

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 4 maja 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 WE – Zwolnienia – Odpłatne świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych przez instytucję edukacyjną na rzecz ograniczonego kręgu odbiorców

W sprawie C-699/15

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny dla Anglii i Walii (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 2 grudnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 grudnia 2015 r., w postępowaniu:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Brockenhurst College

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan (sprawozdawca), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: X. Lopez Bancalari, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 listopada 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Brockenhurst College przez L. Poots, barrister, upoważnionej przez R.J. Finlaysona, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa początkowo przez V. Kaye, a następnie przez S. Brandona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez M. Jonesa, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 grudnia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1)

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (organem podatkowym i celnym w Zjednoczonym Królestwie, zwanym dalej „organem podatkowym”) a Brockenhurst College (zwanym dalej „College”) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego świadczonych przez College usług gastronomicznych i rozrywkowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Tytuł IX dyrektywy 2006/112 jest zatytułowany „Zwolnienia”. Tytuł ów zawiera w szczególności rozdział 1, zatytułowany „Przepisy ogólne”, w którym znajduje się art. 131 tej dyrektywy, a także rozdział 2, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, obejmujący art. 132–134 wskazanej dyrektywy.

5 Artykuł 131 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

6 Artykuł 132 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, włącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z tymi działaniami związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

[...]”.

7 Artykuł 133 omawianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego kałdegę ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

- a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;
- b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;
- c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokość takich zatwierdzonych cen lub te, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;
- d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

[...].

8 Zgodnie z art. 134 rzeczony dyrektywy:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) w następujących przypadkach:

- a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;
- b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

9 Przewidziane w art. 132 dyrektywy 2006/112 zwolnienia zostały transponowane do prawa Zjednoczonego Królestwa w art. 31 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej), który stanowi, że świadczenie usług podlega zwolnieniu w przypadku, gdy odpowiada ono opisowi znajdującemu się w załączniku 9 do owej ustawy.

10 Załącznik 9 cz. II grupa 6 pkt 1 i 4 tej ustawy przewiduje, że zwolnione jest:

„1. świadczenie przez podmiot uprawniony:

- a) usług w zakresie kształcenia;

[...]

- c) usług kształcenia zawodowego;

[...]

4. Dostawa towarów lub świadczenie usług (innych niż usługi polegające na przeprowadzaniu egzaminów), które są ściśle związane ze świadczeniem w rozumieniu pkt 1 (świadczenie główne) spełnianym przez podmiot uprawniony lub na rzecz takiego podmiotu, który spełnia świadczenie główne, pod warunkiem że:

- a) towary lub usługi są dostarczane lub świadczone bezpośrednio na rzecz (odpowiednio)

uczniów, studentów lub praktykantów będących odbiorcami świadczenia głównego; oraz

b) w przypadku gdy świadczenie jest spełniane na rzecz podmiotu uprawnionego wykonującego świadczenie główne – jest ono spełniane przez inny podmiot uprawniony”.

11 Uwaga 1 do tej grupy 6 definiuje pojęcie „podmiotu uprawnionego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 College jest instytucją szkolnictwa wyższego oferującą szkolenia z zakresu gastronomii i hotelarstwa oraz sztuk widowiskowych.

13 W celu umożliwienia zapisanym na te kursy studentom opanowania umiejętności w warunkach zbliżonych do występujących w praktyce College prowadzi za pośrednictwem studentów i pod nadzorem ich nauczycieli restaurację oraz organizuje przedstawienia dla osób spoza tej instytucji. Zarówno restauracja, jak i przedstawienia są otwarte dla ograniczonego kręgu odbiorców składających się z osób mogących być zainteresowanymi wydarzeniami organizowanymi przez College, które to osoby zapisane są w bazie danych w celu uzyskiwania informacji o tych wydarzeniach dzięki regularnym broszurom informacyjnym. Osoby te informowane są, że wydarzenia te wykonywane są w ramach kształcenia studentów i po obniżonej cenie, która dla posilków stanowi około 80% rzeczywistej ceny usługi. W wypadku gdy liczba rezerwacji w restauracji nie osiąga co najmniej 30 miejsc, usługi restauracyjne nie są świadczone.

14 Z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że dodatkowe dochody osiągane przez College ze świadczenia tych usług, wykonywane w bezpośredniej konkurencji z przedsiębiorstwami komercyjnymi, nie stanowi głównego celu owych świadczeń.

15 Sąd odsyłający wskazuje, że szkolenie praktyczne zostało opracowane jako część kursów, a studenci byli świadomi tego faktu w momencie zapisywania się na dany kurs.

16 W rozpatrywanym okresie College uiścił VAT według stawki podstawowej od ceny zafakturowanej za świadczone usługi gastronomiczne i usługi rozrywkowe.

17 Niemniej College uznaje, że zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 świadczenia te powinny być zwolnione jako usługi „ciężko związane” z kształceniem. Ze względu na to, że jego wniosek o zwrot nie został uwzględniony przez organ podatkowy, College odwoła się do First-tier Tribunal (Tax Chambers) [(sądu pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo)].

18 Orzeczeniem z dnia 5 listopada 2012 r. ów sąd pierwszej instancji uznał, że te świadczenia usług są zwolnione z VAT, ponieważ są ciężko związane z kształceniem. Orzeczenie to zostało utrzymane w mocy w postępowaniu apelacyjnym przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [wyższy sąd (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] wyrokiem z dnia 30 czerwca 2014 r.

19 Organ podatkowy złożył skargę na to ostatnie orzeczenie do sądu odsyłającego, który uważył, iż rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od wykładni dyrektywy 2006/112.

20 W tych okolicznościach Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [(sąd apelacyjny dla Anglii i Walii (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W kontekście art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy [2006/112] – czy świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych przez instytucję edukacyjną na rzecz osób z zewnątrz

p?ac?cych za te us?ugi (nieb?d?cych odbiorcami ?wiadczenia g?ównego, tj. us?ugi kszt?cenia) jest »?ci?le zwi?zane« ze ?wiadczeniem us?ug edukacyjnych w okoliczno?ciach, w których w ?wiadczenie tych us?ug zaangażowani s? studenci (b?d?cy odbiorcami ?wiadczenia g?ównego, tj. us?ugi kszt?cenia) w toku kszt?cenia, a samo ich ?wiadczenie stanowi istotny element ich kszt?cenia?

2) Czy dla ustalenia, czy ?wiadczenie us?ug gastronomicznych i rozrywkowych podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy [2006/112] jako ?wiadczenie us?ug »?ci?le zwi?zane« ze ?wiadczeniem us?ug w zakresie kszt?cenia:

a) istotne jest, ?e studenci w wi?kszym stopniu korzystaj? z faktu zaangażowania w ?wiadczenie danych us?ug ni? z samego przedmiotu tych us?ug;

b) istotne jest, ?e bezpo?rednimi lub po?rednimi odbiorcami lub konsumentami danych us?ug nie s? studenci, ale osoby z zewn?trz, które p?ac? za nie i które nie s? odbiorcami ?wiadczenia g?ównego, tj. us?ugi kszt?cenia;

c) istotne jest, ?e – z punktu widzenia typowych odbiorców danych us?ug (tj. osób z zewn?trz, które za nie p?ac?) – ?wiadczenie ich nie stanowi ?rodka s?u??cego jak najlepszemu skorzystaniu z innych us?ug, ale stanowi cel sam w sobie;

d) istotne jest, ?e – z punktu widzenia studentów – ?wiadczenie danych us?ug nie stanowi celu samego w sobie, a uczestnictwo w nim stanowi ?rodek s?u??cy jak najlepszemu skorzystaniu ze ?wiadczenia g?ównego, tj. us?ugi kszt?cenia;

e) w jakim zakresie nale?y uwzgl?dni? zasad? neutralno?ci podatkowej?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

21 Poprzez swoje pytania, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e czynno?ci wykonywane w okoliczno?ciach takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym polegaj?ce na ?wiadczeniu przez studentów instytucji szkolnictwa wy?szego w ramach ich kszt?cenia i odp?atnie us?ug gastronomicznych i rozrywkowych na rzecz osób trzecich mog? zosta? uznane za us?ugi „?ci?le zwi?zane” ze ?wiadczeniem us?ug w zakresie kszt?cenia w rozumieniu tego przepisu i w zwi?zku z tym zwolnione z VAT.

22 Artyku? 132 dyrektywy 2006/112 przewiduje zwolnienia, które, jak wskazuje tytu? rozdzia?u, w którym przepis ów si? znajduje, maj? na celu uprzywilejowanie niektórych rodzajów dzia?alno?ci wykonywanych w interesie publicznym. Zwolnienia te nie dotycz? jednak wszystkich rodzajów dzia?alno?ci wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie tych dzia?alno?ci, które zosta?y w tym przepisie wymienione i opisane w sposób bardzo szczeg?owy (wyrok z dnia 25 lutego 2016 r., Komisja/Niderlandy, C?22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Wyra?enia u?yte do okre?lenia rzeczonych zwolnie? powinny podlega? ?cis?ej wyk?adni, poniewa? stanowi? one wyj?tki od wynikaj?cej z art. 2 dyrektywy 2006/112 zasady ogólnej, zgodnie z któr? VAT pobierany jest od ka?dej us?ugi ?wiadczonej odp?atnie przez podatnika. Owa zasada ?cis?ej wyk?adni nie oznacza jednak, ?e wyra?enia u?yte w celu opisanie zwolnie? z art. 132 tej dyrektywy powinny by? interpretowane w sposób, który uniemo?liwia?by osi?gni?cie zak?adanych przez nie skutków (wyrok z dnia 15 lutego 2016 r., Komisja/Niderlandy, C?22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Artyku? 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 nie zawiera ?adnej definicji znajduj?cego si? tam poj?cia transakcji „?ci?le zwi?zanych”. Niemniej jednak z samego brzmienia tego przepisu wynika, ?e dotyczy on ?wiadcze? us?ug, które maj? ?cis?y zwi?zek z „kszta?ceniem dzieci lub m?odzie?y, kszta?ceniem powszechnym lub wy?szym, kszta?ceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem”. Dlatego te? ?wiadczenia us?ug mog? by? uznane za „?ci?le zwi?zane” z tymi ostatnimi ?wiadczeniami tylko wtedy, gdy maj? one rzeczywicie charakter pomocniczy w stosunku do wykonywanych przez dan? instytucj? us?ug w zakresie kszta?cenia stanowi?cych ?wiadczenie g?ówne (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C?79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 50).

25 Zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u dane ?wiadczenie mo?e by? uznane za pomocnicze wzgl?dem ?wiadczenia g?ównego, je?eli nie stanowi celu samego w sobie, lecz ?rodek s?u??cy jak najlepszemu skorzystaniu ze ?wiadczenia g?ównego (zob. wyrok z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C?79/09, niepublikowane, EU:C:2010:171, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W tym wzgl?dzie zastosowanie zwolnienia dla transakcji „?ci?le zwi?zanych” z kszta?ceniem jest w ka?dym razie zale?ne od spe?nienia trzech przes?anek wskazanych cz??ciowo w art. 132 i 134 dyrektywy 2006/112, czyli w istocie, po pierwsze, zarówno to ?wiadczenie g?ówne, jak i ?ci?le z nim zwi?zane ?wiadczenia us?ug musz? by? wykonywane przez podmioty wskazane w art. 132 ust. 1 lit. i) owej dyrektywy, po drugie, te ?wiadczenia us?ug musz? by? niezb?dne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu oraz, po trzecie, g?ównym celem rzeczonych ?wiadcze? nie mo?e by? osi?gni?cie dodatkowego dochodu dla tych podmiotów poprzez dokonywanie transakcji b?d?cych w bezpo?redniej konkurencji z dzia?alno?ci? przedsi?biorstw komercyjnych podlegaj?cych opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, pkt 34, 38, 42; a tak?e z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C?79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 61).

27 W odniesieniu do sprawy rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, bezsporne jest, je?eli chodzi o pierwsz? z tych przes?anek, ?e College jest podmiotem prawa publicznego, maj?cym cele edukacyjne, uprawnionym do zwolnienia na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

28 Co si? tyczy drugiej przes?anki, z pkt 39 wyroku z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343) wynika, i? aby mog?y zosta? uznane za ?wiadczenie us?ug niezb?dnych do dokonywania tych transakcji podlegaj?cych zwolnieniu, te ?wiadczenia us?ug musz? mie? taki charakter lub tak? jako??, ?e bez odwo?ania si? do tych ?wiadcze? nie by?oby gwarancji, i? realizowane przez podmioty wskazane w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 kszta?cenie, czyli kszta?cenie, z którego korzystaj? studenci tego podmiotu, mia?oby równowa?n? warto??.

29 W niniejszej sprawie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e kszta?cenie praktyczne jest opracowane jako cz??? kursów studentów oraz ?e gdyby nie by?o ono zaproponowane, studenci nie skorzystaliby w pe?ni z ich szkolenia.

30 W tym wzgl?dzie sprecyzowano bowiem, ?e wszystkie funkcje restauracyjne wykonywane s? przez studentów College, pod nadzorem ich nauczycieli, oraz ?e cel realizowany przez prowadzenie restauracji szkoleniowej College polega na umo?liwieniu studentom zapisanym na kursy z zakresu gastronomii i hotelarstwa opanowania umiej?tno?ci w warunkach zbli?onych do wyst?puj?cych w praktyce.

31 To samo dotyczy kursów z zakresu sztuk widowiskowych. College organizuje koncerty i przedstawienia za po?rednictwem swoich studentów zapisanych na rzeczone kursy, aby ci nabyli praktyczne do?wiadczenie.

32 Nale?y bowiem stwierdzi?, ?e bez tych praktycznych aspektów kształcenie udzielane przez College w zakresie gastronomii, hotelarstwa i przedstawie? nie mia?oby równowa?nej warto?ci.

33 Stwierdzenie to znajduje poparcie w fakcie, ?e Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej potwierdza, i? dla studentów restauracja szkoleniowa College jest równoznaczna z sal? zaj?? i ?e Komisja Europejska podkre?la, i? studenci czerpi? korzy?ci z do?wiadczenia nabytego przy przygotowywaniu posi?ków i podawaniu do sto?u w warunkach rzeczywistych, co stanowi istotn? cz?? ich wykształcenia.

34 W tych okoliczno?ciach wydaje si?, ?e rozpatrywane w post?powaniu g?ównym ?wiadczenie us?ug gastronomicznych oraz rozrywkowych nale?y uzna? za niezb?dne do zapewnienia jako?ci ?wiadczenia g?ównego w zakresie kształcenia realizowanego przez College.

35 W odniesieniu do trzeciej przes?anki nale?y przypomnie?, ?e stanowi ona szczególny wyraz zasady neutralno?ci podatkowej, która zakazuje mi?dzy innymi odmiennego traktowania na gruncie VAT us?ug tego samego rodzaju, a wi?c konkuruj?cych ze sob? (zob. podobnie wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W sporze rozpatrywanym w post?powaniu g?ównym nie ma w?tpliwo?ci, przede wszystkim, co do tego, ?e oferowane przez College ?wiadczenia us?ug gastronomicznych lub rozrywkowych s? dost?pne jedynie osobom uprzednio zapisanym na list? adresow? prowadzon? przez t? instytucj?. W szczególno?ci s?d odsy?aj?cy precyzuje, ?e je?li chodzi o przedstawienia, publiczno?? sk?ada si? zasadniczo z przyjaciół i rodzin studentów College, a tak?e z osób uprzednio zapisanych do bazy danych tej instytucji.

37 Nast?pnie skorzystanie z restauracji szkoleniowej College wymaga uprzedniej rezerwacji i jest uwarunkowane pe?nym ob?o?eniem, poniewa? wymagane jest co najmniej trzydzie?i zajętych miejsc, tak aby studenci mogli ca?kowicie skorzysta? z realizowanych przez nich ?wiadcze?. Tak wi?c, w przeciwie?stwie do restauracji komercyjnych, w przypadku których rezerwacje s? bezwarunkowo przyjmowane, us?ugi restauracyjne nie s? ?wiadczone, je?li wymagany pu?ap nie jest osi?gni?ty.

38 Wreszcie, z przedstawionych przez s?d odsy?aj?cy informacji wynika, i? us?ugi gastronomiczne, koncerty i przedstawienia s? ca?kowicie ?wiadczone, organizowane i wykonywane przez kształc?cych si? studentów, co w sposób zasadniczy ró?ni si? od sytuacji studentów wykonuj?cych praktyk? w danym podmiocie prowadz?cym dzia?alno?? komercyjn?, w którym do??czaj? oni do profesjonalnego zespo?u ?wiadczc?cego takie us?ugi w warunkach konkurencyjnych panuj?cych na danych rynkach.

39 Wydaje si? zatem, ?e us?ugi oferowane przez College ograniczonej liczbie osób trzecich w ramach udzielanych jego studentom kursów ró?ni? si? zasadniczo od us?ug normalnie

proponowanych w teatrach czy restauracjach prowadzących działalność komercyjną i które skierowane są do odmiennej publiczności, jako że usługi te nie odpowiadają tym samym potrzebom konsumentów.

40 Ponadto, bezsporne jest, że ustalone przez College ceny pokrywają jedynie 80% kosztu posiłku. Nie wydaje się wobec tego, że rozpatrywane w postępowaniu głównym usługi są świadczone w celu osiągnięcia dodatkowego dochodu dla College poprzez dokonywanie transakcji w bezpośredniej konkurencji w stosunku do działalności przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT, takich jak restauracji czy teatrów.

41 W konsekwencji usługi oferowane przez College ograniczonej liczbie osób trzecich nie wydają się porównywalne do tych oferowanych przez restauracje oraz teatry prowadzące działalność komercyjną i zwolnienie z VAT oferowanych przez tę instytucję usług nie prowadzi do odmiennego traktowania pod względem podatkowym.

42 Wreszcie należy przypomnieć, że do sądu krajowego należy zbadanie na podstawie udzielonych przez Trybunał wskazówek, czy owe przesłanki są spełnione w świetle okoliczności faktycznych zawisłej przed nim sprawy.

43 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że czynności wykonywane w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym polegające na świadczeniu przez studentów instytucji szkolnictwa wyższego w ramach ich kształcenia i odpłatnie usług gastronomicznych i rozrywkowych na rzecz osób trzecich mogą zostać uznane za usługi „ciężko związane” ze świadczeniem głównym polegającym na kształceniu i w związku z tym zwolnione z VAT, jeżeli usługi te są niezbędne do kształcenia tych studentów i nie są świadczone w celu osiągnięcia dodatkowego dochodu dla tej instytucji poprzez dokonywanie transakcji w bezpośredniej konkurencji w stosunku do działalności przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że czynności wykonywane w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym polegające na świadczeniu przez studentów instytucji szkolnictwa wyższego w ramach ich kształcenia i odpłatnie usług gastronomicznych i rozrywkowych na rzecz osób trzecich mogą zostać uznane za usługi „ciężko związane” ze świadczeniem głównym polegającym na kształceniu i w związku z tym zwolnione z podatku od wartości dodanej (VAT), jeżeli usługi te są niezbędne do kształcenia tych studentów i nie są świadczone w celu osiągnięcia dodatkowego dochodu dla tej instytucji poprzez dokonywanie transakcji w bezpośredniej konkurencji w stosunku do działalności przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.