YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä kesäkuuta 2007 *

Asiassa C-434/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 2.12.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen samana päivänä, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

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

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) ja P. Lindh,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.12.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

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

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja P. van Ginneken,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis ja S. Spyropoulos,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.3.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), kotipaikka Alkmaar (Alankomaat) (jäljempänä Horizon College), ja toisaalta Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jonka taustalla on arvonlisäveroa koskenut jälkiverotuspäätös, jonka jälkimmäinen osoitti edelliselle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

"A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

– –

2. a) Jäsenvaltiot voivat asettaa [1 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn] vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

– kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi,

– yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,

– yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista

– vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

– ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

– niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki), joka annettiin 28.6.1968 (Staatsblad 1968, nro 329), 11 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Yleisissä hallinnollisissa määräyksissä vahvistetuilla edellytyksillä verosta ovat vapautettuja:

– –

o. seuraavien palvelujen tarjoaminen:

1) sellaiset opetuspalvelut tätä tarkoitusta varten perustetuissa oppilaitoksissa, jotka määritellään sellaisissa laeissa tai sellaisten lakien nojalla, jotka koskevat opetusta, joka on lain nojalla kuningaskunnan koulutarkastuksen tai asianomaisista opetuspalveluista vastaavan ministerin muun valvonnan alaista

2) opetuspalvelut, jotka vahvistetaan yleisissä hallinnollisissa määräyksissä, joissa voidaan täsmentää, että vapautusta sovelletaan yksinomaan elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät tavoittele voittoa tällä opetuksella

– –"

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Horizon College on "oppilaitos".

6 Pääasian kannalta merkityksellisinä vuosina Horizon College asetti tiettyjä opettajiaan muiden oppilaitosten käyttöön (jäljempänä vastaanottavat oppilaitokset), joissa nämä toimivat kunkin asianomaisen laitoksen vastuulla.

7 Kunkin käyttöön asettamisen osalta tehtiin sopimus Horizon Collegen, asianomaisen opettajan ja vastaanottavan oppilaitoksen välillä. Sopimusten mukaan vastaanottavan oppilaitoksen oli määriteltävä asianomaisen opettajan tehtävät tämän käyttöön asettamisen keston ja sen tehtävän valossa, johon opettaja oli nimetty Horizon Collegessa. Vastaanottavan oppilaitoksen oli lisäksi maksettava vastuuvakuutusmaksut siltä ajalta, jona asianomainen opettaja oli asetettu sen käyttöön. Horizon College maksoi edelleen kyseisen opettajan palkan. Vastaanottavan oppilaitoksen oli korvattava tämä palkka ilman voittoa Horizon Collegelle, joka ei laskuttanut arvonlisäveroa.

8 Toimivaltainen veroviranomainen toimitti Horizon Collegelle 463 828 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruisen arvonlisäveroa koskeneen jälkiverotuspäätöksen vuosiin 1995–1999 liittyen, ja tätä summaa alennettiin 299 308 NLG:iin veroviranomaisen päätöksellä kyseisen oppilaitoksen tekemän oikaisuvaatimuksen jälkeen.

9 Horizon College nosti kanteen tästä päätöksestä Gerechtshof te Amsterdamissa, joka hylkäsi sen perusteettomana 3.11.2003 antamallaan tuomiolla, koska pääasiassa kyseessä olevat suoritukset eivät sen mukaan kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

10 Horizon College teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

11 Koska Hoge Raad der Nederlanden katsoi, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisu riippuu kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetun "opetuksen" käsitteen tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan [1 alakohdan i alakohtaa] tulkittava siten, että opetuksen [käsite] käsittää myös sen, että opettaja asetetaan vastiketta vastaan oppilaitoksen käyttöön sitä varten, että hän huolehtii tilapäisesti opetuksesta tämän oppilaitoksen vastuulla?

2) Jos tähän kysymykseen annetaan kieltävä vastaus, voidaanko käsitettä 'opetukseen suoraan liittyvät palvelujen suoritukset' tulkita siten, että se käsittää myös edellä 1 kysymyksessä kuvatun palvelun?

3) Vastataanko edellä oleviin kysymyksiin eri tavalla silloin, jos se, joka asettaa opettajia käyttöön, on myös itse oppilaitos?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

12 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, tarkasteltuna yhdessä kolmannen kysymyksen kanssa, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä esiintyvä ilmaisu "lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus" koskee tilannetta, jossa on kyse tässä samassa säännöksessä tarkoitetusta oppilaitoksesta, joka asettaa vastiketta vastaan opettajan vastaanottavan oppilaitoksen, jossa tämä huolehtii tilapäisesti opetuksesta tämän oppilaitoksen vastuulla, käyttöön.

13 Horizon College katsoo, että tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi, koska tietojen ja taitojen tehokas välitys, joka tapahtuu suoraan opettajan ja opiskelijoiden tai oppilaiden välillä riippumatta siitä oikeudellisesta rakenteesta, jossa tällainen välitys tapahtuu, on tämän opetuksen ydin. Kreikan ja Alankomaiden hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio väittävät, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi.

14 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa on tarkoitus vapauttaa tietyt yleishyödylliset toiminnat arvonlisäverosta. Tämä vapautus ei kuitenkaan koske kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan niitä, jotka on siinä lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti (ks. asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998, Kok. 1998, s. I-7053, 18 kohta; yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005, Kok. 2005, s. I-10373, 16 kohta ja asia C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006, Kok. 2006, s. I-12121, 24 kohta).

15 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 15 kohta; asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1951, 23 kohta ja em. yhdistetyt asiat Ygeia, tuomion 15 kohta).

16 Kyseisten vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (ks. asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002, Kok. 2002, s. I-5811, 43 kohta ja asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13711, 36 kohta). Tämän sanamuodon tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-12911, 42 kohta; asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 29 kohta ja asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok. 2006, s. I-5123, 24 kohta). Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. vastaavasti asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok. 2004, s. I-11237, 17 kohta sekä yliopisto-opetuksen alalla em. asia komissio v. Saksa, tuomion 47 kohta).

17 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa ei ole määritelmää siinä tarkoitetuista eri opetusmuodoista.

18 Kuten Horizon College väittää, on totta, että tietojen ja taitojen välitys opettajan ja opiskelijoiden välillä on erityisen tärkeä tekijä opetustoiminnassa.

19 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 14–16 kohdassa mainitun oikeuskäytännön vaatimukset, tällainen välitys ei kuitenkaan yksinään riitä siihen, että pelkästään se, että opettaja asetetaan oppilaitoksen käyttöön, jotta tämä huolehtisi opetustehtävistä tämän jälkimmäisen vastuulla, luokiteltaisiin opetustoiminnaksi.

20 Kuten komissio esitti suullisessa käsittelyssä, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettu opetustoiminta muodostuu tekijöistä, joihin kuuluvat samanaikaisesti paitsi ne, jotka liittyvät opettajien ja opiskelijoiden välisiin suhteisiin, myös ne, jotka muodostavat asianomaisen oppilaitoksen organisatoriset puitteet.

21 Kuten tämän tuomion 7 kohdassa todetaan, pääasiassa kyseessä olevien opettajien käyttöön asettamista koskevien sopimusten mukaan vastaanottavan oppilaitoksen oli määriteltävä asianomaisen opettajan tehtävät tämän käyttöön asettamisen keston ja sen valossa, mihin tehtävään opettaja oli nimetty Horizon Collegessa. Vastaanottavan oppilaitoksen oli myös vakuutettava opettaja ajanjaksolle, jolle tämä oli asetettu sen käyttöön.

22 Näin ollen opettajan asettamista vastaanottavan oppilaitoksen käyttöön tällaisissa olosuhteissa ei sellaisenaan voida pitää toimintana, joka voi kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetun käsitteen "opetus" soveltamisalaan. Kuten Kreikan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio väittävät, Horizon Collegen, vastaanottavan oppilaitoksen ja asianomaisen opettajan välillä tehdyllä sopimuksella pyritään korkeintaan helpottamaan vastaanottavan oppilaitoksen tarjoamaa opetusta.

23 Tätä tulkintaa ei voi tehdä tyhjäksi se tosiseikka, joka on kansallisen tuomioistuimen esittämän kolmannen kysymyksen kohteena, että opettajat käyttöön asettava

oppilaitos on itse vastaanottavan oppilaitoksen tavoin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettu oppilaitos. Jos tietty toimi ei itsessään kuulu "opetuksen" käsitteen piiriin, se, että sen suorittaa julkisoikeudellinen laitos, jolla on opetukseen liittyvä päämäärä, tai muu laitos, jolla asianomaisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä, ei voi muuttaa tätä analyysiä.

24 Ensimmäiseen kysymykseen, tarkasteltuna yhdessä kolmannen kysymyksen kanssa, on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa on tulkittava siten, että ilmaisu "lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus" ei koske sitä, että opettaja asetetaan vastiketta vastaan tässä säännöksessä tarkoitetun sellaisen oppilaitoksen käyttöön, jossa tämä opettaja huolehtii tilapäisesti opetustehtävistä kyseisen oppilaitoksen vastuulla, vaikka opettajan käyttöön asettava oppilaitos on itse julkisoikeudellinen laitos, jolla on opetukseen liittyvä päämäärä, tai muu laitos, jolla asianomaisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä.

Toinen kysymys

25 Toisella kysymyksellään, tarkasteltuna yhdessä kolmannen kysymyksen kanssa, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa tulkittava siten, että se, että tässä säännöksessä tarkoitettu oppilaitos asettaa vastiketta vastaan opettajan sellaisen vastaanottavan oppilaitoksen käyttöön, jossa tämä huolehtii tilapäisesti opetustehtävistä tämän jälkimmäisen oppilaitoksen vastuulla, voidaan vapauttaa arvonlisäverosta tässä samassa säännöksessä tarkoitettuina opetukseen "läheisesti liittyvinä" palvelujen suorituksina.

26 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tämä kysymys koskee tilannetta, jossa tällainen opettajan käyttöön asettaminen suoritetaan sellaista korvausta vastaan, jonka vastaanottava oppilaitos suorittaa oppilaitokselle, joka toteuttaa tällaisen toimen, ja jonka määrä vastaa tämän jälkimmäisen oppilaitoksen asianomaiselle opettajalle maksamaa palkkaa.

27 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa ei ole määritelmää opetukseen "läheisesti liittyvien" palvelujen suoritusten käsitteestä (ks. yliopisto-opetuksen osalta em. asia komissio v. Saksa, tuomion 46 kohta). Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee kuitenkin, että se ei koske palvelujen suorituksia ja tavaroiden luovutuksia, jotka eivät liity millään tavoin "lasten ja nuorten opetukseen, koulu- ja yliopisto-opetukseen, ammattikoulutukseen ja ammatilliseen uudelleenkoulutukseen".

28 Palvelujen suorituksia ja tavaroiden luovutuksia on pidettävä opetukseen "läheisesti liittyvinä" – jolloin niihin sovelletaan verotuksellisesti samanlaista kohtelua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan valossa – ainoastaan silloin, kun ne todella suoritetaan tähän opetukseen, joka muodostaa pääasiallisen suorituksen, liittyvinä liitännäissuorituksina (ks. vastaavasti asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 27–30 kohta; em. asia Dornier, tuomion 34 ja 35 kohta ja em. yhdistetyt asiat Ygeia, tuomion 17 ja 18 kohta).

29 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että suoritusta voidaan pitää pääasiallisen suorituksen kannalta liitännäisenä silloin, kun se ei ole päämäärä sinänsä vaan keino, jonka avulla pääasiallisesta palvelusta voidaan nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa (ks. vastaavasti mm. yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta; em. asia CPP, tuomion 30 kohta; em. asia Dornier, tuomion 34 kohta ja em. yhdistetyt asiat Ygeia, tuomion 19 kohta).

30 Kuten Horizon College ja komissio esittävät, se, että oppilaitos asettaa opettajan toisen oppilaitoksen käyttöön, jotta tämä huolehtii tilapäisesti opetustehtävistä tämän jälkimmäisen vastuulla, on toimi, joka on periaatteessa luokiteltavissa opetukseen läheisesti liittyvien palvelujen suoritukseksi. Tilanteessa, jossa opettajista on tilapäisesti pulaa tietyissä oppilaitoksissa, se, että näiden käyttöön asetetaan muiden oppilaitosten päteviä opettajia, mahdollistaa sen, että opiskelijat voivat nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa vastaanottavien laitosten tarjoamasta opetuksesta.

31 Tätä päätelmää ei voi tehdä tyhjäksi seikka, jota Kreikan ja Alankomaiden hallitukset korostavat ja jonka mukaan asianomaisten opettajien käyttöön asettaminen suoritetaan vastaanottavien oppilaitosten hyväksi, eikä Horizon Collegen ja näiden jälkimmäisten oppilaitosten opiskelijoiden välillä ole suoraa suhdetta. Myöskään sillä seikalla, jonka Alankomaiden hallitus esittää ja jonka mukaan opettajien käyttöön asettaminen on opetuksesta, josta Horizon College vastaa omaan lukuunsa, erillinen toimi, ei ole merkitystä kyseisen päätelmän kannalta.

32 Sen varmistamiseksi, että vastaanottavien oppilaitosten opiskelijat voivat nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa näiden oppilaitosten tarjoamasta opetuksesta, ei ole välttämätöntä, että tähän opetukseen läheisesti liittyvien palvelujen suoritukset suoritetaan suoraan kyseisille opiskelijoille. Lisäksi se, että yhtäältä opettajia käyttöön asettavan oppilaitoksen pääasiallisen toiminnan ja toisaalta sen toissijaisen toiminnan eli opetukseen läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten välillä ei mahdollisesti ole läheistä yhteyttä, on periaatteessa merkityksetöntä.

33 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntäminen edellyttää kuitenkin tiettyjen, tähän samaan artiklaan perustuvien edellytysten noudattamista.

34 Ensinnäkin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetun laitoksen on suoritettava sekä pääasiallinen opetustoimi että tähän toimeen läheisesti liittyvä tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus.

35 Kuten 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan sanamuodosta ilmenee, jotta opettajien asettaminen vastaanottavien oppilaitosten käyttöön olisi vapautettu verosta tämän säännöksen nojalla, julkisoikeudellisen laitoksen, jolla on opetukseen liittyvä päämäärä, tai muun laitoksen, jolla asianomaisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä, on suoritettava kyseinen toimi. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ja erityisesti kolmannesta esitetystä kysymyksestä ilmenee, tämä edellytys voidaan täyttää pääasiassa.

36 Lisäksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisestä luetelmakohdasta ilmenee, että jotta tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei jätetä muun muassa saman kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, pääasiallisen liiketoimen, johon kyseinen tavaroiden luovutus tai palveluiden suoritus läheisesti liittyy, on myös oltava vapautettu liiketoimi (ks. asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok. 2006, s. I-1385, 22 kohta).

37 Tämän osalta on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön sanamuodon mukaan vastaanottavat oppilaitokset ovat itse "kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuja oppilaitoksia".

38 Toiseksi kuten kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisestä luetelmakohdasta myös ilmenee, sellaisten palvelujen suoritusten ja

tavaroiden luovutusten, jotka liittyvät läheisesti muun muassa tämän saman kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuihin pääasiallisiin liiketoimiin, vapauttaminen verosta edellyttää joka tapauksessa, että ne ovat välttämättömiä vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle (ks. myös vastaavasti em. asiat komissio v. Saksa, tuomion 48 kohta; Ygeia, tuomion 26 kohta ja Stichting Kinderopvang Enschede, tuomion 25 kohta).

39 Jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltainen opettajien tilapäinen käyttöön asettaminen voitaisiin luokitella tällä tavoin, sen on oltava sen luonteista tai laatuista, että ilman tällaista palvelua ei voitaisi varmistaa, että vastaanottavien oppilaitosten tarjoama opetus ja näin ollen niiden opiskelijoiden saama opetus olisi samantasoista (ks. vastaavasti em. asia Stichting Kinderopvang Enschede, tuomion 27, 28 ja 30 kohta).

40 Tämän osalta on muistutettava, kuten Alankomaiden hallitus tekee, ettei voida sulkea pois sitä, että on olemassa kaupallisia työvoiman vuokrausta harjoittavia yrityksiä, joiden palveluja ei ole vapautettu arvonlisäverosta ja joiden toimintaan kuuluu muun muassa opetushenkilökunnan lainaaminen kouluille ja yliopistoille. Jotta pääasiassa voitaisiin katsoa, että se, että Horizon Collegen suorittama opettajien asettaminen vastaanottavien oppilaitosten käyttöön oli välttämätöntä näiden opetustoiminnalle – esimerkiksi asianomaisen henkilökunnan pätevyyden tai tämän käyttöön asettamisen ehtojen joustavuuden vuoksi –, sen pitäisi olla luonteeltaan sellaista, että samantasoista ja -laatuista opetusta ei voitaisi varmistaa pelkästään turvautumalla tällaisiin yrityksiin.

41 Kansallisen tuomioistuimen asiana on sen käsiteltäviksi saatettuun asiaan liittyvät kaikki konkreettiset seikat huomioon ottaen määrittää, ovatko Horizon Collegen tarjoamat palvelut luonteeltaan välttämättömiä.

42 Kolmanneksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan toisen luetelmakohdan nojalla palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset

jätetään tämän saman kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle, jos niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

43 Tämä vapautuksen ulkopuolelle jättäminen on nimenomainen ilmaus verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, jonka vastaista on muun muassa se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003, Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta ja em. yhdistetyt asiat Ygeia, tuomion 32 kohta).

44 Pääasiassa kansallisen tuomioistuimen on siis määritettävä, onko se, että Horizon College asettaa tiettyjä opettajiaan muiden oppilaitosten käyttöön, tarkoitettu lähinnä lisätulojen hankkimiseen liiketoimella, joka kilpailee suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten eli esimerkiksi kaupallisten työvoiman vuokrausta harjoittavien yritysten harjoittaman toiminnan kanssa. Tämän osalta se, että tällaisen käyttöön asettamista koskevan toimen suorittava oppilaitos saa korvauksen, joka vastaa palkkaa, jonka se maksaa tällä tavalla käyttöön asetetuille opettajille, ei yksinään riitä osoittamaan, että tätä toimea ei ole tarkoitettu lisätulojen hankkimiseen.

45 Lopuksi on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille toimivalta asettaa muun muassa tämän saman kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta edellytykseksi kussakin yksittäistapauksessa se, että ne noudattavat yhtä tai useampaa kyseisen 2 alakohdan a alakohdassa lueteltua ehtoa. Kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, onko tätä toimivaltaa käytetty Alankomaissa, ja jos näin on, sovelletaanko sitä pääasiaan.

46 Näin ollen toiseen ja kolmanteen kysymykseen yhdessä tarkasteltuina on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa, tarkasteltuna yhdessä tämän saman kohdan 2 alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se, että asetetaan vastiketta vastaan opettaja sellaisen oppilaitoksen käyttöön, jossa tämä opettaja huolehtii tilapäisesti opetustehtävistä tämän jälkimmäisen oppilaitoksen vastuulla, voi olla arvonlisäverosta vapautettu toimi, kun on kyse palvelujen suorituksista, jotka "liittyvät läheisesti" opetukseen tässä samassa säännöksessä tarkoitetulla tavalla, jos se on keino saada opetusta, jota pidetään pääasiallisena suorituksena, parhaissa mahdollisissa olosuhteissa, edellyttäen kuitenkin – mikä kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä –, että

– edellä mainitussa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetut laitokset vastaavat sekä tästä pääasiallisesta suorituksesta että siihen läheisesti liittyvästä opettajan käyttöön asettamisesta, kun otetaan tarvittaessa huomioon asianomaisen jäsenvaltion tämän saman kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaisesti mahdollisesti vahvistamat edellytykset

– kyseinen opettajan käyttöön asettaminen on sen luonteista tai laatuista, että ilman tällaista palvelua ei voitaisi varmistaa, että vastaanottavan oppilaitoksen tarjoama opetus ja näin ollen sen opiskelijoiden saama opetus olisi samantasoista, ja

– tällainen opettajan käyttöön asettaminen ei ole tarkoitettu lähinnä lisätulojen hankkimiseen liiketoimella, joka kilpailee suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

Kolmas kysymys

47 Kuten tämän tuomion 12, 23–25, 34 ja 35 kohdasta ilmenee, kolmanteen kysymykseen annettava vastaus on osa kahden ensimmäisen kysymyksen tarkastelua ja niihin annettuja vastauksia. Siihen ei näin ollen ole syytä vastata erikseen.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa on tulkittava siten, että ilmaisu "lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus" ei koske sitä, että opettaja asetetaan vastiketta vastaan tässä säännöksessä tarkoitetun sellaisen oppilaitoksen käyttöön, jossa tämä opettaja huolehtii tilapäisesti opetustehtävistä kyseisen oppilaitoksen vastuulla, vaikka opettajan käyttöön asettava oppilaitos on itse julkisoikeudellinen laitos, jolla on opetukseen liittyvä päämäärä, tai muu laitos, jolla asianomaisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä.

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa, tarkasteltuna yhdessä tämän saman kohdan 2 alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se, että asetetaan vastiketta vastaan opettaja sellaisen oppilaitoksen käyttöön, jossa tämä opettaja huolehtii tilapäisesti opetustehtävistä tämän jälkimmäisen oppilaitoksen vastuulla, voi olla arvonlisäverosta vapautettu toimi, kun on kyse palvelujen suorituksista, jotka "liittyvät läheisesti" opetukseen tässä samassa säännöksessä tarkoitetulla tavalla, jos se on keino saada opetusta, jota pidetään pääasiallisena suorituksena, parhaissa mahdollisissa olosuhteissa, edellyttäen kuitenkin – mikä kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä –, että**

– **edellä mainitussa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetut laitokset vastaavat sekä tästä pääasiallisesta suorituksesta että siihen läheisesti liittyvästä opettajan käyttöön asettamisesta, kun otetaan tarvittaessa huomioon asianomaisen jäsenvaltion tämän saman kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaisesti mahdollisesti vahvistamat edellytykset**

– **kyseinen opettajan käyttöön asettaminen on sen luonteista tai laatuista, että ilman tällaista palvelua ei voitaisi varmistaa, että vastaanottavan oppilaitoksen tarjoama opetus ja näin ollen sen opiskelijoiden saama opetus olisi samantasoista, ja**

– **tällainen opettajan käyttöön asettaminen ei ole tarkoitettu lähinnä lisätulojen hankkimiseen liiketoimella, joka kilpailee suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.**

Allekirjoitukset