WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 stycznia 2010 r. *

W sprawie C-473/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Sächsisches Finanzgericht (Niemcy) postanowieniem z dnia 13 października 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 listopada 2008 r., w postępowaniu

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

przeciwko

Finanzamt Dresden I,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Finanzamt Dresden I przez P. Zimmermann-Hübner,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez G. Kanellopoulosa oraz S. Trekli oraz M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) 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, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (zwaną dalej „Eulitz GbR") a Finanzamt Dresden I (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie odmowy przez ten ostatni zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") działalności wykonywanej przez wspólnika Eulitz GbR, Thomasa Eulitza, w ramach kursu ustawicznego szkolenia zawodowego organizowanego przez podmiot trzeci.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostawę towarów lub usług świadczoną [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 W świetle art. 4 ust. 1 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

5 Artykuł 4 ust. 4 akapit pierwszy rzeczonej dyrektywy precyzuje, że „[u]życie słowa »samodzielnie« w ust. 1 wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy [stosunek podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem co do [w zakresie] warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy".

6 Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[…]

i) edukację dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmianę 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;

j) nauczanie prywatne przez nauczycieli obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką;

[…]".

Uregulowania krajowe

7 W okresie wystąpienia okoliczności rozpatrywanych przed sądem krajowym § 4 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") zatytułowany „Zwolnienia od podatku dostaw towarów i innych świadczeń", stanowił w ust. 21, że zwolnieniu z podatku VAT podlegają:

„a) służące bezpośrednio celom szkolenia i kształcenia świadczenia szkół prywatnych i innych ośrodków szkolenia ogólnego lub zawodowego,

aa) jeśli posiadają one jako szkoły zastępcze na podstawie § 7 ust. 4 ustawy zasadniczej zezwolenie państwa lub są dopuszczone [do prowadzenia działalności] na mocy prawa kraju związkowego, albo

bb) jeśli właściwe władze kraju związkowego poświadczą, że przygotowują one w należyty sposób do zawodu albo do egzaminu zdawanego przed osobą prawną prawa publicznego,

b) służące bezpośrednio celom szkolenia i kształcenia, polegające na nauczaniu świadczenia niezależnych nauczycieli

aa) w szkołach wyższych w rozumieniu §§ 1 i 70 Hochschulrahmengesetz (ustawy ramowej o szkolnictwie wyższym) i publicznych szkołach ogólnokształcących lub zawodowych albo

bb) w szkołach prywatnych i innych instytucjach ogólnokształcących lub szkolenia zawodowego, o ile spełniają one wymogi wymienione w lit. a)".

8 Na podstawie § 4 ust. 22 lit. a) UStG zwolnione z podatku VAT są konferencje, kursy i inna działalność o charakterze naukowym lub edukacyjnym osób prawnych prawa publicznego, wyższych szkół administracji i ekonomii, uniwersytetów powszechnych lub instytutów realizujących cele użyteczności publicznej lub organizacji zawodowych, jeśli główna część przychodów służy pokryciu kosztów.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 Eulitz GbR, spółka prawa cywilnego, prowadzi biuro projektowe w Dreźnie (Niemcy).

10 Thomas Eulitz, będący wspólnikiem w spółce Eulitz GbR, jest dyplomowanym inżynierem pożarnictwa. W okresie objętym postępowaniem przed sądem krajowym, tj. w latach 2001–2005, prowadził kurs w Europäisches Institut für postgraduale

Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V.) (zwanym dalej „EIPOS"), stowarzyszeniu prawa prywatnego, oraz uczestniczył w egzaminach w ramach komisji egzaminacyjnej.

11 Poza działalnością nauczyciela i egzaminatora, Thomasowi Eulitzowi powierzono, w ramach tego stowarzyszenia, kierowanie całością pewnych cykli szkoleń w zakresie organizacji i programu. Musiał zatem uzgadniać z innymi nauczycielami rozkład i program ich kursów oraz był główną osobą ds. kontaktów z uczestnikami kursów w kwestiach dotyczących tych szkoleń jako całości.

12 Thomas Eulitz wykonywał swą działalność w ramach różnych cykli szkoleń, wszystkich dotyczących ochrony przeciwpożarowej. By móc uczestniczyć we wszystkich tych cyklach szkoleń, kandydaci musieli już posiadać co najmniej dyplom architekta lub inżyniera wydany przez uniwersytet lub instytut szkolnictwa wyższego lub wykazać się co najmniej dwuletnim doświadczeniem zawodowym w zakresie planowania ochrony przeciwpożarowej, lub, w odpowiednim przypadku, w zakresie budownictwa. Uczestnicy, którzy po szkoleniu specjalistycznym uzyskali dyplom, mogli na wniosek uzyskać tytuł eksperta w zakresie prewencyjnej ochrony przeciwpożarowej nadany przez Industrie- und Handelskammer (izbę handlu i przemysłu).

13 Finanzamt zastosował podatek VAT do przychodów Eulitz GbR pochodzących z działalności Eulitza, uznając, że nie można do niej zastosować zwolnienia na podstawie § 4 ust. 21 lub 22 UStG.

14 Po tym jak oddalono jej sprzeciw od tej decyzji, spółka Eulitz GbR wniosła skargę do sądu krajowego celem zwolnienia rzeczonych przychodów, uzyskanych jej zdaniem jako wynagrodzenie za usługi świadczone przez Thomasa Eulitza w charakterze prywatnego nauczyciela działającego na własny rachunek i we własnym imieniu.

15 Finanzamt uznał natomiast, że zwolnienie na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. i) lub j) szóstej dyrektywy jest niedopuszczalne. Po pierwsze bowiem spółka Eulitz GbR nie jest jednostką prawa publicznego, odpowiedzialną za edukację dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmianę kwalifikacji zawodowych, ani inną jednostką uznaną za mającą podobne cele przez zainteresowane państwo członkowskie. Po drugie sporne świadczenia nie mogły zostać uznane za edukację szkolną i uniwersytecką wykonywaną przez nauczyciela prywatnie. Thomas Eulitz działał jako nauczyciel w ramach kursów szkoleniowych proponowanych przez EIPOS, zatem w imieniu i na rzecz tego instytutu.

16 Sächsisches Finanzgericht (sąd podatkowy dla Saksonii) wskazuje w szczególności, że spółka Eulitz GbR jest niezależnym przedsiębiorstwem w rozumieniu § 2 ust. 1 UStG, lecz że na podstawie wewnętrznego prawa niemieckiego nie jest uprawniona do zwolnienia z podatku VAT w zakresie spornych świadczeń. W szczególności to nie Eulitz GbR, lecz EIPOS świadczyło te usługi uczestnikom cykli szkoleń. Ponadto ani EIPOS, ani Eulitz GbR nie posiadają przewidzianego w § 4 ust. 21 lit. b) ppkt bb) UStG zaświadczenia wskazującego, że regularnie przygotowują do zawodu lub do egzaminów przeprowadzanych przez osobę prawną prawa publicznego. Ta ostatnia okoliczność wyłącza zdaniem sądu krajowego zastosowanie w sprawie przed nim rozpatrywanej zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, gdyż spółka Eulitz GbR nie jest „podmiotem określonym" przez zainteresowane państwo członkowskie w rozumieniu tego przepisu. Co się tyczy lit. j) tego ustępu, sąd krajowy ma wątpliwości co do charakteru Thomasa Eulitza jako wykładowcy „nauczającego prywatnie".

17 W tej sytuacji zastanawiając się nad stosowaniem w rozpatrywanej przezeń sprawie zwolnienia przewidzianego w art. 13 A ust. 1 lit. j) tej dyrektywy, Sächsisches Finanzgericht postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy świadczenie polegające na nauczaniu i egzaminowaniu, wykonywane przez dyplomowanego inżyniera w mającym formę prywatnoprawnego stowarzyszenia instytucie kształcenia dla uczestników programów dalszego szkolenia zawodowego, którzy uzyskali już przynajmniej tytuł architekta lub inżyniera po

ukończeniu uniwersytetu lub szkoły wyższej, względnie uzyskali inne równoważne wykształcenie, przy czym szkolenie to kończy się egzaminem, stanowi »edukację szkolną i uniwersytecką« w rozumieniu art. 13 części A ust. 1 lit. j) dyrektywy 77/388/EWG […]?

2 a) Czy osoba spełniająca wymogi »nauczyciela« prywatnego w rozumieniu przepisu wymienionego w pytaniu pierwszym zostaje z tego kręgu osób wykluczona, jeżeli:

— otrzymuje wynagrodzenie za nauczanie (w całości lub w części) także wtedy, gdy na konkretny wykład nie zgłosił się żaden uczestnik, jednak poniosła ona trud przygotowania się do wykładu, albo

— wielokrotnie, w kolejnych okresach i przez dłuższy czas, otrzymuje zlecenia przeprowadzenia odpowiedniego nauczania i egzaminów, albo

— zajęła obok swoich bezpośrednich czynności nauczania w stosunku do innych wykładowców odnośnego programu kształcenia fachowo lub organizacyjnie nadrzędną pozycję?

b) Czy takie wyłączenie [z takiej kategorii] następuje ewentualnie już wtedy, gdy spełniona jest tylko jedna z powyższych hipotez, czy dopiero wtedy, gdy spełnione są dwie lub trzy hipotezy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Swymi dwoma pytaniami sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy działalność taka jak wykonywana przez wspólnika w spółce, która wniosła skargę do sądu krajowego, jest objęta, w takich okolicznościach jak rozpatrywane przed sądem krajowym, pojęciem „nauczanie prywatne przez nauczycieli obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

19 Tytułem wstępu należy wskazać za Komisją Wspólnot Europejskich, że w świetle prawa niemieckiego sporna działalność nie była wykonywana przez spółkę Eulitz GbR jako autonomiczny podmiot prawa, lecz przez jej wspólnika, Thomasa Eulitza. W tych okolicznościach sąd krajowy analizuje działalność tego wspólnika, która może być traktowana jako działalność spółki jako takiej.

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Swym pierwszym pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że świadczenie polegające na nauczaniu i egzaminowaniu, wykonywane przez dyplomowanego inżyniera w mającym formę prywatnoprawnego stowarzyszenia instytucie kształcenia dla uczestników programów dalszego szkolenia zawodowego, którzy uzyskali już przynajmniej tytuł architekta lub inżyniera po ukończeniu uniwersytetu lub szkoły wyższej, względnie uzyskali inne równoważne wykształcenie, przy czym szkolenie to kończy się egzaminem, stanowi „edukację szkolną i uniwersytecką" w rozumieniu tego przepisu.

21 Sformułowanie zastosowane w wersji niemieckiej art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, tj. „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" (dosłownie: nauczanie szkolne lub uniwersyteckie przez nauczycieli prywatnych), różni się od sformułowań we wszystkich pozostałych wersjach językowych, w których szósta dyrektywa została pierwotnie przyjęta, w zakresie w jakim w tych innych

wersjach zwolnienie przewidziane w tym przepisie nie dotyczy bezpośrednio „edukacj[i] szkoln[ej] i uniwersyteck[iej]" lecz pojęcia związanego, wyrażonego po francusku jako „leçons […] portant sur" [nauczanie obejmujące] taką edukację.

22 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konieczność jednolitego stosowania i jednolitej wykładni aktu wspólnotowego wyklucza jego rozpatrywanie w jednej, w oderwaniu od innych, wersji językowej, ale wymaga ustalenia wykładni w zależności od rzeczywistej woli i celu autora tego aktu, a zwłaszcza w świetle wszystkich wersji językowych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 listopada 1969 r. w sprawie 29/69 Stauder, Rec. s. 419, pkt 3; z dnia 22 października 2009 r. w sprawach połączonych C-261/08 i C-348/08 Zurita García i Chore Cabera, Zb.Orz. s. I-10143, pkt 54).

23 W niniejszej sprawie należy zatem rozumieć pierwsze pytanie jako zasadniczo dotyczące kwestii, czy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że działalność taka jak rozpatrywana przed sądem krajowych może stanowić „nauczanie […] obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką" w rozumieniu tego przepisu.

24 Należy następnie przypomnieć, że szósta dyrektywa nadaje podatkowi VAT bardzo szeroki zakres zastosowania obejmujący wszelką działalność gospodarczą producenta, handlowca lub usługodawcy. Artykuł 13 dyrektywy zwalnia jednak z podatku VAT określone rodzaje działalności (zob. wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, pkt 15).

25 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich i które należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie

C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 15; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 15; z dnia 22 października 2009 r. w sprawie C-242/08 Swiss Re Germany Holding, Zb.Orz. s. I-10099, pkt 33).

26 Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa art. 13 część A szóstej dyrektywy przewiduje zwolnienie z podatku VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym. Zwolnienie to nie dotyczy jednak wszystkich rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 107/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. 2655, pkt 17; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. s. I-13989, pkt 54; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo; a także ww. wyrok w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 18).

27 Pojęcia używane do opisania zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. ww. wyroki: w sprawie Horizon College, pkt 16; w sprawie Haderer, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079 pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy nie zawiera żadnej definicji pojęcia „ nauczanie […] obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką" dla celów tego przepisu.

29 Co się tyczy pojęcia „edukacja szkolna i uniwersytecka" zawartego w tym sformułowaniu, to Trybunał wyraźnie wstrzymując się od przedstawienia precyzyjnej jego definicji, wskazał w pkt 26 ww. wyroku w sprawie Haderer, że pojęcie to nie ogranicza

się jedynie do nauczania, które kończy się egzaminami w celu uzyskania danych kwalifikacji lub które umożliwia uzyskanie określonego wykształcenia w celu wykonywania danego zawodu, ale obejmuje także inną działalność, w ramach której prowadzi się nauczanie w szkołach lub na uniwersytetach w celu poszerzenia wiedzy i umiejętności uczniów lub studentów, pod warunkiem iż działalność ta nie będzie miała charakteru wyłącznie rekreacyjnego.

30 Co się tyczy w szczególności pojęcia „edukacja", należy przypomnieć, że Trybunał orzekł co do zasady, że o ile przekazywanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami jest szczególnie istotnym elementem działalności edukacyjnej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, to na działalność edukacyjną składają się liczne elementy, które obok stosunków pomiędzy nauczycielem a uczniami obejmują również ramy organizacyjne instytucji, w której kształcenie się odbywa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Horizon College, pkt 18–20).

31 To samo pojęcie należy rozumieć podobnie w ramach art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

32 Tymczasem, jak wskazano w pkt 21 niniejszego wyroku, przewidziane w tym przepisie zwolnienie nie dotyczy jednakże bezpośrednio „edukacj[i] szkoln[ej] i uniwersyteck[-iej]", lecz w innych niż niemiecka wersjach językowych, pojęcia związanego, wyrażonego jako „leçons […] portant sur" [nauczanie obejmujące] taką edukację. Pojęcie „nauczanie" należy rozumieć w tym kontekście jako obejmujące, w ogólnym zakresie, przekazanie wiedzy i umiejętności między nauczycielem a uczniami lub studentami.

33 Wynika z tego, że świadczenia nauczyciela w ramach instytutu szkolnictwa nie muszą koniecznie stanowić, poza wszelkimi innymi elementami, „edukacj[i] szkoln[ej i uniwersyteck[iej]" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy,

natomiast świadczenia takie mogą być objęte pojęciem „nauczanie […] obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką" w rozumieniu tego samego przepisu, w zakresie w jakim zawierają one przekazanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami w ramach szkolenia mającego na celu wykonywanie działalności zawodowej.

34 W tym zakresie, jak podnosi rząd niemiecki, jest bez znaczenia dla wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, że sposób sformułowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie nie jest tak szeroki — zarówno w niemieckiej, jak i w innych wersjach językowych — jak zwolnienia przewidzianego w lit. i) tego ustępu, w szczególności w zakresie w jakim, w odróżnieniu od tej ostatniej litery, rzeczona lit. j) nie wspomina wyraźnie, poza edukacją szkolną i uniwersytecką, kształcenia.

35 Jak sąd krajowy sam wskazał, nie należy dokonywać rozróżnienia dla celów podatku VAT pomiędzy nauczaniem uczniów lub studentów w ramach nauczania szkolnego lub uniwersyteckiego i nauczania osób posiadających już dyplom szkolny lub uniwersytecki, które na podstawie tego dyplomu kontynuują naukę zawodu. Podobnie jest w przypadku nauczania obejmującego tę edukację.

36 W końcu, jak wskazuje Komisja, rozróżnienie takie może się okazać trudne w odniesieniu do dziedziny nauczania. O ile prawdą jest, że pojęcia użyte dla określenia zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy powinny być przedmiotem ścisłej wykładni, to jednak przyjęcie szczególnie ścisłej wykładni pojęcia „edukacja szkolna i uniwersytecka" groziłoby powstaniem rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w państwach członkowskich, z tego powodu, że systemy nauczania w każdym państwie członkowskim są zorganizowane w różny sposób. Takie rozbieżności nie są zgodne z wymogami orzecznictwa przypomnianymi w pkt 25 niniejszego wyroku (zob. ww. wyrok w sprawie Haderer, pkt 24).

37 W tej perspektywie w odniesieniu do działalności Thomasa Eulitza innej niż w charakterze nauczyciela sensu stricto, takiej jak „egzaminowanie" oraz innych rodzajów działalności wskazanych w pkt 11 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że takie rodzaje działalności mogą zostać uznane za objęte pojęciem „nauczanie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, wyłącznie w zakresie, w jakim mogą zostać uznane za wykonywane, w zasadniczej części, w ramach przekazywania wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami. W niezbędnym zakresie do sądu krajowego należy weryfikacja, czy jest tak przypadku pewnych rodzajów działalności rozpatrywanych w postępowaniu przed tym sądem.

38 Zatem na pierwsze przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy powinno się dokonywać w ten sposób, że świadczenie polegające na nauczaniu, wykonywane przez dyplomowanego inżyniera w mającym formę prywatnoprawnego stowarzyszenia instytucie kształcenia, w ramach cykli szkoleń kończących się egzaminem, dla uczestników, którzy uzyskali już przynajmniej tytuł architekta lub inżyniera po ukończeniu instytutu szkolnictwa wyższego, względnie uzyskali inne równoważne wykształcenie, może stanowić „nauczanie […] obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką" w rozumieniu tego przepisu. Działalność inna niż w charakterze nauczyciela sensu stricto może również zostać uznana za takie nauczanie, pod warunkiem że jest wykonywana w ramach przekazywania wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami w zakresie edukacji szkolnej lub uniwersyteckiej. W niezbędnym zakresie do sądu krajowego należy weryfikacja, czy wszystkie z rozpatrywanych przed sądem krajowym rodzajów działalności stanowią „nauczanie" obejmujące „edukację szkolną i uniwersytecką".

W przedmiocie pytania drugiego

39 Swym drugim pytaniem sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy w takich jak rozpatrywane przed sądem krajowym okolicznościach, osoba — taka jak Thomas Eulitz, będący wspólnikiem w spółce, która wniosła skargę do sądu krajowego — może zostać uznana za osobę nauczającą „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

40 Z brzmienia tego pytania wynika, że sąd krajowy uważa za możliwe a priori, by w sporze przed sądem krajowym, spółka Eulitz GbR, za pośrednictwem Thomasa Eulitza, została uznana za osobę nauczającą „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, z zastrzeżeniem jedynie uwzględnienia wpływu, gdy jest to odpowiednie, okoliczności wskazanych w tym samym pytaniu.

41 Tak więc, jak wynika z brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, nie wystarcza, aby nauczanie obejmowało edukację na poziomie szkolnym lub uniwersyteckim, do tego musi to być „nauczanie prywatne przez nauczycieli" (zob. ww. wyrok w sprawie Haderer, pkt 28).

42 W tym zakresie należy przypomnieć, że reguły wykładni zwolnień zapisanych w art. 13 szóstej dyrektywy, wskazane w pkt 27 niniejszego wyroku, mają zastosowanie do szczególnych przesłanek korzystania ze zwolnień, w szczególności przesłanek dotyczących charakteru lub tożsamości podmiotu gospodarczego świadczącego objęte zwolnieniem usługi (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 16–20; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 23; a także ww. wyrok w sprawie Haderer, pkt 19).

43 W sprawie przed sądem krajowy bezsporne jest, że Thomas Eulitz działał, przynajmniej w głównym zakresie, jako nauczyciel. W każdym razie punkt ten nie został zakwestionowany ani przez Finanzamt, ani przez innych zainteresowanych w uwagach przedstawionych na podstawie art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości.

44 W sprawie rozpatrywanej przed sądem krajowym powstaje jednak pytanie, czy działalność ta była wykonywana przez Thomasa Eulitza „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

45 W tym zakresie Komisja, opierając się na pkt 33 ww. wyroku w sprawie Haderer, podnosi, że z uwagi na fakt, że Thomas Eulitz ma status niezależny w świetle niemieckiego prawa cywilnego i podatkowego, jego działalność wykonywana osobiście jest zatem wykonywana „prywatnie" w rozumieniu tego przepisu.

46 Niewątpliwie z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie objętym postępowaniem przed sądem krajowym niemieckie organy skarbowe uznały, że Eulitz GbR, za pośrednictwem Thomasa Eulitza, spełniała wskazane w art. 4 szóstej dyrektywy kryteria, by zostać uznaną za podatnika podatku VAT, w szczególności w zakresie wykonywania „samodzielnie" działalności gospodarczej określonej w ust. 2 tego przepisu.

47 Jednakże brak pomiędzy EIPOS i Thomasem Eulitzem, wspólnikiem skarżącej spółki, więzi podporządkowania analogicznej do wskazanej w art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy dla celów wykonywania rozpatrywanej przed sądem krajowym działalności, nie może samodzielnie wystarczyć dla stwierdzenia, że działalność tego wspólnika jest wykonywana „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy.

48 Jak podkreśla bowiem rząd niemiecki, okoliczność wykonywania „samodzielnie" działalności gospodarczej i spełnienia innych wskazanych w art. 4 szóstej dyrektywy przesłanek, by zostać uznanym za podatnika podatku VAT, nie może, z braku dodatkowych okoliczności, prowadzić do wniosku, że nauczyciel, który nie jest związany umową o pracę lub analogiczną więzią podporządkowania wynikającą z takiej umowy, wykonuje swą działalność gospodarczą „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) tej dyrektywy. Gdyby tak było, pojęcie nauczyciela „prywatn[ego]" nie miałoby autonomicznego znaczenia, gdyż wszyscy nauczyciele spełniający przesłanki bycia podatnikiem wskazane w art. 4 tej dyrektywy, stawaliby się automatycznie nauczycielami nauczającymi „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) tejże dyrektywy.

49 Jest możliwe, że przedstawiona w pkt 45 niniejszego wyroku argumentacja Komisji ma swe źródło, po pierwsze, w brzmieniu mających w tej sprawie znaczenie przepisów wewnętrznego prawa niemieckiego, a po drugie, w okoliczności, że sformułowania zastosowane w niemieckiej wersji art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy mogą być ewentualnie odczytane, jak wynika z pkt 21 niniejszego wyroku, jako dotyczące wszystkich kursów prowadzonych przez nauczyciela, który nie jest członkiem personelu zatrudnionego przez jednostkę nauczania.

50 Jednakże w tym zakresie należy stwierdzić po pierwsze, że okoliczność objęcia podatkiem VAT lub zwolnienia z niego określonej czynności nie jest uzależniona od jej kwalifikacji w prawie krajowym (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie Haderer, pkt 25). Po drugie, jak wynika z pkt 22 niniejszego wyroku, konieczność jednolitej wykładni dyrektyw wspólnotowych wyklucza rozpatrywanie, w razie wątpliwości, danego przepisu w sposób oderwany, lecz przeciwnie, wymaga, aby był on interpretowany i stosowany w świetle wersji sporządzonych w innych językach urzędowych (zob. także ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-199/08 Eschig, Zb.Orz. s. I-8295, pkt 54).

51 Jak wynika z wielu innych niż niemiecka wersji językowych art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, wykładnia postulowana w pkt 49 niniejszego wyroku nie znajduje w istocie oparcia w brzmieniu tego przepisu [zob. inne niż francuska wersje językowe, np. wersja angielska („tuition given privately by teachers and covering school or university education"), włoska („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario"), polska („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką"), portugalska („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário"), fińska (opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit) i szwedzka („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning")].

52 W każdym razie, bez potrzeby badania trzech przesłanek wskazanych w drugim pytaniu prejudycjalnym, należy przypomnieć, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż

Thomas Eulitz działał jako nauczyciel w ramach kursu szkoleniowego proponowanego przez podmiot trzeci — EIPOS. W świetle ustaleń sądu krajowego podmiot ten — a nie Thomas Eulitz — pełnił obowiązki instytucji szkoleniowej, w ramach której ten ostatni nauczał oraz świadczył usługi szkoleniowe uczestnikom rzeczonych kursów.

53 Jak podnoszą rządy niemiecki i grecki, okoliczność ta samodzielnie wyklucza możliwość, by Thomas Eulitz — a zatem i Eulitz GbR — mógł być uznany za nauczającego „prywatnie" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy. Elementy wyliczone w drugim pytaniu prejudycjalnym, oceniane łącznie czy odrębnie, nie mogą prowadzić do innego wniosku.

54 Wskazówki przedstawione przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Haderer również zmierzają w tym kierunku. W pkt 33–35 tego wyroku Trybunał wskazał, że co do zasady uwzględniając wszystkie okoliczności sprawy, w której wydano ten wyrok, pan Haderer był jako nauczyciel do dyspozycji podmiotu trzeciego — okoliczność, której weryfikacja należy do sądu krajowego — który wypłacał mu wynagrodzenie jako usługodawcy na rzecz systemu edukacyjnego administrowanego przez ten podmiot, w ten sposób, że nie można było uznać, iż osoba znajdująca się w sytuacji pana Haderera działała „prywatnie".

55 Zatem na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy powinno się dokonywać w ten sposób, że w takich jak rozpatrywane przed sądem krajowym okolicznościach, osoba — taka jak Thomas Eulitz, będący wspólnikiem w spółce, która wniosła skargę do sądu krajowego, świadczący usługi jako nauczyciel w ramach kursów kształcenia organizowanych przez podmiot trzeci — nie może zostać uznana za osobę nauczającą „prywatnie" w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

56 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) **Wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) 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 dokonywać w ten sposób, że świadczenie polegające na nauczaniu, wykonywane przez dyplomowanego inżyniera w mającym formę prywatnoprawnego stowarzyszenia instytucie kształcenia, w ramach cykli szkoleń kończących się egzaminem, dla uczestników, którzy uzyskali już przynajmniej tytuł architekta lub inżyniera po ukończeniu instytutu szkolnictwa wyższego, względnie uzyskali inne równoważne wykształcenie, może stanowić „nauczanie […] obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką" w rozumieniu tego przepisu. Działalność inna niż w charakterze nauczyciela sensu stricto może również zostać uznana za takie nauczanie, pod warunkiem że jest wykonywana w ramach przekazywania wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem a uczniami lub studentami w zakresie edukacji szkolnej lub uniwersyteckiej. W niezbędnym zakresie do sądu krajowego należy weryfikacja, czy wszystkie z rozpatrywanych przed sądem krajowym rodzajów działalności stanowią „nauczanie" obejmujące „edukację szkolną i uniwersytecką".**

2) **Wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. j) tej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że w takich jak rozpatrywane przed sądem krajowym okolicznościach,**

osoba — taka jak Thomas Eulitz, będący wspólnikiem w spółce, która wniosła skargę do sądu krajowego, świadczący usługi jako nauczyciel w ramach kursów kształcenia organizowanych przez podmiot trzeci — nie może zostać uznana za osobę nauczającą „prywatnie" w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy