РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

14 юни 2007 година *

По дело C-434/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 2 декември 2005 г., постъпил в Съда на същия ден, в рамките на производство по дело

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

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н J. Klučka, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н A. Ó Caoimh (докладчик) и г-жа P. Lindh, съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 декември 2006 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), от адв. G. C. Bulk, advocaat и г-жа A. van Dongen, adviser,

— за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster и г-н P. van Ginneken, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа E. Mamouna, г-жа O. Patsopoulou и г-жа S. Trekli, както и от г-н K. Georgiadis и г-н S. Spyropoulos, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-н A. Weimar, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в заседанието на 8 март 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуване на член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Това запитване е отправено в рамките на спор между Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), установено в Alkmaar (Нидерландия) (наричано по-нататък „Horizon College“), и Staatssecretaris van Financiën (държавния секретар по финансите) вследствие на предявеното му от последния акт за изменение на задължение за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 13 от Шеста директива гласи:

„А. Освобождавания за някои дейности от обществен интерес

1. Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане [да се чете: „данъчна измама“], избягване на данъци [да се чете: „отклонение от данъчно облагане“] или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

и) детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава-членка за организации със сроден предмет на дейност;

[...]

2. а) Държавите-членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправните субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в букви б), ж), з), и), л), м) и н) от параграф 1, в зависимост от това дали във всеки отделен случай същите отговарят на едно или повече от следните условия:

— не се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираната независимо от това печалба не се разпределя, а се използва за продължаването или подобряването на доставяните услуги,

— управлявани са и са администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на въпросните дейности,

— определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или, за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени, по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност,

— освобождаването на въпросните услуги, не би довело до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност,

б) Доставката на услуги или стоки не се освобождава съгласно разпоредбите на параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), ако:

— не е от съществено значение за освободените сделки,

— основното ѝ предназначение е реализирането на допълнителен доход за организацията чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност.“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

4 Член 11, параграф 1 от Закона за данъка върху оборота от 1968 г. (Wet op de omzetbelasting 1968) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, № 329) гласи:

„1. Освобождават се от данък при условията, определени с правилник на публичната администрация:

[...]

o. предоставянето на:

1° услуги в сферата на образованието от предвидените за това институции, така както са определени от или въз основа на законите, регламентиращи образованието, подлежащи, въз основа на правна разпоредба, на контрола на училищната инспекция на кралството или на друг контрол, упражняван от министъра, отговарящ за съответното образование;

2° услуги в сферата на образованието, които ще бъдат определени с правилник на публичната администрация, който може да предвижда прилагане на освобождаването само по отношение на предприемачи, които не преследват стопанска цел с това обучение;

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

5 Съгласно акта за препращане Horizon College е „учебно заведение".

6 През годините, имащи значение за спора по главното производство, Horizon College поставя някои от своите преподаватели на разположение на други учебни заведения (наричани по-нататък „получаващи учебни заведения"), в които те упражняват професионалната си дейност на тяхна отговорност.

7 За всяко поставяне на разположение на преподавател се сключва договор между Horizon College, съответния преподавател и получаващото учебно заведение. Съгласно условията на договора получаващото учебно заведение определя задачите на съответния преподавател според периода, за който той е поставен на разположение, и длъжността, на която този преподавател е назначен в Horizon College. Освен това получаващото учебно заведение е длъжно да плаща застраховка гражданска отговорност за периода, през който съответният преподавател е поставен на негово разположение. Заплатата на последния продължава да се плаща от Horizon College. Получаващото учебно заведение е длъжно да възстанови тази заплата без да заплаща допълнителна сума на Horizon College, който не начислява ДДС.

8 Компетентният инспектор по приходите изпраща на Horizon College акт за изменение на задължение за ДДС за периода 1995—1999 г. в размер на 463 828 NLG [нидерландски гулдена], която сума е сведена до 299 308 NLG с решение на инспектора, взето след жалба от страна на това учебно заведение.

9 Horizon College обжалва решението пред Gerechtshof te Amsterdam, който отхвърля жалбата като неоснователна с решение от 3 ноември 2003 г. с мотива, че разглежданите в главното производство доставки не спадат към случаите на освобождаване от ДДС съгласно член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива.

10 Horizon College подава касационна жалба пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд).

11 Като преценява, че предметът на спора, с който е сезиран, зависи от тълкуването на Шеста директива, и по-специално от съдържащото се в нейния член 13, A, параграф 1, буква и) понятие „образование", Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 13, A, [параграф 1, буква и)] от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че понятието „образование" включва също и поставянето на разположение, срещу заплащане, на преподавател от едно учебно заведение на друго учебно заведение, на чиято отговорност той временно изпълнява преподавателски функции?

2) В случай на отрицателен отговор на първия въпрос, следва ли понятието „услуги, тясно свързани с него" да се тълкува в смисъл, че обхваща също и посочената в първия въпрос услуга?

3) Има ли значение за отговора на предходните въпроси фактът, че поставянето на преподавателя на разположение се извършва именно от учебно заведение?"

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

12 С първия си въпрос, разгледан във връзка с третия въпрос, препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че съдържащият се в тази разпоредба израз „детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация" се отнася до случай, когато учебно заведение по смисъла на същата тази разпоредба поставя на разположение срещу заплащане преподавател на получаващо учебно заведение, в което този преподавател изпълнява временно преподавателски функции на отговорност на това заведение.

13 Horizon College смята, че на този въпрос следва да се даде положителен отговор, като се има предвид, че реалното предаване на знания и умения, осъществявано пряко между преподавател и обучавани или ученици, независимо от това под каква правна форма се извършва, е самата същност на образованието. Гръцкото и нидерландското правителство, както и Комисията на Европейските общности твърдят, че на първия въпрос следва да бъде даден отрицателен отговор.

14 В самото начало следва да се посочи, че член 13, А от Шеста директива цели освобождаване от ДДС на някои дейности от обществен интерес. Това освобождаване обаче не се отнася до всички дейности от обществен интерес, а само до тези, които са изброени и много подробно описани от него (вж. Решение от 12 ноември 1998 г. по дело Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, стр. I-7053, точка 18, Решение от 1 декември 2005 г. по дело Ygeia, C-394/04 и C-395/04, Recueil, стр. I-10373, точка 16 и Решение от 14 декември 2006 г. по дело VDP Dental Laboratory, C-401/05, все още непубликувано в Сборника, точка 24).

15 Съгласно практиката на Съда случаите на освобождаване, за които се отнася член 13 от Шеста директива, са самостоятелни понятия на общностното право, имащи за цел избягване на различия при прилагането на режима на ДДС между различните държави-членки (вж. Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 15, Решение от 8 март 2001 г. по дело Skandia, C-240/99, Recueil, стр. I-1951, точка 23 и Решение по дело Ygeia, посочено по-горе, точка 15).

16 Формулировките, използвани за определяне на посочените случаи на освобождаване, подлежат на ограничително тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, според който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (вж. Решение от 20 юни 2002 г. по дело Комисия/Германия, C-287/00, Recueil, стр. I-5811, точка 43 и Решение от 20 ноември 2003 г. по дело Taksatorringen, C-8/01, Recueil, стр. I-13711, точка 36). Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен неутралитет (вж. Решение от 6 ноември 2003 г. по дело Dornier, C-45/01, Recueil, стр. I-12911, точка 42, Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 29 и Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P., C-106/05, Recueil, стр. I-5123, точка 24). В този смисъл правилото за ограничително тълкуване не означава, че формулировките, използвани в член 13 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от техния ефект (вж. в този смисъл Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17, както и — в сферата на университетското образование — Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 47).

17 Член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива не съдържа никакво определение за посочените в нея различни форми на образование.

18 Вярно е, както по същество поддържа Horizon College, че предаването на знания и умения между преподавател и обучавани е изключително важен елемент на образователния процес.

19 Като се имат предвид обаче изискванията на припомнената в точки 14—16 от настоящото решение съдебна практика, наличието на такова предаване само по себе си не е достатъчно, за да може да бъде квалифицирано като образователна дейност само поставянето на разположение на преподавател от едно учебно заведение на друго учебно заведение, за да изпълнява на негова отговорност преподавателски функции.

20 Наистина, както Комисията изтъква по същество по време на съдебното заседание, посочената в член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива образователна дейност се състои от група елементи, включващи едновременно тези, които се отнасят до отношенията, установяващи се между преподаватели и обучавани, и тези, които формират организационната рамка на съответното учебно заведение.

21 Както обаче е посочено в точка 7 от настоящото решение, според клаузите на разглежданите в главното производство по делото договори за поставяне на разположение получаващото учебно заведение определя функциите на съответния преподавател с оглед на периода, за който е поставен на разположение, и на длъжността, на която този преподавател е назначен в Horizon College. Освен това получаващото учебно заведение е длъжно да застрахова преподавателя за периода, през който е поставен на негово разположение .

22 Следователно поставянето на разположение на преподавател на получаващо учебно заведение при такива условия само по себе си не би могло да се смята за дейност, съдържаща се в понятието „образование“ по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива. Така както по същество твърдят гръцкото правителство, нидерландското правителство и Комисията, сключеният между Horizon College, получаващото учебно заведение, и съответния преподавател договор цели най-вече да подпомогне учебния процес на получаващото учебно заведение.

23 Това тълкуване не се влияе от факта, предмет на поставения от препращащата юрисдикция трети въпрос, че самото учебно заведение, което поставя

преподавателя на разположение, както и получаващото учебно заведение, е учебно заведение по смисъла на член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива. В действителност, ако дадено действие не се включва само по себе си в понятието „образование“, фактът, че се осъществява от публичноправен субект с предмет на дейност в областта на образованието или от друга организация, определена от съответната държава-членка за организация със сроден предмет на дейност, не влияе на този анализ.

24 Следователно на първия въпрос, разгледан във връзка с третия въпрос, следва да се отговори, че член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че изразът „детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация“ не включва поставянето на разположение срещу заплащане на преподавател от едно учебно заведение, по смисъла на тази разпоредба, на друго учебно заведение за временно изпълнение на преподавателски функции на негова отговорност, дори ако самото поставящо на разположение учебно заведение е публичноправен субект с дейност в областта на образованието или друга организация, определена от съответната държава-членка за организация със сроден предмет на дейност.

По втория въпрос

25 С втория си въпрос, разгледан във връзка с третия въпрос, препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива следва да се тълкуван в смисъл, че поставянето на разположение на преподавател срещу заплащане от едно учебно заведение, по смисъла на тази разпоредба, на друго учебно заведение за временно изпълнение на преподавателски функции на негова отговорност може да бъде освободено от ДДС като доставка на услуги, които са „тясно свързани“ с образованието по смисъла на същата тази разпоредба.

26 От акта за препращане е видно, че този въпрос се поставя по повод на случай, при който такова поставяне на разположение се осъществява срещу заплащане от получаващото учебно заведение на учебното заведение, поставящо на разположение, на сума, равняваща се на заплатата, плащана от последното на съответния преподавател.

27 Член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива не съдържа никакво определение на понятието за доставки на услуги, „тясно свързани" с образованието (вж. относно университетското образование Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 46). Въпреки това от самата формулировка на тази разпоредба е видно, че тя не се отнася до извършването на услуги и доставките на стоки, които нямат никаква връзка с „детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация".

28 Извършването на услуги и доставките на стоки могат да бъдат смятани за „тясно свързани" с образованието и да се ползват от същото данъчно третиране с оглед на член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива само когато действително са осъществени като акцесорни престации към образованието, което е главната престация (вж. по аналогия Решение от 11 януари 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-76/99, Recueil, стр. I-249, точки 27—30, Решение по дело Dornier, посочено по-горе, точки 34 и 35, както и Решение по дело Ygeia, посочено по-горе, точки 17 и 18).

29 От практиката на Съда следва, че една доставка може да се разглежда като акцесорна по отношение на главната престация, когато тя не е самоцел, а средство за ползване на основната престация при най-добри условия (вж. в този смисъл по-точно Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin, C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точка 24, Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Dornier, посочено по-горе, точка 34 и Решение по дело Ygeia, посочено по-горе, точка 19).

30 Така както Horizon College и Комисията по същество твърдят, поставянето на разположение на преподавател от едно учебно заведение на друго учебно заведение, за да изпълнява временно на негова отговорност преподавателски функции, съставлява дейност, чиято същност по принцип позволява да бъде квалифицирано като престация, тясно свързана с образованието. Действително, в случай на временен недостиг на преподаватели в някои учебни заведения поставянето на разположение на квалифицирани преподаватели от други учебни заведения е от такова естество, че позволява обучаваните да се ползват при най-добри условия от обучението, предоставяно им от получаващите учебни заведения.

31 Посоченото от гръцкото и нидерландското правителства обстоятелство, че поставянето на съответните преподаватели на разположение се осъществява в полза на получаващите учебни заведения без наличието на директна връзка между Horizon College и обучаваните в последните учебни заведения, е без значение за горния извод. Не му влияе също така и посоченият от нидерландското правителство факт, че поставянето на преподаватели на разположение е дейност, различна от извършваната за собствена сметка от Horizon College образователна дейност.

32 В действителност, за да могат да се ползват обучаваните в получаващите учебни заведения при най-добри условия от предоставяното им от последните образование, не е необходимо доставките на услуги, тясно свързани с това образование, да бъдат извършвани пряко на тези обучавани. Впрочем евентуалната липса на тясна връзка между основната дейност на учебното заведение, което поставя преподаватели на разположение, от една страна, и второстепенната му дейност, състояща се в извършване на услуги, тясно свързани с образованието, от друга страна, по принцип не е от съществено значение.

33 Все пак ползването на предвиденото в член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива освобождаване е подчинено на някои условия, предвидени в същия този член.

34 На първо място, както основната престация — образованието, така и доставката на стоки или предоставянето на услуги, тясно свързани с него, трябва да бъдат осъществени от един от субектите, посочени в член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива.

35 Наистина, както произтича от самия текст на член 13, А, параграф 1, буква и), за да може поставянето на разположение на преподаватели на получаващи учебни заведения да бъде освободено по силата на тази разпоредба, е необходимо дейността да бъде извършвана от публичноправен субект с образователен предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава-членка за организации със сроден предмет на дейност. Както се установява от акта за препращане, и по-точно от третия поставен въпрос, такова условие може да е изпълнено в спора по главното производство.

36 Впрочем от член 13, А, параграф 2, буква б), първо тире от Шеста директива следва, че за да не бъде изключена възможността доставка на стоки или предоставяне на услуги да се ползва от предвиденото в параграф 1, буква и) от него освобождаване, самата основна сделка, с която такава доставка на стоки или предоставяне на услуги е тясно свързана, трябва също да бъде освободена доставка (вж. Решение от 9 февруари 2006 г. по дело Kinderopvang Enschede, C-415/04, Recueil, стр. I-1385, точка 22).

37 В това отношение следва да се посочи, че съгласно акта за препращане самите получаващи учебни заведения са „учебни заведения по смисъла на член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива“.

38 На второ място, както следва от член 13, А, параграф 2, буква б), първо тире от Шеста директива, извършването на услуги и доставките на стоки, които са

тясно свързани с основните дейности, конкретно посочени в параграф 1, буква и) от него, могат да бъдат освободени само ако са необходими за извършването на тези освободени доставки (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Комисия/Германия, точка 48, Решение по дело Ygeia, точка 26 и Решение по дело Kinderopvang Enschede, точка 25).

39 За да бъде квалифицирано така, временното поставяне на разположение на преподаватели като това, предмет на спора в главното производство, трябва да бъде от такова естество или качество, че без прибягването до такава услуга да не може да се гарантира, че образованието, предоставяно от получаващите учебни заведения, а следователно и това, от което биха се ползвали обучаваните в тях лица, би било със същото качество (вж. по аналогия Решение по дело Kinderopvang Enschede, посочено по-горе, точки 27, 28 и 30).

40 Във връзка с това следва да се напомни, както посочва нидерландското правителство, че не е изключено да съществуват търговски посреднически агенции, чиито услуги не са освободени доставки, извършващи по-специално дейност по поставяне на разположение на преподавателски персонал на училища или университети. В спора по главното производство, за да бъде смятано като необходимо за извършваната от получаващите учебни заведения образователна дейност, поставянето на разположение на преподаватели от Horizon College трябва да бъде — например поради квалификацията на този персонал или поради гъвкавостта на условията на поставянето му на разположение — от такова естество, че да не може да се осигури същото ниво и същото качество на образование просто чрез прибягването до такива посреднически агенции.

41 Препращащата юрисдикция, като вземе предвид всички конкретни обстоятелства по делото, с което е сезирана, трябва да определи дали предоставяните от Horizon College услуги са необходими или не.

42 На трето място, по силата на член 13, A, параграф 2, буква б), второ тире от Шеста директива възможността за ползване на предвиденото в параграф 1,

буква и) от него освобождаване е изключена за предоставянето на услуги и доставката на стоки, ако основното им предназначение е реализирането на допълнителни приходи за организацията чрез извършването на сделки в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

43 Това изключване представлява специфичен израз на принципа за данъчния неутралитет, който по-конкретно не допуска сходни доставки на услуги, които следователно се конкурират помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. Решение от 23 октомври 2003 г. по дело Комисия/Германия, C-109/02, Recueil, стр. I-12691, точка 20 и Решение по дело Ygeia, посочено по-горе, точка 32).

44 В спора по главното производство препращащата юрисдикция следователно е тази, която трябва да прецени дали фактът, че Horizon College поставя някои от преподавателите си на разположение на други учебни заведения, цели главно реализирането на допълнителни приходи чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с извършваните от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС, каквито са търговските посреднически агенции. Във връзка с това фактът, че учебно заведение, което извършва подобна операция по поставяне на преподавател на разположение на друго учебно заведение, получава възнаграждение, което е равно на заплатата, която плаща на така поставените на разположение преподаватели, не е сам по себе си достатъчен, за да се приеме, че тази операция не цели реализирането на допълнителен доход.

45 В заключение следва да се посочи, че член 13, А, параграф 2, буква а) от Шеста директива предоставя на държавите-членки възможността, като разглеждат всеки отделен случай самостоятелно, да поставят предоставянето на организации, които не са субекти на публичното право, на освобождаването, предвидено именно в параграф 1, буква и) от същия член, в зависимост от спазването на едно или няколко от условията, изброени в посочения параграф 2, буква а). Препращащата юрисдикция е тази, която трябва да провери дали тази възможност е използвана от Нидерландия и ако да, дали такива условия са приложими в спора по главното производство.

46 Следователно на втория и на третия въпрос, разгледани съвместно, следва да се отговори, че член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива във връзка с параграф 2 от него трябва да се тълкува в смисъл, че поставянето на разположение срещу възнаграждение на преподавател от едно учебно заведение на друго учебно заведение за временно изпълнение на преподавателски функции на негова отговорност може да съставлява освободена от ДДС сделка, доколкото се отнася до доставката на услуги, „тясно свързани" с образованието по смисъла на същата тази разпоредба, ако такова поставяне на разположение е средство за получаване при най-добри условия на образованието, считано като основна доставка, при условие обаче че националният съд извърши проверка:

— дали тази основна доставка, както и тясно свързаното с нея поставяне на разположение, се осъществява от организациите, посочени в член 13, А, параграф 1, буква и), с оглед на условията, ако има такива, евентуално поставени от съответната държава-членка въз основа на параграф 2, буква а) от него,

— дали посоченото поставяне на разположение е от такова естество или качество, че без прибягването до такава услуга да не може да се гарантира, че даваното от получаващите учебни заведения на техните обучавани образование би било равностойно и

— дали такова поставяне на разположение няма за основно предназначение реализирането на допълнителни приходи чрез извършването на сделка в пряка конкуренция с търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

По третия въпрос

47 Както следва от точки 12, 23—25, 34 и 35 от настоящото решение, отговорът на поставения трети въпрос съставлява неразделна част от разглеждането на първите два въпроса, както и на дадените им отговори. Поради това не следва да се дава самостоятелен отговор.

По съдебните разноски

48 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да бъде тълкуван в смисъл, че изразът „детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация“ не включва поставянето на разположение, срещу заплащане, на преподавател от едно учебно заведение, по смисъла на тази разпоредба, на друго учебно заведение за временно изпълнение на преподавателски функции на негова отговорност дори ако самото поставящо на разположение учебно заведение е публичноправен субект с предмет на дейност в областта на образованието или друга организация, определена от съответната държава-членка за организация със сроден предмет на дейност.**

2) **Член 13, A, параграф 1, буква и) от Шеста директива 77/388 във връзка с параграф 2 от него трябва да се тълкува в смисъл, че поставянето на разположение срещу възнаграждение на преподавател от едно учебно заведение на друго учебно заведение за временно изпълнение на преподавателски функции на негова отговорност може да съставлява освободена от ДДС доставка, доколкото се отнася до доставка на услуги, „тясно свързани“ с образованието по смисъла на същата тази разпоредба, ако такова поставяне на разположение е средство за получаване при най-добри условия на образованието, считано като основна доставка, но при условия, които националният съд е компетентен да провери, а именно, че:**

— **тази основна доставка, както и тясно свързаното с нея поставяне на разположение, се осъществява от организациите, посочени в член 13, A, параграф 1, буква и), с оглед на условията, ако има такива, евентуално поставени от съответната държава-членка въз основа на параграф 2, буква а) от него,**

— **посоченото поставяне на разположение е от такова естество или качество, че без прибягването до такава услуга да не може да се гарантира, че даваното от получаващите учебни заведения на техните обучавани образование би било равностойно и**

— **такова поставяне на разположение няма за основно предназначение реализирането на допълнителни приходи чрез извършването на сделка в пряка конкуренция с търговските предприятия, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност.**

Подписи