ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 14ης Ιουνίου 2007 *

Στην υπόθεση C-434/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο αυθημερόν, στο πλαίσιο της διαδικασίας

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

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (εισηγητή) και P. Lindh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Δεκεμβρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), εκπροσωπούμενο από τον G. C. Bulk, advocaat, και την A. van Dongen, adviser,

— η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster και τον P. van Ginneken,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ε. Μαμούνα, Ο. Πατσοπούλου και Σ. Τρεκλή, καθώς και από τους Κ. Γεωργιάδη και Σ. Σπυρόπουλο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και A. Weimar,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 8ης Μαρτίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), με έδρα στο Alkmaar (Κάτω-Χώρες) (στο εξής: Horizon College), και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών), κατόπιν της αναδρομικής βεβαιώσεως επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που ο τελευταίος απηύθυνε στο ίδρυμα αυτό.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

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

[...]

2. α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχείο β΄, [...] εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

— οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών,

— η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια, είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων,

— οι τιμές τις οποίες καθορίζουν [οι εν λόγω οργανισμοί] πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

— απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

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

— δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

— προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Η εθνική νομοθεσία

4 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), ορίζει τα εξής:

«1. Απαλλάσσονται του φόρου, υπό προϋποθέσεις που τίθενται με κανονιστική διοικητική απόφαση:

[...]

ο. η παροχή:

1° υπηρεσιών εκπαιδευτικού χαρακτήρα από ιδρύματα προβλεπόμενα προς τούτο, όπως ορίζονται με τους νόμους που διέπουν την εκπαίδευση, ή βάσει αυτών, και υπόκεινται, βάσει διατάξεως νόμου, στην επιθεώρηση σχολείων του Βασιλείου ή σε άλλο έλεγχο εκ μέρους του αρμόδιου για τα οικεία εκπαιδευτικά θέματα υπουργού·

2° υπηρεσιών εκπαιδευτικού χαρακτήρα που καθορίζονται με κανονιστική διοικητική απόφαση ορίζουσα ότι η απαλλαγή χωρεί μόνον έναντι επιχειρήσεων των οποίων η δραστηριότητα δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα·

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

5 Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, το Horizon College αποτελεί «εκπαιδευτικό ίδρυμα».

6 Κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο, ορισμένοι από τους καθηγητές του Horizon College αποσπάστηκαν σε άλλα εκπαιδευτικά ιδρύματα (στο εξής: ιδρύματα υποδοχής), στα οποία άσκησαν τις δραστηριότητές τους υπό την ευθύνη των ιδρυμάτων αυτών.

7 Για κάθε απόσπαση συναπτόταν σύμβαση μεταξύ του Horizon College, του οικείου καθηγητή και του ιδρύματος υποδοχής. Σύμφωνα με τους όρους των συμβάσεων, στο ίδρυμα υποδοχής απέκειτο να καθορίσει τα καθήκοντα του οικείου καθηγητή, λαμβάνοντας υπόψη τη διάρκεια της αποσπάσεως και την ειδικότητα υπό την οποία διορίστηκε ο εν λόγω καθηγητής στο Horizon College. Το ίδρυμα υποδοχής όφειλε, επιπλέον, να πληρώσει την ασφάλεια αστικής ευθύνης για την περίοδο κατά την οποία ο οικείος καθηγητής τελούσε σε απόσπαση. Ο μισθός του εξακολουθούσε να του καταβάλλεται από το Horizon College. Το ίδρυμα υποδοχής όφειλε να επιστρέψει το ποσό αυτό, χωρίς προσαύξηση, στο Horizon College, το οποίο δεν χρέωνε τον ΦΠΑ.

8 Ο αρμόδιος έφορος κοινοποίησε στο Horizon College αναδρομική βεβαίωση επιβολής του ΦΠΑ για τα έτη 1995 έως 1999, για ποσό 463 828 ολλανδικών φιορινίων (NLG), το οποίο μειώθηκε σε 299 308 NLG με απόφαση του εφόρου κατόπιν ενστάσεως του εν λόγω ιδρύματος.

9 Το Horizon College άσκησε έφεση ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο την απέρριψε ως αβάσιμη με απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2003, με την αιτιολογία ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στην προβλεπόμενη από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, απαλλαγή του ΦΠΑ.

10 Το Horizon College άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (ανώτατο δικαστήριο).

11 Το Hoge Raad der Nederlanden, κρίνοντας ότι η έκβαση της διαφοράς που υποβλήθηκε στην κρίση του εξαρτάται από την ερμηνεία της έκτης οδηγίας και, ειδικότερα, της έννοιας «εκπαίδευση» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της οδηγίας αυτής, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

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

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

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

12 Με το πρώτο ερώτημά του, σε συνδυασμό με το τρίτο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση «την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση» που περιλαμβάνει η διάταξη αυτή περιγράφει την κατάσταση ενός εκπαιδευτικού ιδρύματος, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, το οποίο θέτει ένα καθηγητή, εξ επαχθούς αιτίας, στη διάθεση ιδρύματος υποδοχής στο οποίο ο καθηγητής αυτός ασκεί σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του τελευταίου αυτού ιδρύματος.

13 Το Horizon College υποστηρίζει ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, δεδομένου ότι η αποτελεσματική μετάδοση γνώσεων και ικανοτήτων από τον καθηγητή απευθείας στους φοιτητές ή μαθητές, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής της, αποτελεί τη βάση αυτής της εκπαιδεύσεως. Η Ελληνική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, όπως και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, υποστηρίζουν ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

14 Καταρχάς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας σκοπεί στην απαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος από τον ΦΠΑ. Ωστόσο, η απαλλαγή αυτή δεν αφορά όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον όσες αριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα στις διατάξεις αυτές (βλ. αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18, της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 16, και της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, Συλλογή 2006, σ. I-12121, σκέψη 24).

15 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ. αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Skandia, Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψη 23, και προαναφερθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 15).

16 Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των εν λόγω απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 43, και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen, Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψη 36). Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier, Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 42, της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 29, και της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 24). Αυτός δηλαδή ο κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παρεμποδίζονται τα επιδιωκόμενα με τις απαλλαγές αυτές αποτελέσματα (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2004, C-284/03, Temco Europe, Συλλογή 2004, σ. I-11237, σκέψη 17, καθώς και, στον τομέα της πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 47).

17 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας δεν περιλαμβάνει ορισμό των διαφόρων ειδών εκπαιδεύσεως που αφορά η διάταξη αυτή.

18 Δεν αμφισβητείται ότι, όπως επισημαίνει το Horizon College, η μετάδοση γνώσεων και ικανοτήτων από καθηγητή σε μαθητές αποτελεί ιδιαιτέρως σημαντικό στοιχείο της εκπαιδευτικής δραστηριότητας.

19 Ωστόσο, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που υπενθυμίζεται στις σκέψεις 14 έως 16 της παρούσας αποφάσεως, η μετάδοση αυτή δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να χαρακτηρισθεί ως εκπαιδευτική δραστηριότητα η απόσπαση καθηγητή σε εκπαιδευτικό ίδρυμα, προκειμένου ο καθηγητής αυτός να ασκήσει εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του εν λόγω ιδρύματος.

20 Πράγματι, όπως κατ' ουσίαν υποστήριξε η Επιτροπή, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η εκπαιδευτική δραστηριότητα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας συνίσταται σε σύνολο στοιχείων τα οποία περιλαμβάνουν, πέραν όσων άπτονται των σχέσεων μεταξύ καθηγητών και φοιτητών, και εκείνα που διαμορφώνουν το οργανωτικό πλαίσιο του οικείου ιδρύματος.

21 Όπως επισημάνθηκε με τη σκέψη 7 της παρούσας αποφάσεως, βάσει των όρων των επίμαχων στην κύρια δίκη συμβάσεων αποσπάσεως, στο ίδρυμα υποδοχής απέκειτο να καθορίσει τα καθήκοντα του οικείου καθηγητή λαμβάνοντας υπόψη τη διάρκεια της αποσπάσεως αυτής και τη λειτουργία για την οποία διορίστηκε στο Horizon College ο εν λόγω καθηγητής. Επιπλέον, το ίδρυμα υποδοχής όφειλε να ασφαλίζει τον καθηγητή για την περίοδο κατά την οποία τελούσε σε απόσπαση.

22 Συνεπώς, η απόσπαση καθηγητή στο ίδρυμα υποδοχής υπό της συνθήκες αυτές δεν μπορεί να θεωρηθεί, αφ' εαυτής, ως δραστηριότητα εμπίπτουσα στην έννοια της «εκπαιδεύσεως» κατ' άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας. Όπως υποστήριξαν, κατ' ουσίαν, η Ελληνική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή, η σύμβαση που συνήφθη με το Horizon College, το ίδρυμα υποδοχής και τον οικείο καθηγητή σκοπεί απλώς στη διευκόλυνση της εκπαιδεύσεως που παρέχει το ίδρυμα υποδοχής.

23 Η ερμηνεία αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός που αποτελεί το αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι το ότι το ίδρυμα από το οποίο

αποσπάστηκε ο καθηγητής, όπως και το ίδρυμα υποδοχής, αποτελεί εκπαιδευτικό ίδρυμα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, αν μια συγκεκριμένη πράξη δεν εμπίπτει καθαυτή στην έννοια της «εκπαιδεύσεως», το ότι πραγματοποιείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου με εκπαιδευτικό χαρακτήρα ή από άλλο οργανισμό που το οικείο κράτος αναγνωρίζει ότι επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς δεν αναιρεί την ανάλυση αυτή.

24 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα, σε συνδυασμό με το τρίτο ερώτημα, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση «την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση» δεν αφορά την εξ επαχθούς αιτίας απόσπαση καθηγητή σε άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, στο οποίο ο εν λόγω καθηγητής ασκεί σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού, ακόμη και αν το ίδρυμα από το οποίο αποσπάσθηκε αποτελεί επίσης οργανισμό δημοσίου δικαίου με εκπαιδευτικό χαρακτήρα ή άλλο οργανισμό που το οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

25 Με το δεύτερο ερώτημά του, σε συνδυασμό με το τρίτο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εκ μέρους εκπαιδευτικού ιδρύματος, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, απόσπαση καθηγητή, εξ επαχθούς αιτίας, σε ίδρυμα υποδοχής, στο οποίο ο εν λόγω καθηγητής ασκεί σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού, απαλλάσσεται του ΦΠΑ ως παροχή υπηρεσίας «στενά συνδεόμενη» με την εκπαίδευση, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

26 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό τίθεται στην περίπτωση κατά την οποία η απόσπαση πραγματοποιείται έναντι καταβαλλόμενης από το ίδρυμα υποδοχής στο ίδρυμα που προβαίνει στην πράξη αυτή αμοιβής, της οποίας το ποσό αντιστοιχεί στον μισθό που καταβάλλει το ίδρυμα αυτό στον οικείο καθηγητή.

27 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «στενά συνδεόμενων» με την εκπαίδευση παροχών υπηρεσιών (βλ., όσον αφορά την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 46). Εντούτοις, από τη διατύπωσή της καθαυτή προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη δεν αφορά τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις προϊόντων που δεν παρουσιάζουν καμία σχέση με «την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση».

28 Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις προϊόντων μπορούν να θεωρηθούν ως «στενά συνδεόμενες» με την εκπαίδευση, οπότε να τυγχάνουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως από πλευράς του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας, μόνον όταν έχουν πράγματι χαρακτήρα παρεπόμενης παροχής ως προς την εκπαίδευση, η οποία αποτελεί την κύρια παροχή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψεις 27 έως 30, και προαναφερθείσες αποφάσεις Dornier, σκέψεις 34 και 35, και Υγεία, σκέψεις 17 και 18).

29 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, οσάκις πρόκειται για ενιαία σύνθετη πράξη, μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη της κύριας παροχής, όταν δεν αποτελεί αυτοσκοπό αλλά το μέσο για να ληφθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24, καθώς και προαναφερθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 30, Dornier, σκέψη 34, και Υγεία, σκέψη 19).

30 Όπως υποστηρίζουν κατ' ουσίαν το Horizon College και η Επιτροπή, η απόσπαση καθηγητή από ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα σε άλλο προκειμένου να ασκήσει σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του τελευταίου αυτού ιδρύματος αποτελεί πράξη η οποία, καταρχήν, δύναται να χαρακτηρισθεί ως παροχή υπηρεσιών στενά συνδεόμενη με την εκπαίδευση. Πράγματι, σε περίπτωση προσωρινού ελλείμματος καθηγητών σε ορισμένα εκπαιδευτικά ιδρύματα, η απόσπαση ειδικευμένων καθηγητών σε άλλα εκπαιδευτικά ιδρύματα παρέχει στους φοιτητές τη δυνατότητα να λάβουν εκπαίδευση στα ιδρύματα υποδοχής υπό τις καλύτερες συνθήκες.

31 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός που επισημαίνουν η Ελληνική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, ότι δηλαδή η απόσπαση των οικείων εκπαιδευτικών πραγματοποιείται προς όφελος των ιδρυμάτων υποδοχής, χωρίς να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ του Horizon College και των φοιτητών των τελευταίων αυτών ιδρυμάτων. Ομοίως, το στοιχείο που επισημαίνει η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, ότι δηλαδή η απόσπαση εκπαιδευτικών αποτελεί χωριστή πράξη της εκπαιδευτικής δραστηριότητας που ασκεί το Horizon College για λογαριασμό του δεν θίγει το συμπέρασμα αυτό.

32 Συγκεκριμένα, για να μπορούν οι φοιτητές των ιδρυμάτων υποδοχής να λαμβάνουν εκπαίδευση στα τελευταία αυτά ιδρύματα υπό τις καλύτερες συνθήκες, δεν είναι αναγκαίο οι στενά συνδεόμενες με την εκπαίδευση αυτή υπηρεσίες να παρέχονται απευθείας στους εν λόγω φοιτητές. Εξάλλου, η ενδεχόμενη απουσία στενής σχέσεως μεταξύ της κύριας δραστηριότητας του ιδρύματος που θέτει εκπαιδευτικούς στη διάθεση άλλου ιδρύματος, αφενός, και η παρεπόμενη δραστηριότητά του, ήτοι η παροχή υπηρεσιών στενά συνδεόμενων με την εκπαίδευση, αφετέρου, δεν ασκεί καταρχήν επιρροή.

33 Πάντως, η χορήγηση της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες απορρέουν από το ίδιο αυτό άρθρο.

34 Πρώτον, τόσο η κύρια δραστηριότητα της εκπαιδεύσεως όσο και η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τη δραστηριότητα αυτή πρέπει να πραγματοποιούνται από έναν από τους οργανισμούς του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας.

35 Πράγματι, όπως προκύπτει από τη διατύπωση του εν λόγω άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, για να απαλλαγεί η απόσπαση εκπαιδευτικών σε ιδρύματα υποδοχής από την επιβολή φόρου κατά τη διάταξη αυτή, είναι αναγκαίο η πράξη να πραγματοποιείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου με εκπαιδευτικό χαρακτήρα ή από άλλο οργανισμό που το οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς. Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και, ειδικότερα, από το τρίτο υποβληθέν ερώτημα, η προϋπόθεση αυτή είναι δυνατόν να πληρούται στη διαφορά της κύριας δίκης.

36 Εξάλλου, από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να μην αποκλείονται οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών από την απαλλαγή της παραγράφου 1, στοιχείο θ΄, του ίδιου άρθρου, η κύρια δραστηριότητα με την οποία συνδέεται στενά η οικεία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πρέπει επίσης να αποτελεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα (βλ. απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψη 22).

37 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά την απόφαση περί παραπομπής, τα ιδρύματα υποδοχής αποτελούν καθαυτά «εκπαιδευτικά ιδρύματα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας».

38 Δεύτερον, όπως προκύπτει επίσης από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις

αγαθών που συνδέονται στενά με τις κύριες δραστηριότητες τις οποίες αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 1, στοιχείο θ΄, του ίδιου αυτού άρθρου δεν απαλλάσσονται του φόρου παρά μόνον αν είναι απαραίτητες για την άσκηση των απαλλασσόμενων αυτών δραστηριοτήτων (βλ., επίσης, υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψη 48, Υγεία, σκέψη 26, και Stichting Kinderopvang Enschede, σκέψη 25).

39 Για να χαρακτηρισθεί κατ' αυτόν τον τρόπο μια προσωρινή απόσπαση εκπαιδευτικών όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, θα έπρεπε η φύση ή η ποιότητά της να είναι τέτοια ώστε, χωρίς τη συνδρομή της υπηρεσίας αυτής, δεν θα μπορούσε να εξασφαλισθεί ότι η εκπαίδευση που παρέχεται εντός των ιδρυμάτων υποδοχής και, ως εκ τούτου, η εκπαίδευση που λαμβάνουν οι φοιτητές στα ιδρύματα αυτα, θα είναι ίσης αξίας (βλ., κατ' αναλογία, προαναφερθείσα απόφαση Stichting Kinderopvang Enschede, σκέψεις 27, 28 και 30).

40 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως επισήμανε η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, δεν αποκλείεται να υφίστανται εμπορικά γραφεία ευρέσεως εργασίας, των οποίων οι υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο και τα οποία έχουν ως κύρια δραστηριότητα τη διάθεση εκπαιδευτικού προσωπικού μεταξύ σχολικών και πανεπιστημιακών ιδρυμάτων. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, για να χαρακτηρισθεί η απόσπαση εκπαιδευτικών από το Horizon College ως απαραίτητη για την εκπαίδευση στα ιδρύματα υποδοχής, θα έπρεπε να είναι τέτοιας φύσεως —λόγω, για παράδειγμα, των ικανοτήτων του επίμαχου προσωπικού ή της ευελιξίας των όρων αποσπάσεώς τους— ώστε να είναι αδύνατο να εξασφαλισθεί το ίδιο επίπεδο και η ίδια ποιότητα εκπαιδεύσεως με απλή προσφυγή στα εν λόγω γραφεία ευρέσεως εργασίας.

41 Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των συγκεκριμένων στοιχείων της διαφοράς που υποβλήθηκε στην κρίση του, αν οι υπηρεσίες που παρέσχε το Horizon College ήταν απαραίτητες.

42 Τρίτον, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται

από την απαλλαγή της παραγράφου 1, στοιχείο θ΄, του ίδιου αυτού άρθρου, αν σκοπούν κυρίως στην εξασφάλιση συμπληρωματικών εσόδων στον οργανισμό με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ.

43 Ο αποκλεισμός αυτός αποτελεί ειδική έκφραση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία δεν επιτρέπει, μεταξύ άλλων, να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από πλευράς ΦΠΑ παρεμφερείς, δηλαδή ανταγωνιστικές μεταξύ τους, παροχές υπηρεσιών (βλ. απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψη 20, και προαναφερθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 32).

44 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, επομένως, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η εκ μέρους του Horizon College διάθεση ορισμένων από τους καθηγητές του σε άλλα εκπαιδευτικά ιδρύματα σκοπούσε, κατά κύριο λόγο, στην εξασφάλιση συμπληρωματικών εσόδων μέσω της πραγματοποιήσεως πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, όπως οι πράξεις των εμπορικών γραφείων ευρέσεως εργασίας. Συναφώς, το ότι ένα ίδρυμα που ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα διαθέσεως προσωπικού εισπράττει αμοιβή ίση με τον μισθό που καταβάλλει στους εκπαιδευτικούς που αποσπάστηκαν σε άλλο ίδρυμα δεν αποδεικνύει, αφ' εαυτού, ότι η δραστηριότητα αυτή δεν σκοπεί στην εξασφάλιση συμπληρωματικών εσόδων.

45 Τέλος, επισημαίνεται ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαρτούν, ανά περίπτωση, τη χορήγηση της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1, στοιχείο θ΄, του ίδιου αυτού άρθρου απαλλαγής σε άλλους οργανισμούς, πλην των οργανισμών δημοσίου δικαίου, από την τήρηση μίας ή πλειόνων εκ των προϋποθέσεων που απαριθμούνται στην εν λόγω παράγραφο 2, στοιχείο α΄. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν η δυνατότητα αυτή εφαρμόστηκε στις Κάτω Χώρες και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν οι εν λόγω προϋποθέσεις πληρούνται στη διαφορά της κύριας δίκης.

46 Συνεπώς, στο δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του ίδιου αυτού άρθρου, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εξ επαχθούς αιτίας απόσπαση καθηγητή σε εκπαιδευτικό ίδρυμα στο οποίο ασκεί σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού αποτελεί δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ, στο μέτρο που πρόκειται για παροχή υπηρεσιών «στενά συνδεόμενη» με την εκπαίδευση, κατά την έννοια της ίδιας αυτής διατάξεως, εφόσον αποτελεί μέσο λήψεως της θεωρούμενης ως κύριας παροχής εκπαιδεύσεως υπό τις καλύτερες συνθήκες, υπό τον όρο, ωστόσο, την τήρηση του οποίου πρέπει να εξακριβώσει ο εθνικός δικαστής, ότι:

— τόσο η κύρια παροχή όσο και η απόσπαση που συνδέεται στενά με αυτή πραγματοποιούνται από οργανισμούς προβλεπόμενους στο εν λόγω άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, λαμβανομένων υπόψη, ενδεχομένως, των προϋποθέσεων που προβλέπει το οικείο κράτος μέλος κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2, στοιχείο α΄, του ίδιου αυτού άρθρου,

— η φύση ή η ποιότητα της εν λόγω αποσπάσεως είναι τέτοια ώστε, χωρίς τη συνδρομή της υπηρεσίας αυτής, δεν μπορεί να εξασφαλισθεί ότι η εκπαίδευση που παρέχεται εντός του ιδρύματος υποδοχής και, ως εκ τούτου, η εκπαίδευση που λαμβάνουν οι φοιτητές στο ίδρυμα αυτό θα είναι ίσης αξίας και

— η απόσπαση αυτή δεν σκοπεί κυρίως στην εξασφάλιση συμπληρωματικών εσόδων μέσω της πραγματοποιήσεως πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Επί του τρίτου ερωτήματος

47 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 12, 23, 24, 25, 34 και 35 της παρούσας αποφάσεως, η απάντηση στο τρίτο υποβληθέν ερώτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της εξετάσεως των δύο πρώτων ερωτημάτων, καθώς και των απαντήσεων που δόθηκαν στα ερωτήματα αυτά. Συνεπώς, παρέλκει η χωριστή απάντηση στο ερώτημα αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φράση «την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση» δεν αφορά την εξ επαχθούς αιτίας απόσπαση καθηγητή σε άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, στο οποίο ο εν λόγω καθηγητής ασκεί σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού, ακόμη και αν το ίδρυμα από το οποίο αποσπάσθηκε αποτελεί επίσης οργανισμό δημοσίου δικαίου με εκπαιδευτικό χαρακτήρα ή άλλο οργανισμό που το οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς.

2) **Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας 77/388, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2 του ίδιου αυτού άρθρου, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η εξ επαχθούς αιτίας απόσπαση καθηγητή σε εκπαιδευτικό ίδρυμα στο οποίο ασκεί σε προσωρινή βάση εκπαιδευτικά καθήκοντα υπό την ευθύνη του ιδρύματος αυτού αποτελεί δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ, στο μέτρο που πρόκειται για παροχή υπηρεσιών «στενά συνδεόμενη» με την εκπαίδευση, κατά την έννοια της ίδιας αυτής διατάξεως, εφόσον αποτελεί μέσο λήψεως της θεωρούμενης ως κύριας παροχής εκπαιδεύσεως υπό τις καλύτερες συνθήκες, υπό τον όρο, ωστόσο, την τήρηση του οποίου πρέπει να εξακριβώσει ο εθνικός δικαστής, ότι:**

— **τόσο η κύρια παροχή όσο και η απόσπαση που συνδέεται στενά με αυτή πραγματοποιούνται από οργανισμούς προβλεπόμενους στο εν λόγω άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, λαμβανομένων υπόψη, ενδεχομένως, των προϋποθέσεων που προβλέπει το οικείο κράτος μέλος κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2, στοιχείο α΄, του ίδιου αυτού άρθρου,**

— **η φύση ή η ποιότητα της εν λόγω αποσπάσεως είναι τέτοια ώστε, χωρίς τη συνδρομή της υπηρεσίας αυτής, δεν μπορεί να εξασφαλισθεί ότι η εκπαίδευση που παρέχεται εντός του ιδρύματος υποδοχής και, ως εκ τούτου, η εκπαίδευση που λαμβάνουν οι φοιτητές στο ίδρυμα αυτό θα είναι ίσης αξίας και**

— **η απόσπαση αυτή δεν σκοπεί κυρίως στην εξασφάλιση συμπληρωματικών εσόδων μέσω της πραγματοποιήσεως πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ.**

(υπογραφές)