

Zadeva C-434/05

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

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva DDV – Oprostitve – člen 13(A)(1)(i) in (2) – Posredovanje učitelja, ki je zaposlen pri drugi izobraževalni ustanovi, izobraževalni ustanovi prejemnici proti plačilu“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve iz Šeste direktive*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(i))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve iz Šeste direktive*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(i) in (2))

1. Člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da se besedilo „izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“ ne nanaša na dejstvo, da se učitelja proti plačilu posreduje izobraževalni ustanovi, v kateri ta pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, tudi če je ustanova, ki posreduje, oseba javnega prava, ki je namenjena izobraževanju, ali druga organizacija, ki ji zadevna država članica priznava podoben namen.

Res je, da je prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in študenti posebej pomemben element izobraževanja. Vendar tak prenos kot tak ni dovolj, da bi bilo mogoče samo posredovanje učitelja izobraževalni ustanovi za poučevanje pod odgovornostjo slednje opredeliti za izobraževalno dejavnost. Namreč, izobraževalna dejavnost iz člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive pomeni skupek elementov, ki razen tistih, ki se nanašajo na razmerja med učitelji in študenti, hkrati vključujejo elemente, ki tvorijo organizacijski okvir zadevne ustanove.

(Glej točke od 18 do 20, 24 in točko 1 izreka.)

2. Člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive 77/388, v povezavi z odstavkom 2 istega člena, je treba razlagati tako, da dejstvo posredovanja učitelja, proti plačilu, izobraževalni ustanovi, v kateri ta učitelj pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, lahko pomeni transakcijo, oproščeno DDV, kadar gre za opravljanje storitev, „tesno povezanih“ s poučevanjem v smislu te iste določbe, če se tako izboljšajo pogoji za poučevanje, ki šteje za glavno storitev, vendar pod pogojem, da nacionalno sodišče preveri, ali:

– tako to glavno storitev kot posredovanje, ki je tesno povezano z njo, opravljajo organi iz navedenega člena 13(A)(1)(i), ob upoštevanju – glede na okoliščine primera – pogojev, ki jih je

morebiti uporabila zadevna država članica na podlagi odstavka 2(a) tega člena,

– je navedeno posredovanje take narave oziroma kakovosti, da brez poseganja po taki storitvi ustanovi prejemnici in s tem njenim učinkem ne bi bilo mogoče zagotoviti enakovrednega posredovanja, in

– ali tako posredovanje ni v prvi vrsti namenjeno pridobitvi dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana DDV.

(Glej točko 46 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. junija 2007(*)

„Šesta direktiva DDV – Oprostitve – člen 13(A)(1)(i) in (2) – Posredovanje učitelja, ki je zaposlen pri drugi izobraževalni ustanovi, izobraževalni ustanovi prejemnici proti plačilu“

V zadevi C-434/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 2. decembra 2005, ki je prispela na Sodišče istega dne, v postopku

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

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (poročevalec), sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. decembra 2006,

ob upoštevanju stališč, so jih predložili:

– za Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) G. C. Bulk, odvetnik, in A. van Dongen, adviser,

– za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in P. van Ginneken, zastopnika,

– za grško vlado E. Mamouna, O. Patsopoulou in S. Trekli ter K. Georgiadis in S. Spyropoulos, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in A. Weimar, zastopnika,
po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. marca 2007
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil postavljen v okviru spora med Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) s sedežem v Alkmaarju (Nizozemska) (v nadaljevanju: Horizon College) in Staatssecretaris van Financiën (ministrom za finance) zaradi odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je zoper prvega sprejel ta minister.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 13 Šeste direktive določa:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitjo:

[...]

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[...]

2. a) Države članice lahkoodobrijo osebam, ki niso osebe javnega prava, vsako od oprostitvev iz pododstavkov (l)(b), g), h), i), l), m) in n), če v vsakem posameznem primeru izpolnjujejo enega ali več naslednjih pogojev:

– njihov cilj ni sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne razdelijo, ampak ga namenijo nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev,

– v glavnem jih prostovoljno upravljajo in vodijo osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposredne ali posredne pravice do deleža v rezultatih teh dejavnosti,

– zaračunavajo cene, ki jihodobrijo organi oblasti ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev, cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za davek na dodano vrednost,

– ni verjetno, da bi oprostitev za te storitve povzročil izkrivljanje konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezana davku na dodano vrednost.

Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n), če:

- ni nujna za oproščene transakcije,
- je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost.“

Nacionalna ureditev

4 Člen 11(1) zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329) določa:

„1. Pod pogoji, ki jih določa javnopravna uredba, so davka oproščeni:

[...]

o. zagotavljanje:

1° poučevanja s strani ustanov, predvidenih v ta namen, kot so opredeljene z zakoni ali na podlagi zakonov, ki urejajo izobraževanje, ki je v skladu z zakonsko zahtevo potrjeno nacionalni šolski inšpekciji ali drugemu nadzoru, ki ga opravlja minister za zadevno izobraževanje;

2° poučevanja, ki jih opredeljuje javnopravna uredba, ki sme natančno določati, da se oprostitev lahko uporablja le za izvajalce, ki s tem izobraževanjem ne zasledujejo pridobitnega namena;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

5 Horizon College je v skladu s predložitveno odločbo „izobraževalna ustanova“.

6 Horizon College je v letih, ki so upoštevna za spor o glavni stvari, nekatere svoje učitelje posredoval drugim izobraževalnim ustanovam (v nadaljevanju: ustanove prejemnice), pri čemer je vsaka izmed njih prevzela odgovornost za te učitelje.

7 Za vsako posredovanje je bila sklenjena pogodba med Horizon College, zadevnim učiteljem in ustanovo prejemnico. V skladu s pogodbo je morala ustanova prejemnica opredeliti naloge zadevnega učitelja, s tem da je upoštevala trajanje dodelitve in naloge, ki jih je ta opravljal pri Horizon College. Ustanova prejemnica je morala poleg tega plačati zavarovanje odgovornosti za obdobje, za katero ji je bil posredovan zadevni učitelj. Plačilo tega je še naprej izplačeval Horizon College. Ustanova prejemnica je morala to plačilo brez kakršnegakoli dobička povrniti Horizon College, ki ni zaračunal DDV.

8 Pristojni davčni inšpektor je Horizon College posredoval odločbo o odmeri DDV za leta od 1995 do 1999 v višini 463.828 NLG, to je v znesku, ki je bil z odločbo inšpektorja, ki jo je sprejel po ugovoru navedene ustanove, znižan na 299.308 NLG.

9 Horizon College je zoper to odločbo pri Gerechtshof te Amsterdam vložil tožbo, ki jo je to s sodbo z dne 3. novembra 2003 zavrnilo kot neutemeljeno, ker zadevne storitve v sporu o glavni

stvari niso predmet oprostitve DDV, določene v členu 13(A)(1)(i) Šeste direktive.

10 Horizon College je pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovnem sodišču) vložilo pritožbo.

11 Glede na to, da je rezultat spora, predloženega sodišču, odvisen od razlage Šeste direktive in zlasti pojma „ustanova“ iz njenega člena 13(A)(1)(i), je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive razlagati tako, da izraz poučevanje obsega tudi dejstvo, da se učitelja proti plačilu posreduje izobraževalni ustanovi, v kateri pod odgovornostjo te začasno poučuje?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je treba izraz „storitve, tesno povezane z izobrazbo“ razlagati tako, da zajema tudi storitev, opisano v prvem vprašanju?

3. Ali na odgovor na zgoraj navedeni vprašanji vpliva dejstvo, da je organizacija, ki posreduje učitelja, tudi sama izobraževalna ustanova?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

12 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v povezavi s tretjim postavljenim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive razlagati tako, da se besedilo „izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“ iz te določbe v smislu te iste določbe nanaša na položaj izobraževalne ustanove, ki učitelja proti plačilu posreduje ustanovi prejemnici, v kateri ta učitelj pod odgovornostjo te ustanove začasno poučuje.

13 Horizon College meni, da je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno, ker je učenje prenos znanja in sposobnosti, ki neodvisno od pravne oblike, v kateri se tak prenos opravi, neposredno poteka med učiteljem in študenti ali učenci, samo bistvo izobraževanja. Grška in nizozemska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti trdijo, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno.

14 Uvodoma je treba poudariti, da je predmet člena 13(A) Šeste direktive oprostitve DDV določenih dejavnosti, ki so v javnem interesu. Vendar se ta oprostitve ne nanaša na vse dejavnosti v javnem interesu, ampak le na tiste, ki so na seznamu in so v njem podrobno opisane (glej sodbe z dne 12. novembra 1998 v zadevi Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, str. I-7053, točka 18; z dne 1. decembra 2005 v zadevi Ygeia, C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 16, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory, C-401/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 24).

15 V skladu s sodno prakso Sodišča so oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV od ene države članice do druge (glej sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15; z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia, C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 23, in zgoraj navedena sodba Ygeia, točka 15).

16 Izrazi, ki so bili uporabljeni za opis navedenih oprostitvev, se razlagajo ozko glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej sodbi z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 43, in z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen, C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 36). Razlaga teh izrazov pa mora biti v

skladu s cilji, ki se jih zasleduje z omenjenimi oprostitvami, in spoštovati mora načelo davčne nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV (glej sodbe z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 42; z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 29, in z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 24). Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 13, razlagati na način, ki bi tem odvzel učinke (glej v tem smislu sodbi z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17, ter na področju univerzitetnega izobraževanja zgoraj navedeno Komisija proti Nemčiji, točka 47).

17 Člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive ne vsebuje nobene opredelitve različnih oblik izobraževanja, na katero se nanaša ta določba.

18 Res je, da je, kot v bistvu trdi Horizon College, prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in študenti posebej pomemben element izobraževanja.

19 Vendar ob upoštevanju zahtev sodne prakse, navedene v točkah od 14 do 16 te sodbe, tak prenos sam po sebi ni dovolj, da bi bilo mogoče samo posredovanje učitelja izobraževalni ustanovi za namen poučevanja pod odgovornostjo slednje opredeliti za izobraževalno dejavnost.

20 Namreč, kot je v bistvu na obravnavi navedla Komisija, izobraževalna dejavnost iz člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive pomeni skupek elementov, ki razen tistih, ki se nanašajo na razmerja med učitelji in študenti, hkrati vključujejo elemente, ki tvorijo organizacijski okvir zadevne ustanove.

21 Vendar, kot je navedeno v točki 7 te sodbe, mora ustanova prejemnica v skladu z besedilom pogodbe o zadevnemu posredovanju v sporu o glavni stvari opredeliti naloge zadevnega učitelja, ob upoštevanju trajanja te dodelitve in nalog, ki jih je opravljal pri Horizon College. Ustanova prejemnica je bila poleg tega dolžna zavarovati učitelja za obdobje, v katerem ji je bil dodeljen.

22 Zato posredovanja učitelja kot takega ustanovi prejemnici v teh okoliščinah ni mogoče šteti za dejavnost, ki bi jo lahko pokrival izraz „izobraževanje“ v smislu 13(A)(1)(i) Šeste direktive. Kot v bistvu zatrjujejo grška in nizozemska vlada ter Komisija, se pogodba, sklenjena med Horizon College, ustanovo prejemnico in zadevnim učiteljem, nanaša kvečjemu na olajšanje procesa izobraževanja, ki ga zagotavlja ustanova prejemnica.

23 Te razlage ni mogoče izpodbijati z dejstvom, ki je predmet tretjega vprašanja predložitvenega sodišča, da naj bi bila sama ustanova, ki zagotavlja učitelje, tako kot ustanova prejemnica, izobraževalna ustanova v smislu člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive. Če sama zadevna dejavnost namreč ni zajeta z izrazom „izobraževanje“, dejstvo, da jo opravlja oseba javnega prava, katere namen je izobraževanje ali druga organizacija, ki ji zadevna država članica priznava podoben namen, ne more spremeniti te analize.

24 Zato je treba na prvo vprašanje v povezavi s tretjim vprašanjem odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive razlagati tako, da se besedilo „izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo“ v smislu te določbe ne nanaša na dejstvo, da se učitelja proti plačilu posreduje izobraževalni ustanovi, v kateri ta pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, tudi če je ustanova, ki posreduje, sama oseba javnega prava, ki je namenjena izobraževanju, ali druga organizacija, ki ji zadevna država članica priznava podoben namen.

Drugo vprašanje

25 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, v povezavi s tretjim postavljenim vprašanjem, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive razlagati tako, da je v smislu te določbe storitev posredovanja učitelja proti plačilu s strani izobraževalne ustanove ustanovi prejemnici, v kateri ta učitelj pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, mogoče oprostiti DDV kot storitev, ki je „tesno povezana“ z izobraževanjem v smislu te iste določbe.

26 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je to vprašanje postavljeno v okviru položaja, v katerem je prišlo do takega posredovanja proti plačilu, ki ga je ustanova prejemnica plačala ustanovi, ki je zagotovila učitelja, pri čemer je znesek enak plači, ki jo je zadnjenavedena ustanova izplačala zadevnemu učitelju.

27 Člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive ne vsebuje nobene opredelitve izraza opravljanja storitev, „tesno povezanih“ z izobraževanjem (glej v zvezi z univerzitetnim izobraževanjem zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 46). Vendar iz samega besedila te določbe izhaja, da se ta ne nanaša na opravljanje storitev in dobavo blaga, ki ni povezana z „izobraževanjem otrok ali mladine, šolskim ali univerzitetnim izobraževanjem, poklicnim usposabljanjem ali prekvalifikacijo“.

28 Opravljanje storitev in dobavo blaga je mogoče šteti kot „tesno povezana“ z izobraževanjem in tako kot predmet enake davčne obravnave v skladu s členom 13(A)(1)(i) Šeste direktive, če se dejansko opravljata kot dodatni storitvi k izobraževanju, ki je glavna storitev (glej po analogiji sodbe z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-76/99, Recueil, str. I-249, točke od 27 do 30; zgoraj navedeni Dornier, točki 34 in 35, ter Ygeia, točki 17 in 18).

29 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba storitev šteti za pomožno storitev glavne storitve, če ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Madgett et Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 24; z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 30; zgoraj navedeno sodbo Dornier, točka 34, in zgoraj navedeno sodbo Ygeia, točka 19).

30 Tako Horizon College in Komisija v bistvu zatrjujeta, da posredovanje učitelja ene izobraževalne ustanove drugi, da bi v njej začasno poučeval pod njeno odgovornostjo, pomeni dejavnost, ki jo je na celoma mogoče označiti za opravljanje storitve, tesno povezane z izobraževanjem. V primeru zaasnega primanjkljaja učiteljev v določenih izobraževalnih ustanovah, namreč posredovanje teh kvalificiranih učiteljev drugim izobraževalnim ustanovam omogoča, da imajo študenti pri pouku, ki ga nudijo ustanove prejemnice, najboljše razmere.

31 Te ugotovitve ni mogoče izpodbijati z dejstvom, ki ga navajata grška in nizozemska vlada, da je bilo posredovanje zadevnih učiteljev opravljeno v korist ustanov prejemnic, pri čemer ni bilo neposredne zveze med Horizon College in študenti teh ustanov. Poleg tega dejstvo, ki ga navaja nizozemska vlada, da je posredovanje učiteljev dejavnost, ločena od poučevanja, ki ga Horizon College zagotavlja v svojem imenu, ne vpliva na navedeno ugotovitev.

32 Ni namreč potrebno, da bi se opravljanje storitev, tesno povezanih s tem izobraževanjem, z namenom, da bi imeli študenti ustanov prejemnic pri izobraževanju, ki jim ga te nudijo, kar najboljše razmere, zagotavljalo neposredno navedenim študentom. Poleg tega morebitni neobstoje tesne zveze med glavno dejavnostjo ustanove, ki posreduje učitelje, in njeno sekundarno dejavnostjo, ki pomeni opravljanje storitev, tesno povezanih z izobraževanjem, na celoma ni upoštevni.

33 Oprostitev iz člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive je odvisna od določenih pogojev iz tega istega

lena.

34 Prvi?, tako glavno dejavnost poučevanja kot zagotavljanje blaga ali opravljanje storitev, ki je tesno povezano s tako dejavnostjo, morajo opravljati organi, določeni v lenu 13(A)(1)(i) Šeste direktive.

35 Kot namre? izhaja iz samega besedila navedenega lena 13(A)(1)(i), je za to, da bi bilo mogoče posredovanje učiteljev ustanovam prejemnicam na podlagi te določbe oprostiti, potrebno, da dejavnost opravlja oseba javnega prava, katere namen je izobraževanje, ali druge organizacije, ki jim država lanica priznava podoben namen. Tako kot izhaja iz predložitvene odločbe in zlasti iz tretjega postavljenega vprašanja, naj bi bil tak pogoj izpolnjen v sporu o glavni stvari.

36 Poleg tega iz lena 13(A)(2)(b), prva alineja, Šeste direktive izhaja, da ker dobava blaga ali opravljanje storitev ni izključeno iz oprostitve, ki je med drugim določena v odstavku 1(i) istega lena, mora biti tudi glavna transakcija, s katero je ta dobava ali storitev tesno povezana, oproščena transakcija (glej sodbo z dne 9. februarja 2006 v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točka 22).

37 V zvezi s tem je treba poudariti, da so v skladu s predložitveno odločbo same ustanove prejemnice „izobraževalne ustanove v smislu lena 13(A)(1)(i) Šeste direktive“.

38 Drugi?, kot izhaja tudi iz lena 13(A)(2)(b), prva alineja, Šeste direktive, opravljanje storitev ali dobava blaga, ki je tesno povezana z glavnimi transakcijami, ki so med drugim navedene v odstavku 1(i) tega istega lena, je lahko oproščena le, če je nujna za oproščene transakcije (glej prav tako v tem smislu zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji, točka 48; Ygeia, točka 26, in Stichting Kinderopvang Enschede, točka 25).

39 Da bi bilo začasno posredovanje učiteljev, kot je to, ki pomeni predmet spora o glavni stvari, mogoče označiti na ta način, bi morale biti take narave in kakovosti, da brez take storitve ne bi bilo mogoče zagotoviti enake vrednosti poučevanja s strani ustanov prejemnic in tako poučevanja, ki ga nudijo svojim študentom (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Stichting Kinderopvang Enschede, točke od 25 do 28 in 30).

40 V zvezi s tem je treba opozoriti, kot je to storila nizozemska vlada, da ni mogoče izključiti, da obstajajo komercialne zaposlitvene agencije, katerih storitve niso oproščene, in katerih glavna dejavnost je zagotavljanje pedagoškega osebja šolam in univerzam. V postopku o glavni stvari bi morale biti posredovanje učiteljev s strani Horizon College, da bi se štelo kot nujno za poučevanje, ki ga opravljajo ustanove prejemnice – zaradi, na primer, kvalifikacij zadevnega osebja ali fleksibilnosti pogojev njihove razpoložljivosti –, tako, da iste ravni in kakovosti poučevanja ne bi bilo mogoče zagotoviti le z obračanjem na take zaposlitvene agencije.

41 Predložitveno sodišče mora, ob upoštevanju vseh konkretnih dejstev sporov, v katerih sodi, določiti, ali so storitve, ki jih zagotavlja Horizon College, nepogrešljive ali ne.

42 Tretji?, v skladu s lenom 13(A)(2)(b), druga alineja, Šeste direktive, opravljanje storitev ali dobava blaga ni oproščena v skladu s pododstavkom 1(i) tega istega lena, če je njen temeljni namen, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost.

43 Ta oprostitev pomeni poseben izraz na?ela dav?ne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkuren?ne, z vidika DDV obravnavane razli?no (glej sodbi z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nem?iji, C-109/02, Recueil, str. I-12691, to?ka 20, in zgoraj navedeno Ygeia, to?ka 32).

44 V sporu o glavni stvari mora torej predložitveno sodiš?e odlo?iti, ali je bil namen Horizon College, s tem da je nekatere izmed svojih u?iteljev posredoval drugim izobraževalnim ustanovam, prvenstveno zagotoviti dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana DDV, kot so komercialne zaposlitvene agencije. V zvezi s tem dejstvo, da ustanova, ki opravi posredovanje, prejme pla?ilo, ki je enaka pla?i, ki jo izpla?a tako posredovanim u?iteljem, samo po sebi ne zadoš?a za ugotovitev, da namen te transakcije ni bil pridobitev dodatnega prihodka.

45 Na koncu je treba poudariti, da imajo države ?lanice v skladu s ?lenom 13(A)(2)(a) Šeste direktive možnost, da odobrijo oprostitev, ki je med drugim dolo?ena v pododstavku 1(i) tega istega ?lena, osebam, ki niso osebe javnega prava, pri ?emer morajo te izpolnjevati enega ali ve? pogojev, naštetih v navedenem odstavku 2(a). Predložitveno sodiš?e mora preveriti, ali je Nizozemska uporabila tako možnost in, ?e je odgovor pritrdilen, ali so ti pogoji uporabni v sporu o glavni stvari.

46 Zato je treba na drugo in tretje postavljeno vprašanje skupaj odgovoriti, da je treba ?len 13(A)(1)(i) Šeste direktive, v povezavi z odstavkom 2 tega istega ?lena, razlagati tako, da dejstvo posredovanja u?itelja, proti pla?ilu, izobraževalni ustanovi, v kateri ta u?itelj pod njeno odgovornostjo za?asno pou?uje, lahko pomeni transakcijo, oproš?eno DDV, v primeru da gre za opravljanje storitev „tesno povezanih“ s pou?evanjem v smislu te iste dolo?be, ?e se tako izboljšajo pogoji pou?evanja, ki šteje za glavno storitev, vendar pod pogojem, da nacionalno sodiš?e preveri, ali:

- tako to glavno storitev kot posredovanje, ki je tesno povezano z njo, opravljajo organi iz navedenega ?lena 13(A)(1)(i), ob upoštevanju – glede na okoliš?ine primera – pogojev, ki jih je morebiti uporabila zadevna država ?lanica na podlagi odstavka 2(a) tega istega ?lena,
- je navedeno posredovanje take narave oziroma kakovosti, da brez poseganja po taki storitvi ustanovi prejemnici in s tem njenim u?encem ne bi bilo mogo?e zagotoviti pou?evanja enake vrednosti, in
- ali tako posredovanje prvenstveno ni namenjeno pridobitvi dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana DDV.

Tretje vprašanje

47 Kot izhaja iz to?k 12, 23, 24, 25, 34 in 35 te sodbe, odgovor na tretje vprašanje sodi v obravnavo prvih dveh vprašanj ter odgovorov v zvezi z njima. Zato nanj ni treba odgovoriti posebej.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1) Člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da se besedilo „izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacija“ v smislu te določbe ne nanaša na dejstvo, da se učitelj proti plačilu posreduje izobraževalni ustanovi, v kateri pod odgovornostjo slednje ta učitelj začasno poučuje, tudi če je sama ustanova, ki posreduje učitelja, oseba javnega prava, katere namen je izobraževanje ali druga organizacija, ki ji zadevna država članica priznava podoben namen.

2) Člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive 77/388 v povezavi z odstavkom 2 tega istega člena, je treba razlagati tako, da dejstvo, da se učitelja proti plačilu posreduje izobraževalni ustanovi, v kateri pod odgovornostjo te ta učitelj začasno poučuje, lahko pomeni transakcijo, oproščeno davka na dodano vrednost, če gre za opravljanje storitev, „tesno povezanih“ s poučevanjem v smislu te iste določbe, če se tako izboljšajo pogoji poučevanja, ki šteje za glavno storitev, vendar pod pogojem, da nacionalno sodišče preveri, ali:

- tako to glavno storitev kot posredovanje, ki je z njo tesno povezano, opravljajo organi iz navedenega člena 13(A)(1)(i), ob upoštevanju, glede na okoliščine primera, pogojev, ki jih je morebiti uporabila zadevna država članica na podlagi odstavka 2(a) tega istega člena,
- je navedeno posredovanje take narave oziroma kakovosti, da brez poseganja po taki storitvi ustanovi prejemnici in s tem njenim učencem ne bi bilo mogoče zagotoviti poučevanja enake vrednosti, in
- ali tako posredovanje prvenstveno ni namenjeno pridobitvi dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana davku na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.