεσία στενά συνδεδεμένη με την εκπαίδευση. Αν ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα στο οποίο μαθητές λαμβάνουν εκπαίδευση ή επαγγελματική επιμόρφωση παρουσιάζει προσωρινό έλλειμμα καθηγητών ή ειδικευμένου εκπαιδευτικού προσωπικού, η απόσπαση ειδικευμένου προσωπικού από άλλο παρεμφερές ίδρυμα καθιστά δυνατή για τους μαθητές την εκπαίδευση ή επιμόρφωση υπό τις καλύτερες συνθήκες.

72. Η ακρίβεια της ανάλυσεως αυτής είναι πλέον τόσο πρόδηλη, από απόψεως κοινής λογικής, ώστε δεν μπορεί να αντικρουστεί παρά μόνο με ένα ιδιαίτερος ισχυρό επιχείρημα. Η Ελληνική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, κατά τις οποίες η απόσπαση προσωπικού από το Horizon College δεν μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ στη βάση αυτή, υπέβαλαν παρατηρήσεις προς στήριξη της απόψεώς τους, αλλά τα επιχειρήματά τους δεν είναι, κατά την άποψή μου, αρκούντως ισχυρά.

73. Αμφότερες οι κυβερνήσεις αυτές υποστηρίζουν ότι η απαλλαγή αποκλείεται διότι η επίμαχη υπηρεσία (η απόσπαση εκπαιδευτικού προσωπικού του Horizon College) δεν παρέχεται στους αποδέκτες των υπηρεσιών εκπαίδευσής ή επαγγελματικής επιμορφώσεως (τους μαθητές), αλλά στον παρέχοντα την κύρια αυτή υπηρεσία (το άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα). Η Κυβέρνηση των Κάτω

Χωρών προσθέτει ότι η απόσπαση καθηγητών αποτελεί χωριστή υπηρεσία από την εκπαίδευση ή επιμόρφωση που παρέχει το Horizon College στους μαθητές του. Συνεπώς, δεν είναι «στενά συνδεδεμένη» ούτε με την απαλλασσόμενη κύρια υπηρεσία που παρέχεται στους μαθητές από το άλλο ίδρυμα, ούτε με την απαλλασσόμενη κύρια δραστηριότητα του Horizon College.

74. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, ειδικότερα, παραπέμπει σε σειρά αποφάσεων⁴² προς στήριξη της απόψεως ότι, κατ' ουσίαν, μια παροχή μπορεί να χαρακτηριστεί ως «στενά συνδεδεμένη» με την εκπαίδευση μόνον αν ο παρέχων την υπηρεσία αυτή και ο αποδέκτης της συμπίπτουν με τους αντίστοιχους της κύριας παροχής. Ωστόσο, σε καμία από τις υποθέσεις αυτές το Δικαστήριο δεν στήριξε το σκεπτικό του στο κριτήριο αυτό. Στην απόφαση Card Protection Plan, για παράδειγμα, το Δικαστήριο δεν ασχολήθηκε καθόλου με το αν υφίσταται «παρεμφερής παροχή υπηρεσιών»⁴³ και στην απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, μολονότι προφανώς οι δύο υπηρεσίες (πανεπιστημιακή εκπαίδευση σε φοιτητές και δραστηριότητες έρευνας σε πανεπιστήμια εξ επαχθούς αιτίας) παρέχονταν σε διαφορετικούς αποδέκτες, το Δικαστήριο στήριξε το σκεπτικό του στην εκτίμηση ότι οι δραστηριότητες έρευνας δεν ήταν καθόλου απαραίτητες για την εκπαίδευση⁴⁴.

75. Επιπλέον, στην απόφαση Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵, το Δικαστήριο δέχθηκε σαφώς ότι, καταρχήν, όταν ένας οργανισμός που παρέχει υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών απαλλασσόμενες βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' ή η', της έκτης οδηγίας παρέχει επίσης ενδιάμεση υπηρεσία μεταξύ των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών και των προσώπων που αναζητούν υπηρεσίες φυλάξεως παιδιών, η εν λόγω χωριστή υπηρεσία που παρεμβάλλεται μπορεί να χαρακτηριστεί ως «στενά συνδεδεμένη» με τη φύλαξη παιδιών, ακόμη και αν, στην περίπτωση αυτή, ο οργανισμός καθ'αυτός δεν παρέχει τέτοιου είδους υπηρεσίες στους αποδέκτες.

76. Το Δικαστήριο πάντως διευκρίνισε, με την απόφαση αυτή, ότι, για να τύχει απαλλαγής η υπηρεσία αυτή, πρέπει να πληρούται σειρά προϋποθέσεων.

77. Συναφώς, πρέπει να αναφερθεί ότι, κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, η απόσπαση προσωπικού από το Horizon College πρέπει να θεωρηθεί φορολογητέα πράξη, διότι το Δικαστήριο δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία για να εξακριβώσει αν πράγματι χωρεί απαλλαγή.

78. Το ερώτημα, πάντως, που τέθηκε στο Δικαστήριο είναι αν η «έναντι αποζημιώ-

42 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973), προαναφερθείσα στην υποσημείωση 35 απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 23 απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-472/03, Arthur Andersen (Συλλογή 2005, σ. I-1719), και προαναφερθείσα στην υποσημείωση 41 απόφαση Υγεία.

43 — Βλ., ειδικότερα, σκέψεις 22 έως 24 της απόφασεως.

44 — Βλ., ειδικότερα, σκέψη 48 της απόφασεως.

45 — Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede (Συλλογή 2006, σ. I-1385).

σεως [απόσπαση] εκπαιδευτικού σε εκπαιδευτικό ίδρυμα προκειμένου αυτός να διδάσκει εκεί σε προσωρινή βάση και υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού» μπορεί *κατ' αρχήν* να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία στενά συνδεδεμένη με την εκπαίδευση ή την επιμόρφωση, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ'. Κατά την άποψή μου, η υπηρεσία αυτή εμπίπτει στην εν λόγω έννοια. Εν πάση περιπτώσει, για να γίνει δεκτό ότι *πράγματι* εμπίπτει στην έννοια αυτή, πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, πράγμα που απόκειται στο αρμόδιο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει. Το γεγονός ότι το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για να λάβει θέση δεν του επιτρέπει να διαπιστώσει ότι η οικεία υπηρεσία δεν απαλλάσσεται, ούτε το εμποδίζει να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να εξακριβωθεί αν πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

79. Οι προϋποθέσεις αυτές απορρέουν από τη διατύπωση καθαυτή της έκτης οδηγίας, όπως διευκρινίστηκε με την απόφαση *Stichting Kinderopvang Enschede*.

80. Πρώτον, δεδομένου ότι η κύρια υπηρεσία με την οποία συνδέεται στενά η επίμαχη παροχή είναι η εκπαίδευση που παρέχεται από το ενδιαμέσο ίδρυμα και όχι από το Horizon College καθαυτό, η εκπαίδευση αυτή πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ' ⁴⁶. Ειδικότερα, πρέπει να

συνίσταται στην «αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παροχές υπηρεσιών» και να «πραγματοποι[είται] από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς»

81. Δεύτερον, η απόσπαση προσωπικού πρέπει να είναι «απαραίτητ[η] για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου». Τούτο σημαίνει, κατ' αναλογία προς την απόφαση *Stichting Kinderopvang Enschede* ⁴⁷, ότι η φύση ή η ποιότητα της υπηρεσίας αυτής πρέπει να είναι τέτοια ώστε, χωρίς την απόσπαση εκπαιδευτικού προσωπικού από το Horizon College, τα ενδιαμέσα ιδρύματα δεν θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν την παροχή ανάλογης αξίας υπηρεσίας.

82. Συναφώς, όπως επισήμανε η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξακριβώσει αν ένα γραφείο ευρέσεως εργασίας ή άλλος παρέχων υπηρεσίες διαθέσεως προσωπικού (του οποίου οι υπηρεσίες υπόκεινται σε ΦΠΑ) θα μπορούσε να παράσχει υπηρεσίες ανάλογης αξίας. Για παράδειγμα, μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι διαδικασίες προσλήψεως και επιμορφώσεως προσωπικού που εφαρμόζει το Horizon

46 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Stichting Kinderopvang Enschede*, σκέψεις 21 έως 23 και διατακτικό.

47 — Βλ. σκέψεις 25 έως 28 και διατακτικό.

College εξασφαλίζουν, λόγω της ποιότητάς τους, ιδιαίτερος υψηλό επίπεδο εκπαιδευτικού προσωπικού ή ότι ένα γραφείο ευρέσεως εργασίας είναι, καταρχήν, κατά μείζονα λόγο σε θέση να αντιμετωπίσει ζήτηση εκτάκτου προσωπικού σε ιδιαίτερος βραχυπρόθεσμο πλαίσιο. Στο αρμόδιο δικαστήριο απόκειται να αξιολογήσει τα στοιχεία αυτά καθώς και όλα τα άλλα στοιχεία που καθιστούν δυνατή την εκτίμηση της ποιότητας της παρεχόμενης υπηρεσίας.

83. Τρίτον, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, η απόσπαση προσωπικού δεν πρέπει να έχει ως κύριο σκοπό την εξασφάλιση εσόδων μέσω της πραγματοποιήσεως πράξεων που βρίσκονται σε άμεσο ανταγωνισμό με πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενες σε ΦΠΑ. Συναφώς, όπως επισήμανε η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, αρκεί ίσως να αποδειχθεί ότι η τιμή που χρέωσε το Horizon College αντιστοιχούσε ακριβώς στους μισθούς των αποσπασθέντων καθηγητών, καθώς και στις σχετικές επιβαρύνσεις. Αν το Horizon College δεν είχε διαθέσει τους καθηγητές σε άλλα ιδρύματα, θα έπρεπε πιθανότατα να καταβάλει τους μισθούς τους. Το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εξακριβώσει αν οι οικείοι καθηγητές ήταν μερικής απασχολήσεως εργαζόμενοι στο Horizon College που αποσπαστήκαν σε άλλο ίδρυμα προκειμένου να συμπληρώσουν το εβδομαδιαίο ωράριό τους ή αν, κατά τις επίμαχες περιόδους, οι υπηρεσίες τους απλώς δεν ήταν απαραίτητες στο Horizon College. Εν πάση περιπτώσει, η πράξη προσπόριζε συμπληρωματικά έσοδα (και, συνεπώς, συνολικό συμπληρωματικό κέρδος — ή μειωμένη απώλεια), μολονότι είναι πιθανό να μην υπήρξε συγκεκριμένο κέρδος πέραν του ακριβούς κόστους του

επίμαχου προσωπικού. Ενδεχομένως απαιτούνται περισσότερα στοιχεία επί των πραγματικών περιστατικών για να εξακριβωθεί αν τα επιπλέον έσοδα αποτελούσαν τον κύριο σκοπό των συμφωνιών αποσπάσεως ή αν επρόκειτο απλώς για παρεπόμενη συνέπεια.

84. Τέταρτον, επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας⁴⁸, τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν τη χορήγηση απαλλαγών από την τήρηση ορισμένων άλλων προϋποθέσεων. Δεδομένου ότι δεν προβλήθηκε επιχείρημα περί επιβολής των πρόσθετων αυτών προϋποθέσεων, τεκμαίρεται ότι καμία τέτοια προϋπόθεση δεν επιβλήθηκε. Αν γίνει δεκτό, ωστόσο, ότι επιβλήθηκαν προϋποθέσεις βάσει της διατάξεως αυτής, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται σαφώς να εξακριβώσει αν οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται.

85. Τέλος, όσον αφορά το τρίτο ερώτημα του Hoge Raad, είναι προφανώς αναγκαίο η απόσπαση προσωπικού να πραγματοποιείται από οργανισμό κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ'. Κατά την άποψή μου, δεν αμφισβητείται ότι το Horizon College αποτελεί τέτοιου είδους οργανισμό.

48 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 6.

Υπόθεση C-445/05 Haderer: σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση

86. Με τις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου, η αναιρεσίβλητη φορολογική αρχή προέβαλε ένσταση κατά της απαλλαγής, όσον αφορά ειδικώς την περίπτωση του W. Haderer. Όπως υποστήριξε η αρχή αυτή, τα μαθήματα αγγειοπλαστικής, κεραμικής και «ενισχυτικής διδασκαλίας» που παρέδιδε ο W. Haderer δεν εμπίπτουν στη «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση», όπως ορίζεται σε διάφορες διατάξεις του εσωτερικού δικαίου. Ειδικότερα, δεν αντιστοιχούν στο είδος του προκαθορισμένου προγράμματος που είναι το απαραίτητο χαρακτηριστικό της εκπαίδευσως αυτής.

87. Κατέληξα ήδη στο συμπέρασμα ότι τα μαθήματα του W. Haderer δεν εμπίπτουν σε καμία περίπτωση στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής. Ωστόσο, θεωρώ σημαντική τη διευκρίνιση ότι τα μαθήματα αυτά δεν θα έπρεπε να αποκλείονται από την απαλλαγή για τους λόγους που προέβαλε η φορολογική αρχή.

88. Το αιτούν δικαστήριο, καθαυτό, δέχεται ότι οι τομείς τους οποίους καλύπτουν τα μαθήματα ανάγονται πράγματι στη «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» και ότι είναι δύσκολο να αμφισβητηθεί η εκτίμηση αυτή. Αφενός, η «ενισχυτική διδασκαλία»

πρέπει εξ ορισμού να εμπίπτει στην εν λόγω κατηγορία. Αφετέρου, τα μαθήματα αγγειοπλαστικής και κεραμικής είναι πολύ διαδεδομένα στα ευρωπαϊκά σχολεία. Μολονότι δεν πρόκειται για μαθήματα με αμιγώς ακαδημαϊκό περιεχόμενο, εντούτοις, η άσκηση χειρονακτικών και καλλιτεχνικών δεξιοτήτων που περιλαμβάνουν εντάσσεται στο πλαίσιο των σκοπών που συνήθως επιδιώκει η σχολική εκπαίδευση.

89. Η έννοια της σχολικής ή πανεπιστημιακής εκπαίδευσως από πλευράς του κανόνα απαλλαγής πρέπει να ορίζεται σε κοινοτικό επίπεδο⁴⁹. Κατά την άποψή μου, ο ορισμός αυτός θα έπρεπε να είναι σχετικά ευρύς. Στην αντίθετη περίπτωση, θα υπήρχε ο κίνδυνος επιβολής ΦΠΑ σε όλα τα είδη ιδιαίτερων μαθημάτων που παραδίδονται ως ενισχυτική διδασκαλία στους μαθητές, ενδεχόμενο που απάδει προς την προφανή επιδίωξη της απαλλαγής. Βεβαίως, επιβάλλεται η διάκριση των απαλλασσόμενων εκπαιδευτικών υπηρεσιών από τις αμιγώς ψυχαγωγικές δραστηριότητες που στερούνται παιδαγωγικού χαρακτήρα, αλλά κάθε δραστηριότητα κατά την οποία παραδίδονται τακτικώς μαθήματα σε σχολεία ή πανεπιστήμια πρέπει, κατά την άποψή μου, να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, ανεξαρτητως του αν η δραστηριότητα αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο αυστηρά καθορισμένου προγράμματος σπουδών.

90. Επιπλέον, είναι σημαντικό και αναπόφευκτο ο ορισμός της έννοιας «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» να συμπίπτει

49 — Βεβαίως, υφίσταται σχετικός πλούσια νομολογία όσον αφορά τις έννοιες «εκπαίδευση» και «επιμόρφωση» στο πλαίσιο των απαγορεύσεων της δυσμενούς διακρίσεως στον τομέα της προσβάσεως στις υπηρεσίες αυτές, η οποία όμως δεν μπορεί ενδεχομένως να μεταφερθεί πλήρως στον τομέα των απαλλαγών από τον ΦΠΑ.

στις περιπτώσεις απαλλαγής των στοιχείων θ' και ι', αντιστοίχως. Αν γίνονταν δεκτά τα επιχειρήματα της φορολογικής αρχής, θα έπρεπε να αποκλειστούν από την απαλλαγή του στοιχείου θ' ορισμένα συγκεκριμένα

είδη εκπαίδευσης ή επιμορφώσεως που παρέχονται εντός δημόσιων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, με ιδιαίτερες αρνητικές συνέπειες.

Πρόταση

91. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το Δικαστήριο θα έπρεπε να δώσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad στο πλαίσιο της υποθέσεως C-434/05 την ακόλουθη απάντηση:

- «— Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προσωρινή απόσπαση εκπαιδευτικού σε άλλο ίδρυμα στο οποίο παρέχει εκπαιδευτικές υπηρεσίες υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού δεν συνιστά δραστηριότητα εκπαίδευσης, επιμορφώσεως ή επαγγελματικής επανακαταρτίσεως, αλλά συνιστά καταρχήν παροχή υπηρεσίας στενά συνδεδεμένης με τη δραστηριότητα αυτή.
- Για να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ βάσει της διατάξεως αυτής, η επίμαχη υπηρεσία πρέπει να παρέχεται από οργανισμό κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως και να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, όπως διευκρινίστηκαν από το Δικαστήριο με την απόφαση C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, και, ενδεχομένως, στις απαιτήσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α'.»

92. Στην υπόθεση C-445/05, φρονώ ότι το Δικαστήριο θα έπρεπε να δώσει στο Bundesfinanzhof την ακόλουθη απάντηση:

«— Στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ πρέπει να δοθεί η ερμηνεία ότι η έννοια της παραδόσεως ιδιαίτερων μαθημάτων από εκπαιδευτικούς δεν καλύπτει την περίπτωση ανεξάρτητου εκπαιδευτικού ο οποίος συνάπτει σύμβαση με εκπαιδευτικό ίδρυμα προκειμένου να παραδίδει σε μαθητές οργανωμένα από το ίδρυμα αυτό μαθήματα, στις εγκαταστάσεις του εν λόγω ιδρύματος και υπό την ευθύνη του, για τα οποία οι μαθητές δεν καταβάλλουν δίδακτρα στον εκπαιδευτικό, αλλά στο ίδρυμα.»