

Sprawa C-434/05

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

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) i ust. 2 – Odpłatne udostępnianie personelu nauczycielskiego zatrudnionego przez instytucję edukacyjną innej tego rodzaju instytucji

Streszczenie wyroku

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

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

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

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) i ust. 2)

1. Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tym przepisie pojęcie „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych” nie obejmuje odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, nawet jeżeli instytucja, która udostępnia nauczyciela, sama jest podmiotem prawa publicznego mającym cele edukacyjne lub innym podmiotem określonym przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele.

Prawdą jest, że przekazywanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami jest szczególnie istotnym elementem działania edukacyjnej. Jednakże przekazywanie wiedzy i umiejętności samo w sobie nie wystarcza do uznania, że działanie edukacyjne stanowi sam fakt udostępnienia nauczyciela instytucji edukacyjnej w celu prowadzenia nauczania w ramach zakresu jej odpowiedzialności. W istocie na działanie edukacyjne, o którym mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, składają się liczne elementy, które obok stosunków pomiędzy nauczycielem a uczniami obejmują również ramy organizacyjne danej instytucji.

(por. pkt 18–20, 24 i pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy 77/388 w związku z ust. 2 tego artykułu należy interpretować w ten sposób, iż odpłatne udostępnianie nauczyciela instytucji edukacyjnej,

w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może stanowić czynność zwolnioną od podatku od wartości dodanej, jako świadczenie usług „ściśle związanych” z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu, jeżeli jest ono środkiem do lepszego korzystania z nauczania traktowanego jako świadczenie główne, o ile jednak sąd krajowy stwierdzi spełnienie następujących warunków:

– zarówno to świadczenie główne, jak i ściśle z nim związane udostępnienie nauczyciela dokonywane są przez podmioty, o których mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i), z uwzględnieniem ewentualnych warunków, jakie dane państwo członkowskie mogło wprowadzić na podstawie ust. 2 lit. a) tego przepisu,

– omawiane świadczenie ma taki charakter lub taką jakość, że bez odwołania się do tej usługi nie byłoby gwarancji, iż nauczanie prowadzone przez instytucję przejmującą, czyli nauczanie, z którego korzystają jej uczniowie lub studenci, miałyby równoważną wartość, oraz

– udostępnienie nauczyciela nie ma głównie na celu osiągnięcia dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem od wartości dodanej.

(por. pkt 46 i pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

14 czerwca 2007 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) i ust. 2 – Odpłatne udostępnianie personelu nauczycielskiego zatrudnionego przez instytucję edukacyjną innej tego rodzaju instytucji

W sprawie C-434/05

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 2 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniu:

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

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) przez G.C. Bulka, advocaat, oraz A. van Dongen, adviser,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz P. van Ginnekena, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez E. Mamouni, O. Patsopoulou i S. Trekli, oraz przez K. Georgiadisa i S. Spyropoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek ten złożony został w ramach sporu pomiędzy Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), z siedzibą w Alkmaar (Niderlandy) (zwanym dalej „Horizon College”), a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu do spraw finansów), powstałego na skutek wydania przez tego ostatniego decyzji określającej wysokość podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszają innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

i) edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmiany kwalifikacji zawodowych ściśle związane z świadczeniem usług i dostaw towarów ściśle z

tak? dzia?alno?ci? zwi?zanych, dokonywan? przez instytucje [podmioty] prawa publicznego, którym te zadania s? powierzone, lub przez inne organizacje [podmioty] okre?lone przez zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie jako maj?ce podobne cele;

[...]

2. a) Pa?stwa cz?onkowskie mog? przyzna? zwolnienia od podatku innym instytucjom [podmiotom], które nie s? instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, wed?ug ust. 1, lit. b), g), h), i), l), m) i n) w oparciu o jeden lub wi?cej z nast?puj?cych warunków:

- instytucje, których to dotyczy, nie mog? systematycznie d??y? do osi?gni?cia zysków, ewentualnie zyski, które pomimo to osi?gn? nie mog? by? rozdzielane, ale musz? by? przeznaczone na kontynuacj? i doskonalenie ?wiadczonych us?ug;
- musz? by? zarz?dzane i administrowane wy??cznie spo?ecznie przez osoby niemaj?ce bezpo?redniego czy po?redniego interesu ani samodzielnie b?d? te? przez po?redników w wynikach dzia?alno?ci,
- pobieraj? op?aty zatwierdzone przez w?adze publiczne b?d? op?aty ich nieprzewy?szaj?ce lub te? w odniesieniu do tych us?ug, które nie wymagaj? zatwierdzenia, pobieraj? op?aty ni?sze ni? pobierane za podobne us?ugi przez przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz?, obj?te podatkiem od warto?ci dodanej,
- zwolnienie z podatku nie mo?e prowadzi? do zak?ócenia konkurencji, takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? gospodarcz? obj?tych podatkiem od warto?ci dodanej;

b) ?wiadczenie us?ug lub dostawa towarów s? wy??czone ze zwolnie? przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), je?li:

- nie s? one konieczne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu,
- ich g?ównym celem jest osi?gni?cie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotu] poprzez dokonywanie transakcji b?d?cych w bezpo?redniej konkurencji z dzia?alno?ci? przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? gospodarcz?, obj?tych podatkiem od warto?ci dodanej”.

Uregulowania krajowe

4 Artyku? 11 ust. 1 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z dnia 28 czerwca 1968 r. o podatku obrotowym, *Staatsblad* 1968, nr 329) stanowi:

„1. Na warunkach okre?lonych w drodze rozporz?dzenia organu administracji publicznej zwolnienie od podatku obejmuje:

[...]

o. ?wiadczenie:

1 us?ug edukacyjnych przez instytucje do tego powo?ane, takie jak okre?lone w ustawach dotycz?cych edukacji lub w przepisach wydanych na ich podstawie, podlegaj?cych krajowej inspekcji szkolnej lub innej kontroli wykonywanej przez ministra w?a?ciwego do spraw edukacji danego rodzaju;

2 us?ug edukacyjnych, które zostan? wskazane w przepisach dotycz?cych administracji

publicznej, które mog? stanowi?, ?e zwolnienie znajdzie zastosowanie jedynie w stosunku do przedsi?biorców nie?wiadczy?cych tego rodzaju us?ug edukacyjnych w celach zarobkowych; [...].

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

5 Zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym Horizon College jest „instytucj? edukacyjn?”.

6 W latach, których dotyczy sp?r przed s?dem krajowym, Horizon College przekazywa? niektórym spo?ród swoich nauczycieli do dyspozycji innych instytucji edukacyjnych (zwanym dalej „instytucjami przejmuj?cymi”), które przejmowa?y odpowiedzialno?? za dzia?alno?? tych nauczycieli.

7 W ka?dym przypadku przekazania zawierana by?a umowa pomi?dzy Horizon College, nauczycielem i instytucj? przejmuj?c?. Zgodnie z postanowieniami takiej umowy instytucja przejmuj?ca mia?a okre?la? zadania delegowanego nauczyciela z uwzgl?dnieniem okresu przekazania i funkcji, jakie nauczyciel ten pe?ni? w Horizon College. Instytucja przejmuj?ca zobowi?zana by?a ponadto do ponoszenia kosztów ubezpieczenia odpowiedzialno?ci cywilnej w okresie, w którym nauczyciel pozostawa? do jej dyspozycji. Wynagrodzenie nauczyciela w dalszym ci?gu p?acone by?o przez Horizon College. Instytucja przejmuj?ca zobowi?zana by?a do zwrotu kosztów tego wynagrodzenia, bez dodatkowej prowizji. Horizon College nie dolicza? do tych kwot podatku VAT.

8 W?a?ciwy inspektor podatkowy wyda? wobec Horizon College decyzj? okre?laj?c? wysoko?? podatku VAT za lata 1995–1999 na kwot? 463 828 NLG. Kwota ta zosta?a zmniejszona do 299 308 NLG decyzj? inspektora wydan? na skutek odwo?ania wniesionego przez Horizon College.

9 Horizon College wniós? skarg? na powy?szej decyzji? do Gerechtshof te Amsterdam, która zosta?a oddalona jako nieuzasadniona wyrokiem z dnia 3 listopada 2003 r., na tej podstawie, ?e ?wiadczenia b?d?ce przedmiotem sprawy nie s? obj?te zakresem zwolnienia od podatku VAT, o którym mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) sz?stej dyrektywy.

10 Horizon College wniós? kasacj? do Hoge Raad der Nederlanden (S?du Najwy?szego).

11 Uznaj?c, ?e rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu uzale?nione jest od wyk?adni sz?stej dyrektywy, a w szczeg?lno?ci poj?cia „edukacji”, o którym mowa w jej art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i), Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 cz??? A [ust. 1 lit. i)] sz?stej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e poj?cie edukacji obejmuje oddelegowanie nauczyciela, za wynagrodzeniem, do instytucji edukacyjnej, w której tymczasowo prowadzi?by on nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialno?ci?

2) Czy w przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pierwsze pytanie, poj?cie »us?ug ?ci?le z tak? dzia?alno?ci? zwi?zanych«, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ono us?ug? opisan? w pierwszym pytaniu?

3) Czy okoliczno??, ?e podmiotem oddelegowuj?cym nauczyciela jest tak?e instytucja edukacyjna, mo?e mie? wp?yw na odpowiedzi udzielone na powy?sze pytania?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

12 Zwracając się z pierwszym pytaniem, czytany jednocześnie z pytaniem trzecim, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 lit. i) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tym przepisie pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i w szczególności, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych” obejmują przypadek instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, odpłatnie udostępniającej nauczyciela instytucji przejmującej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności.

13 Horizon College uważa, że na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, ponieważ istotą edukacji jest skuteczne przekazywanie wiedzy i umiejętności, które odbywa się bezpośrednio pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami, niezależnie od struktury prawnej, w ramach której dokonywany jest ten proces. Rząd grecki i niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich podnoszą, że pierwsze pytanie wymaga odpowiedzi przeczącej.

14 Na wstępie należy podnieść, że art. 13 cz. 1 lit. i) szóstej dyrektywy ma na celu zwolnienie od podatku VAT niektórych rodzajów działalności leżących w interesie publicznym. Jednakże zwolnienie to nie dotyczy wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, lecz jedynie tych, które są w nim wymienione i opisane w sposób bardzo szczegółowy (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 *Institute of the Motor Industry*, Rec. str. I-7053, pkt 18, wyrok z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 *Ygeia*, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 16, oraz wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Zb.Orz. str. I-12121, pkt 24).

15 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowi autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 *CPP*, Rec. str. I-973, pkt 15, wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 *Skandia*, Rec. str. I-1951, pkt 23, oraz ww. wyrok w sprawie *Ygeia*, pkt 15).

16 Pojęcia używane do opisu tych zwolnień powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowi one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 *Komisja przeciwko Niemcom*, Rec. str. I-5811, pkt 43, oraz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 *Taksatorringen*, Rec. str. I-13711, pkt 36). Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (zob. wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 *Dornier*, Rec. str. I-12911, pkt 42, wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 *Kingscrest Associates i Montecello*, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 29, oraz wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 *L.u.P.*, Zb.Orz. str. I-5123, pkt 24). Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisu zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiaby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 *Temco Europe*, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 17, oraz w dziedzinie edukacji uniwersyteckiej ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Niemcom*, pkt 47).

17 Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy nie zawiera definicji wymienionych w nim różnych form edukacji.

18 Prawdą jest, jak to w istocie twierdzi Horizon College, że przekazywanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami jest szczególnie istotnym elementem działalności edukacyjnej.

19 Jednakże biorąc pod uwagę przywołane w pkt 14–16 niniejszego wyroku wymogi wynikające z orzecznictwa, przekazywanie wiedzy i umiejętności samo w sobie nie wystarcza do uznania, że działalność edukacyjną stanowi sam fakt udostępnienia nauczyciela instytucji edukacyjnej w celu prowadzenia nauczania w ramach zakresu jej odpowiedzialności.

20 Jak to bowiem podniosła Komisja na rozprawie, na działalność edukacyjną, o której mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, składają się liczne elementy, które obok stosunków pomiędzy nauczycielem a uczniami obejmują również ramy organizacyjne danej instytucji.

21 Jak to zostało wskazane w pkt 7 niniejszego wyroku, zgodnie z postanowieniami umowy o udostępnieniu nauczycieli instytucja przejmująca miała określić zadania delegowanego nauczyciela z uwzględnieniem okresu przekazania i funkcji, jakie nauczyciel ten pełni w Horizon College. Instytucja przejmująca zobowiązana była ponadto do ubezpieczenia nauczyciela na okres oddelegowania.

22 W związku z tym udostępnienie nauczyciela instytucji przejmującej na takich warunkach nie może samo w sobie być uznane za działalność, która miałaby się w zakresie pojęcia „edukacji” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. Jak to w istocie podkreślają rzędy grecki, rządy niderlandzki oraz Komisja, umowa zawarta pomiędzy Horizon College, instytucją przejmującą i danym nauczycielem ma na celu jedynie co najwyżej ułatwienie świadczenia nauczania przez instytucję przejmującą.

23 Interpretacji tej nie może podważyć okoliczność – której dotyczy trzecie pytanie sądu krajowego – że podmiot oddelegowujący nauczyciela jest także, podobnie jak instytucja przejmująca, instytucją edukacyjną w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. Jeżeli bowiem dana działalność nie jest sama objęta zakresem pojęcia „edukacji”, to okoliczność, że wykonywana jest ona przez podmiot prawa publicznego mający cele edukacyjne lub przez inny podmiot określony przez państwo członkowskie jako mający podobne cele, nie może zmienić powyższej oceny.

24 W związku z tym na pierwsze pytanie rozpatrywane łącznie z pytaniem trzecim należy odpowiedzieć, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż zawarte w tym przepisie pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych” nie obejmują odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, nawet jeżeli instytucja, która udostępnia nauczyciela, sama jest podmiotem prawa publicznego mającym cele edukacyjne lub innym podmiotem określonym przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele.

W przedmiocie pytania drugiego

25 Zwracając się z drugim pytaniem, czytany łącznie z pytaniem trzecim, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy należy

interpretować w ten sposób, iż odpowiednie udostępnianie przez instytucję edukacyjną w rozumieniu tego przepisu nauczyciela instytucji przejmującej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może być zwolnione od podatku VAT, jako świadczenie usług „ciężkich związanych” z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu.

26 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało postawione w związku z sytuacją, w której udostępnienie nauczyciela dokonywane jest w zamian za wynagrodzenie płacone przez instytucję przejmującą instytucji udostępniającej, którego kwota równa jest wynagrodzeniu wypłaconemu przez tę ostatnią instytucję oddelegowanemu nauczycielowi.

27 Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy nie zawiera żadnej definicji usług „ciężkich związanych” z działalnością edukacyjną (zob. w odniesieniu do edukacji uniwersyteckiej ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 46). Niemniej jednak z samego brzmienia tego przepisu wynika, że nie dotyczy on świadczenia usług i dostawy towarów, które nie mają żadnego związku z „edukacją dzieci i młodzieży, szkolnictwem powszechnym i wyższym, szkoleniami zawodowymi lub zmianą kwalifikacji zawodowych”.

28 Świadczenie usług lub dostawa towarów mogą być uznane za „ciężkie związane” z działalnością edukacyjną, a przez to traktowane tak samo na gruncie podatkowym zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy tylko, gdy mają one rzeczywicie charakter pomocniczy w stosunku do działalności edukacyjnej stanowiącej świadczenie główne (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 27–30, ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 34 i 35, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 17 i 18).

29 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że określone świadczenie może być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi celu samego w sobie, lecz służy jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24, ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 34, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 19).

30 Jak to w istocie podnoszą Horizon College i Komisja, okoliczności, że udostępnianie przez instytucję edukacyjną nauczycieli innej instytucji edukacyjnej w celu tymczasowego prowadzenia nauczania w zakresie odpowiedzialności tej ostatniej, stanowi działalność, która co do zasady może być uznana za ciężką związaną z działalnością edukacyjną. Bowiem w przypadku przejściowego braku nauczycieli w określonej instytucji edukacyjnej, udostępnienie jej wykwalifikowanych nauczycieli zatrudnionych w innej instytucji może pozwolić uczniom lub studentom na lepsze skorzystanie z usług nauczania świadczonych przez instytucję przejmującą.

31 Wniosku tego nie może podważyć podkreślana przez sądy grecki i niderlandzki okoliczność, że udostępnianie konkretnych nauczycieli dokonywane jest na rzecz instytucji przejmujących, bez żadnego bezpośredniego związku pomiędzy Horizon College a uczniami lub studentami tych instytucji. Podobnie podniesiona przez sąd niderlandzki okoliczność, że udostępnienie nauczycieli stanowi działalność odrębną od nauczania świadczonych przez Horizon College na swój własny rachunek, nie ma żadnego wpływu na powyższy wniosek.

32 Do lepszego korzystania przez uczniów lub studentów z nauczania ?wiadczzonego przez instytucje przejmuj?ce nie jest bowiem konieczne, by us?ugi ?ci?le zwi?zane z edukacj? by?y ?wiadczone bezpo?rednio na rzecz tych uczniów lub studentów. Ponadto ewentualny brak ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy g?ówn? dzia?alno?ci? instytucji udost?pniaj?cych nauczycieli z jednej strony, a ich dzia?alno?ci? dodatkow? polegaj?c? na ?wiadczeniu us?ug ?ci?le zwi?zanych z edukacj? z drugiej, nie ma co do zasady znaczenia.

33 Jednak?e mo?liwo?? skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy uzale?niona jest od pewnych warunków, które wynikaj? z tre?ci tego przepisu.

34 Po pierwsze, zarówno g?ówna dzia?alno?? edukacyjna, jak i dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zane z t? dzia?alno?ci? musz? by? wykonywane przez jeden z podmiotów, o których mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

35 Jak to bowiem wynika z samego brzmienia art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, aby udost?pnianie nauczycieli na rzecz instytucji przejmuj?cych mog?o podlega? zwolnieniu, o którym mowa w tym przepisie, niezb?dne jest, by dzia?alno?? ta by?a wykonywana przez podmiot publiczny maj?cy cele edukacyjne lub przez inny podmiot okre?lony przez dane pa?stwo cz?onkowskie jako maj?cy podobne cele. Jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, a w szczególno?ci z trzeciego z postawionych pyta?, warunek ten mo?e zosta? spe?niony w sprawie przed s?dem krajowym.

36 Ponadto z art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy wynika, ?e czynno?? g?ówna, z któr? okre?lona dostawa towarów lub okre?lone ?wiadczenie us?ug s? ?ci?le zwi?zane, sama musi by? równie? czynno?ci? podlegaj?c? zwolnieniu, aby tego rodzaju dostawa lub ?wiadczenie nie zosta?y wy?zczzone spod zakresu zwolnienia, o którym mowa w szczególno?ci w ust. 1 lit. b) tego przepisu (zob. wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C?415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. str. I?1385, pkt 22).

37 W tym zakresie nale?y podnie??, ?e zgodnie z tre?ci? postanowienia odsy?aj?cego instytucje przejmuj?ce same s? „instytucjami edukacyjnymi w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy”.

38 Po drugie, jak to równie? wynika z art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, ?wiadczenie us?ug lub dostawa towarów ?ci?le zwi?zanych z czynno?ciami g?ównymi, o których mowa mi?dzy innymi w ust. 1 lit. i) tego przepisu, mog? korzysta? ze zwolnienia tylko, je?eli s? one konieczne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu (zob. równie? podobnie ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Niemcom, pkt 48, Ygeia, pkt 26, oraz Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 25).

39 Aby tymczasowe udost?pnianie nauczycieli, takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, mog?o zgodnie z powy?szym zosta? uznane za podlegaj?ce zwolnieniu, musia?oby ono mie? taki charakter lub tak? jako??, ?e bez odwo?ania si? do tych us?ug nie by?oby gwarancji, i? nauczanie ?wiadczone przez instytucje przejmuj?ce, czyli nauczanie, z którego korzystaj? jej uczniowie lub studenci, mia?oby równowa?n? warto?? (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 27, 28 i 30).

40 W tym zakresie nale?y przypomnie?, jak to czyni rz?d niderlandzki, ?e nie mo?na wykluczy?, i? na rynku dzia?aj? agencje po?rednictwa pracy, których us?ugi nie podlegaj? zwolnieniu, a których dzia?alno?? polega mi?dzy innymi na zapewnianiu personelu nauczycielskiego szko?om i uniwersytetom. Na gruncie sprawy przed s?dem krajowym, aby udost?pnianie nauczycieli przez Horizon College mog?o by? uznane za niezb?dne dla nauczania

świadczonych przez instytucje przejmujące, musiałyby ono mieć taki charakter – ze względu na przykład na kwalifikacje nauczycieli albo dogodność warunków ich udostępniania – by nie mogłaby zapewnić takiego samego poziomu nauczania, zwracając się po prostu do agencji pośrednictwa pracy.

41 Do sądu krajowego należy stwierdzenie, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności zawisłego przed nim sporu, czy usługi świadczone przez Horizon College są konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu.

42 Po trzecie, zgodnie z art. 13 cz. 2 tiret drugie szóstej dyrektywy świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone z zakresu zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. i) tego przepisu, jeżeli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętą podatkiem VAT.

43 To wyłączenie stanowi specyficzny wyraz zasady neutralności podatkowej, która zakazuje między innymi różnego traktowania na gruncie podatku VAT usług tego samego rodzaju, a więc konkurujących ze sobą (zob. wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 32).

44 Na gruncie sporu toczącego się przed sądem krajowym do niego należy określić, czy głównym celem udostępniania przez Horizon College niektórych spośród swoich nauczycieli innym instytucjom edukacyjnym jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętą podatkiem VAT, jak na przykład agencji pośrednictwa pracy. W tym zakresie okoliczności, że instytucja udostępniająca nauczycieli otrzymuje wynagrodzenie równe temu, które płaci oddelegowanym nauczycielom, sama w sobie nie jest wystarczająca do ustalenia, że transakcja ta nie ma na celu osiągnięcia dodatkowego dochodu.

45 Należy wreszcie podnieść, że art. 13 cz. 2 lit. a) szóstej dyrektywy daje państwom członkowskim możliwość uzależnienia, w każdym indywidualnym przypadku, przyznania zwolnienia przewidzianego między innymi w ust. 1 lit. i) tego przepisu podmiotom innym niż podmioty publiczne, od spełnienia jednego lub kilku warunków wymienionych w ust. 2 lit. a). Sąd krajowy winien zbadać, czy tego rodzaju możliwość została wprowadzona w Niderlandach, a jeżeli tak, to czy odpowiednie warunki znajdują zastosowanie w zawisłej przed nim sprawie.

46 W związku z tym na pytania drugie i trzecie, rozpatrywane łącznie, należy odpowiedzieć, że art. 13 cz. 2 lit. i) w związku z art. 13 cz. 2, szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż odpłatne udostępnianie nauczyciela instytucji edukacyjnej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może stanowić czynność zwolnioną od podatku VAT, jako świadczenie usług „ściśle związanych” z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu, jeżeli jest ono środkiem do lepszego korzystania z nauczania traktowanego jako świadczenie główne, o ile jednak sąd krajowy stwierdzi spełnienie następujących warunków:

– zarówno to świadczenie główne, jak i ściśle z nim związane udostępnienie nauczyciela dokonywane są przez podmioty, o których mowa w przywołanym art. 13 cz. 2 lit. i), z uwzględnieniem ewentualnych warunków, jakie dane państwo członkowskie mogło wprowadzić na podstawie ust. 2 lit. a) tego przepisu,

– omawiane świadczenie – polegające na udostępnieniu nauczyciela – ma taki charakter lub tak, jakoby, że bez odwołania się do tej usługi nie byłoby gwarancji, iż nauczanie prowadzone

przez instytucję przejmując?, czyli nauczanie, z którego korzystają jej uczniowie lub studenci, miałyoby równoważną wartość, oraz

– udostępnienie nauczyciela nie ma głównie na celu osiągnięcia dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem VAT.

W przedmiocie trzeciego pytania

47 Jak wynika z pkt 12, 23-25, 34 i 35 niniejszego wyroku, odpowiedź na trzecie z zadanych pytań stanowi integralną część analizy dwóch pierwszych pytań oraz udzielonych na nie odpowiedzi. W związku z tym nie ma potrzeby odrębnego odpowiadania na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tym przepisie pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych” nie obejmują odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, nawet jeżeli instytucja, która udostępnia nauczyciela, sama jest podmiotem prawa publicznego mającym cele edukacyjne lub innym podmiotem określonym przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele.

2) Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) w związku z art. 13 cz. 1 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnienie nauczyciela instytucji edukacyjnej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może stanowić czynność zwolnioną od podatku od wartości dodanej jako świadczenie usług „ściśle związanych” z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu, jeżeli jest ono środkiem do lepszego korzystania z nauczania traktowanego jako świadczenie główne, o ile jednak sąd krajowy stwierdzi spełnienie następujących warunków:

– zarówno to świadczenie główne, jak i ściśle z nim związane udostępnienie nauczyciela dokonywane są przez podmioty, o których mowa w przywołanym art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i), z uwzględnieniem ewentualnych warunków, jakie dane państwo członkowskie mogło wprowadzić na podstawie ust. 2 lit. a) tego przepisu,

– omawiane świadczenie – polegające na udostępnieniu nauczyciela – ma taki charakter lub tak, jako że, że bez odwołania się do tej usługi nie byłoby gwarancji, i że nauczanie prowadzone przez instytucję przejmując?, czyli nauczanie, z którego korzystają jej uczniowie lub studenci, miałyoby równoważną wartość, oraz

– udostępnienie nauczyciela nie ma głównie na celu osiągnięcia dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem od wartości dodanej.

Podpisy

*Język postępowania: niderlandzki.