WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

14 czerwca 2007 r.*

W sprawie C-434/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 2 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniu:

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

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (sprawozdawca) i P. Lindh, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 grudnia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) przez G.C. Bulka, advocaat, oraz A. van Dongen, adviser,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz P. van Ginnekena, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez E. Mamounę, O. Patsopoulou i S. Trekli, oraz przez K. Georgiadisa i S. Spyropoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 marca 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten złożony został w ramach sporu pomiędzy Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), z siedzibą w Alkmaar (Niderlandy) (zwanym dalej „Horizon College"), a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu do spraw finansów), powstałego na skutek wydania przez tego ostatniego decyzji określającej wysokość podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[…]

i) edukacj[ę] dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmian[ę] kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, dokonywaną przez instytucje [podmioty] prawa publicznego, którym te zadania są powierzone, lub przez inne organizacje [podmioty] określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

[…]

2.a) Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku innym instytucjom [podmiotom], które nie są instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, według ust. 1, lit. b), g), h), i), l), m) i n) w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:

— instytucje, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysków, ewentualnie zyski, które pomimo to osiągną nie mogą być rozdzielane, ale muszą być przeznaczone na kontynuację i doskonalenie świadczonych usług;

— muszą być zarządzane i administrowane wyłącznie społecznie przez osoby niemające bezpośredniego czy pośredniego interesu ani samodzielnie bądź też przez pośredników w wynikach działalności,

— pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne bądź opłaty ich nieprzewyższające lub też w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objęte podatkiem od wartości dodanej,

— zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji, takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem od wartości dodanej;

b) świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeśli:

— nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

— ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotu] poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej".

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 11 ust. 1 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z dnia 28 czerwca 1968 r. o podatku obrotowym, *Staatsblad* 1968, nr 329) stanowi:

„1. Na warunkach określonych w drodze rozporządzenia organu administracji publicznej zwolnienie od podatku obejmuje:

[…]

o. świadczenie:

1 usług edukacyjnych przez instytucje do tego powołane, takie jak określone w ustawach dotyczących edukacji lub w przepisach wydanych na ich podstawie, podlegających krajowej inspekcji szkolnej lub innej kontroli wykonywanej przez ministra właściwego do spraw edukacji danego rodzaju;

2 usług edukacyjnych, które zostaną wskazane w przepisach dotyczących administracji publicznej, które mogą stanowić, że zwolnienie znajdzie zastosowanie jedynie w stosunku do przedsiębiorców nieświadczących tego rodzaju usług edukacyjnych w celach zarobkowych;

[…]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

5 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym Horizon College jest „instytucją edukacyjną".

6 W latach, których dotyczy spór przed sądem krajowym, Horizon College przekazywał niektórych spośród swoich nauczycieli do dyspozycji innych instytucji edukacyjnych (zwanych dalej „instytucjami przejmującymi"), które przejmowały odpowiedzialność za działalność tych nauczycieli.

7 W każdym przypadku przekazania zawierana była umowa pomiędzy Horizon College, nauczycielem i instytucją przejmującą. Zgodnie z postanowieniami takiej umowy instytucja przejmująca miała określać zadania delegowanego nauczyciela z uwzględnieniem okresu przekazania i funkcji, jakie nauczyciel ten pełnił w Horizon College. Instytucja przejmująca zobowiązana była ponadto do ponoszenia kosztów ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej w okresie, w którym nauczyciel pozostawał do jej dyspozycji. Wynagrodzenie nauczyciela w dalszym ciągu płacone było przez Horizon College. Instytucja przejmująca zobowiązana była do zwrotu kosztów tego wynagrodzenia, bez dodatkowej prowizji. Horizon College nie doliczał do tych kwot podatku VAT.

8 Właściwy inspektor podatkowy wydał wobec Horizon College decyzję określającą wysokość podatku VAT za lata 1995–1999 na kwotę 463 828 NLG. Kwota ta została zmniejszona do 299 308 NLG decyzją inspektora wydaną na skutek odwołania wniesionego przez Horizon College.

9 Horizon College wniósł skargę na powyższą decyzję do Gerechtshof te Amsterdam, która została oddalona jako nieuzasadniona wyrokiem z dnia 3 listopada 2003 r., na tej podstawie, że świadczenia będące przedmiotem sprawy nie są objęte zakresem zwolnienia od podatku VAT, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

10 Horizon College wniósł kasację do Hoge Raad der Nederlanden (Sądu Najwyższego).

11 Uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu uzależnione jest od wykładni szóstej dyrektywy, a w szczególności pojęcia „edukacji", o którym mowa w jej art. 13 część A ust. 1 lit. i), Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 część A [ust. 1 lit. i)] szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie edukacji obejmuje oddelegowanie nauczyciela, za wynagrodzeniem, do instytucji edukacyjnej, w której tymczasowo prowadziłby on nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności?

2) Czy w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie, pojęcie »usług ściśle z taką działalnością związanych«, należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono usługę opisaną w pierwszym pytaniu?

3) Czy okoliczność, że podmiotem oddelegowującym nauczyciela jest także instytucja edukacyjna, może mieć wpływ na odpowiedzi udzielone na powyższe pytania?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

12 Zwracając się z pierwszym pytaniem, czytanym łącznie z pytaniem trzecim, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tym przepisie pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych" obejmują przypadek instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, odpłatnie udostępniającej nauczyciela instytucji przejmującej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności.

13 Horizon College uważa, że na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, ponieważ istotą edukacji jest skuteczne przekazywanie wiedzy i umiejętności, które odbywa się bezpośrednio pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami, niezależnie od struktury prawnej, w ramach której dokonywany jest ten proces. Rządy grecki i niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich podnoszą, że pierwsze pytanie wymaga odpowiedzi przeczącej.

14 Na wstępie należy podnieść, że art. 13 część A szóstej dyrektywy ma na celu zwolnienie od podatku VAT niektórych rodzajów działalności leżących w interesie publicznym. Jednakże zwolnienie to nie dotyczy wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, lecz jedynie tych, które są w nim wymienione i opisane w sposób bardzo szczegółowy (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. str. I-7053, pkt 18, wyrok z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 16, oraz wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. str. I-12121, pkt 24).

15 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 15, wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 23, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 15).

16 Pojęcia używane do opisania tych zwolnień powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, pkt 43, oraz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 36). 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 (zob. wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 42, wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 29, oraz wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. str. I-5123, pkt 24). Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 17, oraz w dziedzinie edukacji uniwersyteckiej ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 47).

17 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy nie zawiera definicji wymienionych w nim różnych form edukacji.

18 Prawdą jest, jak to w istocie twierdzi Horizon College, że przekazywanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami jest szczególnie istotnym elementem działalności edukacyjnej.

19 Jednakże biorąc pod uwagę przywołane w pkt 14–16 niniejszego wyroku wymogi wynikające z orzecznictwa, przekazywanie wiedzy i umiejętności samo w sobie nie wystarcza do uznania, że działalność edukacyjną stanowi sam fakt udostępnienia nauczyciela instytucji edukacyjnej w celu prowadzenia nauczania w ramach zakresu jej odpowiedzialności.

20 Jak to bowiem podniosła Komisja na rozprawie, na działalność edukacyjną, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, składają się liczne elementy, które obok stosunków pomiędzy nauczycielem a uczniami obejmują również ramy organizacyjne danej instytucji.

21 Jak to zostało wskazane w pkt 7 niniejszego wyroku, zgodnie z postanowieniami umowy o udostępnieniu nauczycieli instytucja przejmująca miała określać zadania delegowanego nauczyciela z uwzględnieniem okresu przekazania i funkcji, jakie nauczyciel ten pełnił w Horizon College. Instytucja przejmująca zobowiązana była ponadto do ubezpieczenia nauczyciela na okres oddelegowania.

22 W związku z tym udostępnienie nauczyciela instytucji przejmującej na takich warunkach nie może samo w sobie być uznane za działalność, która mieściłaby się w zakresie pojęcia „edukacji" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. Jak to w istocie podkreślają rząd grecki, rząd niderlandzki oraz Komisja, umowa zawarta pomiędzy Horizon College, instytucją przejmującą i danym nauczycielem ma na celu jedynie co najwyżej ułatwienie świadczenia nauczania przez instytucję przejmującą.

23 Interpretacji tej nie może podważyć okoliczność — której dotyczy trzecie pytanie sądu krajowego — że podmiot oddelegowujący nauczyciela jest także, podobnie jak instytucja przejmująca, instytucją edukacyjną w rozumieniu art. 13 część A ust. 1

lit. i) szóstej dyrektywy. Jeśli bowiem dana działalność nie jest sama objęta zakresem pojęcia „edukacji", to okoliczność, że wykonywana jest ona przez podmiot prawa publicznego mający cele edukacyjne lub przez inny podmiot określony przez państwo członkowskie jako mający podobne cele, nie może zmienić powyższej oceny.

24 W związku z tym na pierwsze pytanie rozpatrywane łącznie z pytaniem trzecim należy odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż zawarte w tym przepisie pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych" nie obejmują odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, nawet jeśli instytucja, która udostępnia nauczyciela, sama jest podmiotem prawa publicznego mającym cele edukacyjne lub innym podmiotem określonym przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele.

W przedmiocie pytania drugiego

25 Zwracając się z drugim pytaniem, czytanym łącznie z pytaniem trzecim, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż odpłatne udostępnianie przez instytucję edukacyjną w rozumieniu tego przepisu nauczyciela instytucji przejmującej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może być zwolnione od podatku VAT, jako świadczenie usług „ściśle związanych" z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu.

26 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało postawione w związku z sytuacją, w której udostępnienie nauczyciela dokonywane jest w zamian za wynagrodzenie płacone przez instytucję przejmującą instytucji udostępniającej, którego kwota równa jest wynagrodzeniu wypłacanemu przez tę ostatnią instytucję oddelegowanemu nauczycielowi.

27 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy nie zawiera żadnej definicji usług „ściśle związanych" z działalnością edukacyjną (zob. w odniesieniu do edukacji uniwersyteckiej ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 46). Niemniej jednak z samego brzmienia tego przepisu wynika, że nie dotyczy on świadczenia usług i dostawy towarów, które nie mają żadnego związku z „edukacją dzieci i młodzieży, szkolnictwem powszechnym i wyższym, szkoleniami zawodowymi lub zmianą kwalifikacji zawodowych".

28 Świadczenie usług lub dostawa towarów mogą być uznane za „ściśle związane" z działalnością edukacyjną, a przez to traktowane tak samo na gruncie podatkowym zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy tylko, gdy mają one rzeczywiście charakter pomocniczy w stosunku do działalności edukacyjnej stanowiącej świadczenie główne (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 27–30, ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 34 i 35, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 17 i 18).

29 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że określone świadczenie może być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24, ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 34, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 19).

30 Jak to w istocie podnoszą Horizon College i Komisja, okoliczność, że udostępnianie przez instytucję edukacyjną nauczycieli innej instytucji edukacyjnej w celu tymczasowego prowadzenia nauczania w zakresie odpowiedzialności tej ostatniej, stanowi działalność, która co do zasady może być uznana za ściśle związaną z działalnością edukacyjną. Bowiem w przypadku przejściowego braku nauczycieli w określonej instytucji edukacyjnej, udostępnienie jej wykwalifikowanych nauczycieli zatrudnionych w innej instytucji może pozwolić uczniom lub studentom na lepsze skorzystanie z usług nauczania świadczonych przez instytucję przejmującą.

31 Wniosku tego nie może podważyć podkreślana przez rządy grecki i niderlandzki okoliczność, że udostępnianie konkretnych nauczycieli dokonywane jest na rzecz instytucji przejmujących, bez żadnego bezpośredniego związku pomiędzy Horizion College a uczniami lub studentami tych instytucji. Podobnie podniesiona przez rząd niderlandzki okoliczność, że udostępnienie nauczycieli stanowi działalność odrębną od nauczania świadczonego przez Horizon College na swój własny rachunek, nie ma żadnego wpływu na powyższy wniosek.

32 Do lepszego korzystania przez uczniów lub studentów z nauczania świadczonego przez instytucje przejmujące nie jest bowiem konieczne, by usługi ściśle związane z edukacją były świadczone bezpośrednio na rzecz tych uczniów lub studentów. Ponadto ewentualny brak ścisłego związku pomiędzy główną działalnością instytucji udostępniających nauczycieli z jednej strony, a ich działalnością dodatkową polegającą na świadczeniu usług ściśle związanych z edukacją z drugiej, nie ma co do zasady znaczenia.

33 Jednakże możliwość skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy uzależniona jest od pewnych warunków, które wynikają z treści tego przepisu.

34 Po pierwsze, zarówno główna działalność edukacyjna, jak i dostawa towarów lub świadczenie usług ściśle związane z tą działalnością muszą być wykonywane przez jeden z podmiotów, o których mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

35 Jak to bowiem wynika z samego brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, aby udostępnianie nauczycieli na rzecz instytucji przejmujących mogło podlegać zwolnieniu, o którym mowa w tym przepisie, niezbędne jest, by działalność ta była wykonywana przez podmiot publiczny mający cele edukacyjne lub przez inny podmiot określony przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, a w szczególności z trzeciego z postawionych pytań, warunek ten może zostać spełniony w sprawie przed sądem krajowym.

36 Ponadto z art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy wynika, że czynność główna, z którą określona dostawa towarów lub określone świadczenie usług są ściśle związane, sama musi być również czynnością podlegającą zwolnieniu, aby tego rodzaju dostawa lub świadczenie nie zostały wyłączone spod zakresu zwolnienia, o którym mowa w szczególności w ust. 1 lit. b) tego przepisu (zob. wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. str. I-1385, pkt 22).

37 W tym zakresie należy podnieść, że zgodnie z treścią postanowienia odsyłającego instytucje przejmujące same są „instytucjami edukacyjnymi w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy".

38 Po drugie, jak to również wynika z art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, świadczenie usług lub dostawa towarów ściśle związanych z czynnościami

głównymi, o których mowa między innymi w ust. 1 lit. i) tego przepisu, mogą korzystać ze zwolnienia tylko, jeżeli są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu (zob. również podobnie ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Niemcom, pkt 48, Ygeia, pkt 26, oraz Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 25).

39 Aby tymczasowe udostępnianie nauczycieli, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mogło zgodnie z powyższym zostać uznane za podlegające zwolnieniu, musiałoby ono mieć taki charakter lub taką jakość, że bez odwołania się do tych usług nie byłoby gwarancji, iż nauczanie świadczone przez instytucje przejmujące, czyli nauczanie, z którego korzystają jej uczniowie lub studenci, miałoby równoważną wartość (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 27, 28 i 30).

40 W tym zakresie należy przypomnieć, jak to czyni rząd niderlandzki, że nie można wykluczyć, iż na rynku działają agencje pośrednictwa pracy, których usługi nie podlegają zwolnieniu, a których działalność polega między innymi na zapewnianiu personelu nauczycielskiego szkołom i uniwersytetom. Na gruncie sprawy przed sądem krajowym, aby udostępnianie nauczycieli przez Horizon College mogło być uznane za niezbędne dla nauczania świadczonego przez instytucje przejmujące, musiałoby ono mieć taki charakter — ze względu na przykład na kwalifikacje nauczycieli albo dogodność warunków ich udostępniania — by nie można było zapewnić takiego samego poziomu nauczania, zwracając się po prostu do agencji pośrednictwa pracy.

41 Do sądu krajowego należy stwierdzenie, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności zawisłego przed nim sporu, czy usługi świadczone przez Horizon College są konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu.

42 Po trzecie, zgodnie z art. 13 część A ust. 2 tiret drugie szóstej dyrektywy świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone z zakresu zwolnienia przewidzianego

w ust. 1 lit. i) tego przepisu, jeśli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem VAT.

43 To wyłączenie stanowi specyficzny wyraz zasady neutralności podatkowej, która zakazuje między innymi różnego traktowania na gruncie podatku VAT usług tego samego rodzaju, a więc konkurujących ze sobą (zob. wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20, oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 32).

44 Na gruncie sporu toczącego się przed sądem krajowym do niego należy określenie, czy głównym celem udostępniania przez Horizon College niektórych spośród swoich nauczycieli innych instytucjom edukacyjnym jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem VAT, jak na przykład agencji pośrednictwa pracy. W tym zakresie okoliczność, że instytucja udostępniająca nauczycieli otrzymuje wynagrodzenie równe temu, które płaci oddelegowanym nauczycielom, sama w sobie nie jest wystarczająca do ustalenia, że transakcja ta nie ma na celu osiągniecie dodatkowego dochodu.

45 Należy wreszcie podnieść, że art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy daje państwom członkowskim możliwość uzależnienia, w każdym indywidualnym przypadku, przyznania zwolnienia przewidzianego między innymi w ust. 1 lit. i) tego przepisu podmiotom innym niż podmioty publiczne, od spełnienia jednego lub kilku warunków wymienionych w ust. 2 lit. a). Sąd krajowy winien zbadać, czy tego rodzaju możliwość została wprowadzona w Niderlandach, a jeśli tak, to czy odpowiednie warunki znajdują zastosowanie w zawisłej przed nim sprawie.

46 W związku z tym na pytania drugie i trzecie, rozpatrywane łącznie, należy odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. i) w związku z art. 13 część A ust. 2,szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż odpłatne udostępnianie nauczyciela instytucji edukacyjnej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może stanowić czynność zwolnioną od podatku VAT, jako świadczenie usług „ściśle związanych" z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu, jeśli jest ono środkiem do lepszego korzystania z nauczania traktowanego jako świadczenie główne, o ile jednak sąd krajowy stwierdzi spełnienie następujących warunków:

— zarówno to świadczenie główne, jak i ściśle z nim związane udostępnienie nauczyciela dokonywane są przez podmioty, o których mowa w przywołanym art. 13 część A ust. 1 lit. i), z uwzględnieniem ewentualnych warunków, jakie dane państwo członkowskie mogło wprowadzić na podstawie ust. 2 lit. a) tego przepisu,

— omawiane świadczenie — polegające na udostępnieniu nauczyciela — ma taki charakter lub taką jakość, że bez odwołania się do tej usługi nie byłoby gwarancji, iż nauczanie prowadzone przez instytucję przejmującą, czyli nauczanie, z którego korzystają jej uczniowie lub studenci, miałoby równoważną wartość, oraz

— udostępnienie nauczyciela nie ma głównie na celu osiągnięcia dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem VAT.

W przedmiocie trzeciego pytania

47 Jak wynika z pkt 12, 23–25, 34 i 35 niniejszego wyroku, odpowiedź na trzecie z zadanych pytań stanowi integralną część analizy dwóch pierwszych pytań oraz udzielonych na nie odpowiedzi. W związku z tym nie ma potrzeby odrębnego odpowiadania na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tym przepisie pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych" nie obejmują odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, nawet jeśli instytucja, która udostępnia nauczyciela, sama jest podmiotem prawa publicznego mającym cele edukacyjne lub innym podmiotem określonym przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele.**

2) Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) w związku z art. 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnianie nauczyciela instytucji edukacyjnej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności, może stanowić czynność zwolnioną od podatku od wartości dodanej jako świadczenie usług „ściśle związanych" z działalnością edukacyjną w rozumieniu tego przepisu, jeśli jest ono środkiem do lepszego korzystania z nauczania traktowanego jako świadczenie główne, o ile jednak sąd krajowy stwierdzi spełnienie następujących warunków:

— zarówno to świadczenie główne, jak i ściśle z nim związane udostępnienie nauczyciela dokonywane są przez podmioty, o których mowa w przywołanym art. 13 część A ust. 1 lit. i), z uwzględnieniem ewentualnych warunków, jakie dane państwo członkowskie mogło wprowadzić na podstawie ust. 2 lit. a) tego przepisu,

— omawiane świadczenie — polegające na udostępnieniu nauczyciela — ma taki charakter lub taką jakość, że bez odwołania się do tej usługi nie byłoby gwarancji, iż nauczanie prowadzone przez instytucję przejmującą, czyli nauczanie, z którego korzystają jej uczniowie lub studenci, miałoby równoważną wartość, oraz

— udostępnienie nauczyciela nie ma głównie na celu osiągnięcia dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem od wartości dodanej.

Podpisy