

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 21 grudnia 2016 r.(1)

Sprawa C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Brockenhurst College

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo]}

Podatek VAT – Zwolnienie na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT – Usługi ściśle związane z kształceniem – Usługi restauracyjne i teatralne świadczone przez instytucje oświatowe w ramach edukacji na rzecz pracowników osób trzecich

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Trybunał zajmuje się przepisem o zwolnieniu z podatku VAT zawartym w 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(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”). Należy wyjaśnić zakres zwolnienia z podatku, gdy zwolnienie to obejmuje nie tylko konkretnie wskazane usługi, lecz ponadto zwalnia z podatku VAT świadczenie usług i dostaw towarów „ściśle z takimi działalnościami związanymi” (zwanych dalej „świadczeniami”).

2. Podmiot przyjmujący dyrektywę Unii Europejskiej stosuje tę technikę rozszerzenia zwolnienia z podatku na świadczenia ściśle związane ze świadczeniami zwolnionymi także w związku z innymi zwolnieniami z podatku [na przykład art. 132 ust. 1 lit. b) i n) dyrektywy VAT]. Jednak także w tych wypadkach nadal pojawiają się trudności odgraniczenia świadczeń jeszcze z nimi ściśle związanych od świadczeń, które nie są już ściśle związane. W kwestii tego rozgraniczenia istnieje już pewne orzecznictwo Trybunału. Jednakże do tej pory orzecznictwo to nie musiało zajmować się konkretnie zagadnieniem, czy także świadczenia na rzecz osób zewnętrznych [tj. nie na rzecz uczących uczniów (czy też na rzecz innych osób niż pacjenci) a także nie na rzecz innych zwolnionych z podatku instytucji edukacyjnych(3)]

], mog? by? obj?te zwolnieniem. Dotyczy to konstelacji, w których podatnik (na przyk?ad szko?a lub szpital) spe?nia na rzecz takich osób trzecich ?wiadczenia, które pozostaj? w pewnym zwi?zku ze ?wiadczeniem, które jest zwolnione z podatku (nauczanie, leczenie szpitalne)(4)

3. Zagadnienie zakresu zwolnienia z podatku takich ?wiadcze? „?ci?le z tak? dzia?alno?ci? zwi?zanych” pojawia si? w niniejszej sprawie w zwi?zku z „restauracj? szkoleniow?” b?d? „teatrem szkoleniowym” prowadzonymi przez „Brockenhurst College” (zwany dalej „College”). W ramach edukacji praktycznej College ?wiadczy przy pomocy s?uchaczy odp?atne us?ugi restauracyjne b?d? us?ugi teatralne na rzecz osób trzecich i d?y do zakwalifikowania tych przychodów jako wynagrodzenie za ?wiadczenie zwolnione z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. Zagadnienie to mo?e pojawia? si? we wszystkich wariantach zwi?zanych z edukacj? praktyczn?. I tak na przyk?ad w Niemczech w?a?ciciel szko?y fryzjerskiej próbowa? uzyska? zwolnienie z podatku dla strzy?enia w?osów wykonywanego przez jego uczniów u klientów, którzy p?acili za t? us?ug? jedynie obni?on? cen?(5)

. Przy czym problem ten mo?e wyst?pi? w praktycznie nieograniczonej ilo?ci mo?liwych konfiguracji. Takie samo zagadnienie pojawi?oby si? bowiem równie?, gdyby – tak jak przedstawi?a to Komisja na rozprawie – placówka kształc?ca piekarzy pozwoli?a swoim uczniom w ramach nauki zawodu na sprzeda? chleba lub bu?ek lub gdy akademia kształc?ca w zakresie sprz?tania budynków w ramach nauki zawodu skieruje swoich uczniów do pracy u p?ac?cych klientów.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Niniejsze post?powanie dotyczy okresu obowi?zywania dwóch dyrektyw, a mianowicie:

a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1997, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”) i

b) dyrektywy VAT,

przy czym odpowiednie przepisy obu dyrektyw s? pod wzgl?dem tre?ci identyczne.

5. Artyku? 131 dyrektywy VAT (poprzednio art. 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy) stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdzia?ach 2–9 stosuje si? bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?”.

6. Rozdzia? 2 tytu?u IX dyrektywy VAT zawiera art. 132 ust. 1 (poprzednio art. 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy), zgodnie z którym pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? okre?lone transakcje z podatku, a w szczególnoci pod lit. i):

„kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, ściśle związane z świadczeniem usług i dostaw towarów ściśle z takimi działalnościami związanymi, 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 134 dyrektywy VAT (poprzednio art. 13 cz. II A ust. 2 szóstej dyrektywy) stanowi:

„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 działalnościami przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

B – Prawo krajowe

8. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego zwolnienia przewidziane w art. 132 dyrektywy VAT zostały transponowane do prawa Zjednoczonego Królestwa na mocy art. 31 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), który stanowi, że świadczenie usług podlega zwolnieniu w przypadku, gdy jest wskazane w załączniku 9 do tej ustawy.

9. Punkty 1 i 4 grupy 6 w części II załącznika 9 do ustawy o podatku VAT z 1994 r. stanowi w zakresie mającym znaczenie w niniejszej sprawie:

„1. Świadczenie przez podmiot uprawniony do zwolnienia:

- a) usług w zakresie nauczania;

[...]

- c) usług edukacji zawodowej.

[...]

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 do zwolnienia 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 do zwolnienia wykonującego świadczenie główne – jest ono spełniane przez inny podmiot uprawniony do zwolnienia”.

10. Pojęcie „podmiotu uprawnionego do zwolnienia” jest zdefiniowane w uwadze 1 do grupy 6 w części II załącznika 9. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego jest bezsporne, że College jest „podmiotem uprawnionym do zwolnienia” w powyższym rozumieniu.

III – Spór w postępowaniu głównym

11. Spór w postępowaniu głównym dotyczy usług gastronomicznych i rozrywkowych świadczonych przez College (tzn. usług świadczonych przez College na rzecz zewnętrznych gości spożywających posiłek w restauracji lub widzów przybyłych na widowisko).
12. Tak jak przedstawił to sąd odsyłający, College prowadzi działalność polegającą na komercyjnym świadczeniu usług nauczania na rzecz swoich studentów i oferuje kursy z zakresu gastronomii i hotelarstwa oraz sztuk widowiskowych.
13. W celu umożliwienia słuchaczom przyjętym na kurs z zakresu gastronomii i hotelarstwa opanowania umiejętności w warunkach zbliżonych do występujących w praktyce College prowadzi restaurację szkoleniową. Wszystkie funkcje gastronomiczne restauracji realizowane są przez studentów College, pod nadzorem osób prowadzących zajęcia. Osoby zewnętrzne (publiczność odwiedzająca restaurację) spożywają tam posiłki i płacą za nie cenę wynoszącą około 80% kosztów tych posiłków.
14. W podobny sposób College organizuje w ramach kursu z zakresu sztuk widowiskowych – również przez studentów danych kursów – płatne koncerty i przedstawienia, aby umożliwić studentom przyjętym na te kursy nabycie praktycznego doświadczenia.
15. Restauracja szkoleniowa jest przystosowana do potrzeb edukacyjnych studentów uczestniczących w kursach z zakresu gastronomii i hotelarstwa. Restauracja jest zarazem wykorzystywana jako pomieszczenie, w którym odbywa się nauczanie.
16. Restauracja nie jest miejscem publicznie dostępnym. College prowadzi bazę danych lokalnych grup i osób fizycznych potencjalnie zainteresowanych wizytą w restauracji. Są one informowane o wydarzeniach organizowanych przez College za pomocą newslettera stworzonego przez wydział hotelarstwa.
17. Jeżeli chodzi o restaurację szkoleniową, College wymaga kompletu gości (posiłki dla od 30 do 40 osób) dla dwóch tur w tym samym dniu, z których każda obsługiwana jest przez inną grupę słuchaczy, tak aby studenci mogli czerpać maksymalne korzyści ze swej aktywności. Jeżeli warunki te nie są spełnione, usługi restauracyjne nie są świadczone.
18. Dla studentów kursu z zakresu sztuk widowiskowych przygotowywanie i udział w koncertach oraz spektaklach pełni podobną rolę jak restauracja szkoleniowa.
19. Także podczas występów grupa widzów jest dobrana w ten sposób, że składa się zazwyczaj z przyjaciół i członków rodzin studentów lub z osób zarejestrowanych w prowadzonej przez College bazie danych.
20. Osoby odwiedzające restaurację szkoleniową lub uczestniczące w widowisku mają wiadomość, że płacą niższą cenę za posiłek lub widowisko, które zostaną przygotowane lub zaprezentowane w ramach programu kształcenia studentów.
21. Nauczanie praktyczne zostało opracowane jako element kursów, a studenci uwzględniają tę okoliczność w momencie zapisywania się na dany kierunek zawodowy. Gdyby nauczanie praktyczne nie obejmowało serwowania posiłków i występowania w widowiskach teatralnych i koncertach, słuchacze nie mogliby osiągnąć pełnych korzyści z uczestnictwa w kursach. Studenci świadczą swoje usługi w ramach swoich kursów. Zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego stanowi to istotny element ich nauczania.

22. Pomiędzy stronami nie ma sporu co do tego, że osiągnięcie dodatkowych przychodów dla College'u poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych nie jest głównym celem świadczonych usług restauracyjnych i rozrywkowych.

23. W swoim orzeczeniu z dnia 5 listopada 2012 r. First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) stwierdził, że świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych przez College na rzecz publiczności jest zwolnione z podatku VAT na mocy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jako świadczenie usług ściśle związanych z kształceniem.

24. W postępowaniu odwończym na wniosek Commissioners, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [wyższy sąd (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] w swoim orzeczeniu z dnia 30 stycznia 2014 r. podtrzymał orzeczenie First-tier Tribunal. W postępowaniu odwończym na wniosek Commissioners, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i wszcząć postępowanie w sprawie wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

25. W związku z tym rozpatrujący sprawę Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny)] w dniu 24 grudnia 2015 r. przedłożył Trybunałowi zgodnie z art. 267 TFUE następujące pytania do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym:

„1) W kontekście art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT – czy świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych przez instytucję edukacyjną na rzecz osób z zewnątrz płaćcych za te usługi (niebędących odbiorcami świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia) jest »ściśle związane« ze świadczeniem usług edukacyjnych w okolicznościach, w których w świadczenie tych usług zaangażowani są słuchacze (będący odbiorcami świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia) w toku kształcenia, a samo ich świadczenie stanowi istotny element ich kształcenia?

2) Czy dla ustalenia, czy świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jako świadczenie usług »ściśle związanych« ze świadczeniem usług edukacyjnych:

a) istotne jest, że słuchacze w większym stopniu korzystają z faktu zaangażowania w świadczenie danych usług niż z samego przedmiotu tych usług?

b) istotne jest, że bezpośrednimi lub pośrednimi odbiorcami lub konsumentami danych usług nie są słuchacze, ale osoby z zewnątrz, które płać za nie i które nie są odbiorcami świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia?

c) istotne jest, że – z punktu widzenia typowych odbiorców danych usług (tj. osób z zewnątrz, które za nie płać) – ich świadczenie nie stanowi środka służącego jak najlepszemu skorzystaniu z innych usług, ale stanowi cel sam w sobie?

d) istotne jest, że – z punktu widzenia słuchaczy – świadczenie danych usług nie stanowi celu samego w sobie, a uczestnictwo w nim stanowi środek służyący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia?

e) w jakim zakresie należy uwzględnić zasadę neutralności podatkowej?”.

26. Uwagi na piśmie do tych pytań złożyły: College, Zjednoczone Królestwo oraz Komisja. W rozprawie w dniu 10 listopada 2016 r. wzięły udział: College, Zjednoczone Królestwo oraz Komisja.

V – Ocena prawna

A – W przedmiocie pytania pierwszego

27. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza ostatecznie do ustalenia, jak należy interpretować przesłankę świadczeń „ściśle związanych” w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. W szczególności dąży do ustalenia, czy mogą być nią objęte również świadczenia spełniane przez instytucję określoną w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT na rzecz osób trzecich. Zagadnienie to pojawia się dla sądu w szczególności ze względu na to, że osoby trzecie otrzymują świadczenia spełniane przez słuchaczy podczas i w ramach nauki zawodu.

28. Trybunał orzekł już w stosunku do art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, że dyrektywa VAT [obecnie art. 132 ust. 1 lit. i)] nie definiuje pojęcia usług „ściśle związanych” z nauczaniem(6). Niemniej jednak z samego brzmienia tego przepisu wynika, że nie dotyczy on świadczenia usług i dostawy towarów, które nie wykazują żadnego związku z „kształceniem dzieci lub młodzieży, kształceniem powszechnym lub wyższym, kształceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem”.

1. świadczenie główne, świadczenie pomocnicze i świadczenie ściśle związane

29. Ponadto Trybunał stwierdził, że usługi i dostawy towarów mogą być uznane za „ściśle związane” tylko wtedy, gdy można je traktować także jako świadczenia pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego(7).

. świadczenie może być jednak uważane za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego wyłącznie w wypadku, gdy nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek do uzyskania na najlepszych warunkach świadczenia głównego(8).

. Powyższe skłaniają do wniosku, że odbiorca świadczenia głównego i pomocniczego musi być tą samą osobą, w przeciwnym razie występują dwa samodzielne świadczenia (główne).

30. Taki wniosek nie jest jednak obligatoryjny. Już brzmienie art. 132 ust. 1 lit. i) i art. 134 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, aby uznać, że ściśle związane świadczenia muszą być świadczeniami pomocniczymi o takim charakterze. Niesamodzielne świadczenie pomocnicze już z definicji dzieli los świadczenia głównego (w niniejszym wypadku sposób traktowania „świadczeń edukacyjnych” na gruncie podatku VAT) i jest zatem per se zwolnione z podatku. Odrębne zwolnienie świadczeń ściśle związanych ze świadczeniem zwolnionym z podatku w kilku nielicznych przepisach zwalniających z podatku ma sens jedynie wówczas, gdy podmiot wydający dyrektywę przyjmowa, że świadczenia te zgodnie z zasadami ogólnymi są co do zasady opodatkowane, niemniej jednak powinny być także traktowane jako zwolnione z podatku.

31. Poza tym także Trybunał w sprawie Horizon College(9) rozciągnął zwolnienie z podatku z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT na świadczenia instytucji oświatowej na rzecz innej instytucji oświatowej (a tym samym nie na świadczenia spełniane bezpośrednio na rzecz uczniów). W sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club(10)

Trybunał również w konsekwencji rozciągnął zwolnienie podatkowe z art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT – które ma jednak trochę inne brzmienie – na świadczenia na rzecz osób trzecich (tj. na rzecz osób nieuprawiających sportu).

32. W art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT przyjmuje się zatem, że „ściśle związane” świadczenie nie jest jedynie niesamodzielnym świadczeniem pomocniczym, lecz jest samodzielnym świadczeniem (głównym). Niemniej jednak ze względu na okoliczności, i pozostaje jeszcze w tak ścisłym związku ze zwolnionym z podatku świadczeniem (głównym), jest również (wyjątkowo) objęte zwolnieniem z podatku obowiązującym dla tego świadczenia. Okoliczności ta tłumaczy też, dlaczego art. 134 dyrektywy VAT tylko w tych wypadkach wymaga dodatkowo i wprost, że to per se samodzielne świadczenie główne jest niezbędną dla zwolnionego z podatku świadczenia (głównego).

33. Przy takim rozumieniu świadczenia „ściśle związanego” także świadczenia na rzecz osób zewnętrznych mogą zostać łatwiej objęte zakresem stosowania przepisu regulującego zwolnienie z podatku, niż w wypadku jego rozumienia jako niesamodzielnego świadczenia pomocniczego. Niemniej jednak należy nadal odgraniczyć takie jeszcze „ściśle związane” świadczenia od świadczeń, które nie są już „ściśle związane”. W tym względzie decydujące znaczenie ma ratio legis zwolnienia z podatku.

2. Ratio legis zwolnienia z podatku transakcji ściśle związanych ze „świadczeniami edukacyjnymi”

34. Ratio legis zwolnienia z podatku wynikającego z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest uniknięcie podwyższenia o VAT kosztów dostępu do świadczeń edukacyjnych dla uczniów, studentów i słuchaczy(11)

. Tak jak podkreślały Komisja oraz Zjednoczone Królestwo na rozprawie, pozostaje to prawdopodobnie w związku z tym, że edukacja poszczególnych osób służy nie tylko tym osobom, lecz również dobru publicznemu (zob. nagówek tytułu IX rozdział 2 dyrektywy VAT).

35. Zwolnienia z podatku zawarte w art. 132 dyrektywy VAT wykluczają odliczenie podatku naliczonego. W związku z tym powodują jedynie częściowe zwolnienie odbiorcy świadczenia. Jego wysokość zależy od (niepodlegającego odliczeniu) obciążenia podatkiem VAT podmiotu spełniającego świadczenie. Jeżeli w niniejszej sprawie świadczenia College’u są opodatkowane, przysługiwaby mu prawo do odliczenia w stosunku do zakupionych towarów, tak że ceny wobec osób trzecich musiałyby zostać podniesione „jedynie” w odniesieniu do różnicy pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a odliczeniem podatku – by uzyskać dla College’u identyczny wynik gospodarczy(12)

36. Powyższe wskazuje, że celem zwolnienia z podatku z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT nie jest przyznanie korzyści rzeczonym podatnikom (w niniejszym wypadku „instytucjom edukacyjnym”). Pod względem gospodarczym zwolnienie z podatku powoduje bowiem powstanie korzyści jedynie dla odbiorcy świadczenia, którego obciąża niższy podatek VAT.

37. Jest to zgodne z charakterem podatku VAT jako podatku konsumpcyjnego, który powinien być ponoszony przez konsumenta końcowego i tylko jego obciąża(13). W tym kontekście trudno uzasadnić zwolnienie świadczeń, które są bezpośrednio konsumowane przez osoby trzecie i są „produkowane” jedynie przy okazji edukacji.

38. W związku z wykładnią zwolnień z podatku zawartych w dyrektywie VAT należy uwzględnić ponadto również zasadę neutralności podatkowej. Zasada ta zakazuje między innymi, aby podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru podatku VAT(14). Z perspektywy konsumenta końcowego (w niniejszym wypadku: osoby trzeciej) dokonanie zróżnicowania pod kątem tego, czy posiłek zostanie spożyty w normalnej restauracji, czy też w

restauracji szkoleniowej, nie ma znaczenia dla obciążenia go podatkiem VAT. W obu wypadkach konsument jest obsługiwany i otrzymuje posiłek i w obu wypadkach ponosi opłatę pieniężną za tę konsumpcję. Okoliczności, że w restauracji szkoleniowej ewentualnie występuje dodatkowo wyszyty odsetek niedociągnięty – tak jak podkreślało to Zjednoczone Królestwo na rozprawie – jest uwzględniana wyłącznie poprzez wysokość świadczenia wzajemnego (w niniejszej sprawie jedynie 80% kosztów posiłku). Jako że usługi restauracyjnej nie powoduje, że można kwestionować występowanie takiej usługi.

39. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej nie może być wątpliwe, aby udzielić konsumentowi ulgi w zakresie podatku VAT tylko z tego względu, że jednocześnie odbywa się zwolniona z podatku edukacja innych osób. Dotyczyłoby to również sytuacji, gdyby restauracja szkoleniowa i teatr szkoleniowy były rzeczywiście dostępne jedynie dla ograniczonego kręgu osób tworzących publiczność. Jeżeli występuje chociażby gospodarcza w rozumieniu prawa podatku VAT, ograniczenie kręgu klientów jest nieistotne dla wątpliwego opodatkowania klientów – stanowisko to jest podzielane przez Komisję i Zjednoczone Królestwo. Także świadczenie usług restauracyjnych w tzw. „Membersclubs” przez restauratora stanowi chociażby gospodarcze, co do której stosuje się zasadę neutralności. Takie same zasady dotyczą restauracji, która dopuszcza jedynie klientów, których nazwiska zaczynają się na literę „A”. Restauracja ta mimo to konkuruje z każdą inną restauracją, w której początkowe litery nazwisk nie mają znaczenia. Te same zasady obowiązują w niniejszej sprawie, w której należy się uprzednio zarejestrować, aby zostać zaproszonym do lokalu.

B – W przedmiocie pytania drugiego lit. a)–d)

40. Pytanie sędu odsyłającego podzielone na lit. a)–d) zmierza zasadniczo do wyjaśnienia kryteriów odgraniczających, za pomocą których można odróżnić świadczenie, które jest jeszcze ściśle związane, od świadczenia, które nie jest już ściśle związane.

41. W ramach takiego odgraniczenia należy uwzględnić, że zgodnie ze stanowiskiem Trybunału zwolnienia z podatku powinny być interpretowane ściśle, a wykładnia zgodnie z ostatnim orzecznictwem przede wszystkim powinna kierować się ratio legis przepisu(15). Trybunał stwierdził wprost: „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. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnienia z art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków”(16).

42. Nie wystarczy przy tym, że świadczenia na rzecz osób trzecich jedynie optymalizują cel edukacji. Świadczenia te zgodnie z art. 134 dyrektywy VAT muszą być niezbędne dla transakcji, dla których udzielono zwolnienia z podatku. Zgodnie z powyższym Trybunał w wyroku Komisja/Niemcy orzekł, że przeprowadzenie nieodpłatnych przedsięwzięć na rzecz osób zewnętrznych nie jest zwolnione z podatku także wtedy, gdy mogły zostać uznane za bardzo korzystne dla nauczania w szkole wyższej, jednakże nie są nieodzowne do osiągnięcia celu tego nauczania(17).

43. Istotne jest, czy opodatkowanie takich świadczeń podnosi koszty dostępu do świadczenia zwolnionego z podatku. Przykładem takiej sytuacji jest współdziałanie dwóch przedsięwzięć bezpośrednio na rzecz odbiorcy końcowego, który ma zostać zwolniony z obciążenia podatkiem VAT, tak jak miało to miejsce w wyroku Horizon College(18). Wyrok dotyczy współdziałania dwóch instytucji edukacyjnych przy otrzymywaniu świadczeń w sferze, w której powstaje podatek naliczony. Trybunał uznał świadczenia pomiędzy dwiema

zwolnionymi z podatku instytucjami edukacyjnymi za zwolnione z podatku, aby uniknąć, by wspierani studenci jedynie z tego powodu zostali obciążeni podatkiem VAT, gdy usługa edukacyjna nie była świadczona na ich rzecz bezpośrednio, lecz jedynie pośrednio poprzez inną instytucję edukacyjną. Taka konstelacja nie występuje w niniejszej sprawie. W niniejszej sprawie w sferze, w której naliczany jest podatek należny, są świadczone równocześnie odpłatne świadczenia edukacyjne na rzecz studentów oraz odpłatne usługi restauracyjne bądź teatralne na rzecz osób trzecich.

44. Dla przyjęcia świadczenia „ciśle związanego” nie wystarcza bowiem, że świadczenia pojawiają się „jedynie” przy okazji, jako swego rodzaju produkt w ramach zwolnionego z podatku świadczenia i są spełniane na rzecz osób trzecich. Opodatkowanie produktów nie powoduje bowiem w tym wypadku wzrostu kosztów dla wspieranych odbiorców świadczeń (w niniejszej sprawie studentów w zakresie dostępu do świadczeń edukacyjnych)(19)

. W niniejszej sprawie opodatkowanie świadczeń podraża „jedynie” dostęp do świadczeń restauracyjnych i teatralnych dla gości restauracji i widzów przedstawienia teatralnego(20)

. W konsekwencji nie występuje usługa ściśle związana ze zwolnionym z podatku świadczeniem edukacyjnym.

45. Powyższy wniosek jest w końcu zgodny z konsumpcyjnym charakterem podatku VAT. Jeżeli konsument ma zostać obciążony podatkiem VAT z uwzględnieniem majątku zużytego do konsumpcji, należy najpierw interesować się tym, w jakim celu skorzysta ze swojego majątku. W niniejszej sprawie osoba trzecia ponosi jednak opłatę przede wszystkim i bezpośrednio (tj. w bezpośrednim związku) za jedzenie w restauracji (bądź za widowisko teatralne), a nie za to, że studenci/uczniowie są przygotowywani do zawodu.

VI – Wnioski

46. Z powyższych względów proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedłożone przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny)] udzielili następujących odpowiedzi:

1) Ciśle związanymi transakcjami w rozumieniu art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT są samodzielne świadczenia, których opodatkowanie doprowadziłoby tak do podniesienia ceny za świadczenia zasadniczo zwolnione z podatku. Nie są takimi świadczeniami usługi restauracyjne i rozrywkowe świadczone na rzecz osób zaliczających się do publiczności, które nie są odbiorcami zwolnionego z podatku świadczenia edukacyjnego.

2) Dla odgraniczenia ma znaczenie (i jest niekorzystne dla występowania zwolnienia z podatku), że wspierane osoby współdziałają w świadczeniach na rzecz innych konsumentów. Tak samo ma znaczenie, że osoby trzecie uiszczają świadczenie wzajemne za własną konsumpcję, tj. za inne świadczenie niż nauczanie studentów. Wreszcie ma też znaczenie, że świadczenia na rzecz osób trzecich – zarówno z punktu widzenia osób trzecich, jak i z punktu widzenia studentów – mają odrębny cel (zaopatrzenie osób trzecich), który pojawia się obok nadal istniejącego, zwolnionego z podatku celu, którym jest kształcenie.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 – Odnosząc do tej kwestii istnieje jeden wyrok Trybunału – wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 – W wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388),

zasygnalizowano już takie samo zagadnienie, gdy Niemcy traktowały działalność badawczą uniwersytetów na rzecz podmiotów trzecich jako transakcję zwolnioną z podatku.

5 – Zobacz wyrok BFH (niemieckiego federalnego trybunału finansowego) z dnia 26 października 1989 r., V R 25/84, BStBl. II 1990, s. 98, który odmówił uznania zwolnienia z podatku, gdy usługi fryzjerskie wobec klientów różniły się od świadczenia usługi nauczania ze strony fryzjera na rzecz praktykantów.

6 – Wyroki: z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 46); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 27).

7 – Wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 28); z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 34, 35); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 17, 18); z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 27 i nast.).

8 – Wyroki: z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 24, 25); z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 34); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 19).

9 – Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 – Wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

11 – Zobacz wyroki: z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 26); zob. odpowiednio do art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 23).

12 – Wbrew stanowisku Komisji w wypadku świadczenia usług restauracyjnych za cenę poniżej kosztów w asygnacji nie dochodzi per se do powstania nadwyżki podatku naliczonego, gdy zakup żywności powinien być w znacznej mierze objęty obniżoną stawką podatkową, co tłumaczy zainteresowanie College'u w uzyskaniu zwolnienia z podatku.

13 – Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic i Plavoštin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21).

14 – Wyroki: z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:57, pkt 30); z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).

15 – Wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23); z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 30); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16); z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 25).

16 – Wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23); z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 30); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16); z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP

(C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 25).

17 – Wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 48).

18 – Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 – Podwyższenie kosztów można byłoby na przykład przyjąć, gdyby instytucja edukacyjna sprzedawała na rzecz jej uczniów przygotowane we własnym zakresie materiały szkoleniowe.

20 – W tym zakresie można dostrzec wyraźne podobieństwo do wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388).