



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 8 marca 2007 r.¹

Sprawa C-434/05

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

Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad (Niderlandy)]

Sprawa C-445/05

Werner Haderer

przeciwko

Finanzamt Wilmersdorf

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Podatek VAT – Zwolnienia – Udostępnianie personelu nauczycielskiego odpłatnie przez instytucję edukacyjną innej tego rodzaju instytucji – Nauczanie uczniów lub studentów w instytucji edukacyjnej prowadzone przez niezależnego nauczyciela otrzymującego wynagrodzenie od tej instytucji

1. Dwa spośród zwolnień od podatku VAT na gruncie szóstej dyrektywy² obejmują co do zasady edukację i usługi ściśle z nią związane oferowane przez instytucje edukacyjne, a także nauczanie prywatne przez nauczycieli.
2. Dwa wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszych sprawach zawierają pytania, czy powyższe zwolnienia obejmują, po pierwsze, oddelegowanie nauczycieli przez jedną szkołę do innej, a po drugie, nauczanie w szkole prowadzone przez niezależnego nauczyciela.

Szósta dyrektywa

3. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy³ świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.
4. Artykuł 4 ust. 1 definiuje podatnika jako osobę „wykonującą samodzielnie” działalność gospodarczą, która zgodnie z art. 4 ust. 2 obejmuje wszelką działalność osób świadczących usługi⁴.

¹ Język oryginału: angielski.

² Szósta dyrektywa 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. 1997, L 145, str. 1, z licznymi zmianami). Od dnia 1 stycznia 2007 r., a więc po zaistnieniu okoliczności mających znaczenie dla niniejszych spraw, szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 L 347, str. 1), której celem jest, zgodnie z motywem trzecim preambuły, przekształcenie struktury i brzmienia — głównie — szóstej dyrektywy, bez zasadniczych zmian merytorycznych. Tych kilka zmian merytorycznych jednak najwyraźniej nie ma znaczenia w niniejszych sprawach.

³ Zobacz również art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

⁴ Zobacz również art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i drugi dyrektywy 2006/112.

5. Świadczenie usług zdefiniowane zostało w art. 6 ust. 1 jako „każd[a] transakcj[a] niestanowiąc[a] dostawy towarów [...]”⁵. Brak jest zatem wykazu usług objętych podatkiem VAT, lecz art. 9 ust. 2 lit. c) i e) dotyczący miejsca świadczenia niektórych usług potwierdza, że usługi związane z działalnością edukacyjną i zapewnieniem personelu co do zasady podlegają opodatkowaniu⁶.

6. Jednakże art. 13 część A („Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”) ⁷ stanowi między innymi:

„1. [...] państwa członkowskie zwalniają z podatku [...]:

[...]

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;

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

k) zapewnienie personelu przez instytucje religijne i filozoficzne do celów wymienionych w lit. b), g), h)⁸ i i) niniejszego artykułu w celu zapewnienia opieki duchowej;

[...]

2) a) Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku instytucjom, które nie są instytucjami prawa publicznego, według ust. 1, lit. b), g), h), i), l), m) i n)⁹ niniejszego artykułu, w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:

- instytucje, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysków, ewentualne 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 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, objętą podatkiem od wartości dodanej,
- zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji, takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętą podatkiem od wartości dodanej;

5 Zobacz również art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

6 Zobacz również art. 52 lit. a) i art. 56 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

7 Zobacz również art. 132–134 dyrektywy 2006/112.

8 Litera b), g), h) dotyczą co do istoty opieki szpitalnej i medycznej, działalności w zakresie opieki i pomocy społecznej oraz ochrony dzieci i młodzieży.

9 Litera l), m) oraz n) dotyczą co do istoty działalności organizacji politycznych, związkowych, religijnych, patriotycznych, filozoficznych, dobroczynnych, sportowych lub kulturalnych.

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 poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej”.

Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym w sprawie C-434/05 „Horizon College”

7. Zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (zwane dalej „Horizon College”) jest instytucją edukacyjną z siedzibą w Alkmaar w Niderlandach. Wydaje się, że jest to podmiot określony przez to państwo członkowskie jako mający cele edukacyjne w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy. Zapewnia on głównie kształcenie średnie i zawodowe.

8. Oddelegowywał on także – przynajmniej w latach 1995–1999 – zatrudnianych przez siebie nauczycieli do innych podobnych instytucji w celu uzupełnienia przejściowych braków personelu. Zgodnie z postanowieniami umowy o oddelegowaniu pracę nauczycielowi przydzielała druga instytucja, która również opłacała składki na ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej. Wynagrodzenie nauczyciela w dalszym ciągu płacone było przez Horizon College, a jego koszt odzyskiwał on od drugiej instytucji, bez żadnych prowizji i bez doliczania podatku VAT.

9. Organy podatkowe uznały jednak, że usługi świadczone przez Horizon College nie były objęte zakresem zwolnień przewidzianych w szóstej dyrektywie i w związku z tym wydały decyzję określającą wysokość podatku VAT za lata 1995–1999.

10. Horizon College zaskarżył tę decyzję. Jego skarga rozpatrywana jest obecnie przez Hoge Raad (sąd najwyższy), który stwierdził, że gdy członkowie personelu nauczycielskiego instytucji edukacyjnej są tymczasowo nieobecni, muszą być oni na ten czas zastąpieni w celu zapewnienia dalszego nauczania oraz że obciążenie podatkiem VAT automatycznie zwiększa koszty tego nauczania.

11. Hoge Raad zastanawia się, czy sytuacja ta objęta jest zakresem bądź to pojęcia „edukacji”, bądź pojęcia „usług ściśle z taką działalnością związanych”. Wnosi więc o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

- „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 oddelegującym nauczyciela jest także instytucja edukacyjna, może mieć wpływ na odpowiedzi udzielone na powyższe pytania?”.

Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym w sprawie C-445/05 Haderer

12. Zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym W. Haderer przez kilka lat pracował dla Landu Berlin w charakterze nauczyciela jako niezależny współpracownik. W 1990 r. pracował on w kilku centrach kształcenia dla dorosłych¹⁰ w wymiarze często przekraczającym 30 godzin tygodniowo, świadcząc „pomoc w nauce szkolnej” i prowadząc zajęcia z ceramiki i garncarstwa.

13. Jego status wynikał z regularnie przedłużanych umów, które wyraźnie zastrzegały, że nie tworzą stosunku pracy. Otrzymywał tygodniowe wynagrodzenia za rzeczywiście wykonaną pracę. W razie odwołania zajęć z jakiegokolwiek powodu bądź w przypadku, gdy nie mógł pracować ze względu na chorobę lub inną przyczynę, nie był uprawniony do wynagrodzenia. Pokrywano jednak część kosztów jego ubezpieczenia zdrowotnego i emerytalnego oraz wypłacano mu „świadczenie urlopowe” obliczane jako procent jego wynagrodzeń.

14. W. Haderer nie składał deklaracji podatku VAT w związku z otrzymywanym wynagrodzeniem. Organy podatkowe uznały, że był do tego zobowiązany i wydały decyzję ustalającą wysokość podatku VAT.

15. W. Haderer zaskarżył tę decyzję, po pierwsze, na tej podstawie, że nie był niezależnym podmiotem gospodarczym (a w związku z tym nie był objęty zakresem definicji „podatnika”), a po drugie, na tej podstawie, że w każdym razie wykonywana przez niego działalność była zwolniona od podatku VAT zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. i) lub j) szóstej dyrektywy.

16. Jego apelacja rozpatrywana jest obecnie przez Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy), który podzielił ustalenie sądu niższej instancji, zgodnie z którym W. Haderer działał jako niezależny podmiot gospodarczy¹¹, oraz potwierdza, że świadczone przez niego usługi nie mogą być zwolnione od podatku VAT na gruncie właściwych przepisów prawa krajowego¹². Zastanawia się jednak, czy ta ostatnia okoliczność jest w pełni zgodna z prawem wspólnotowym. Zauważa między innymi, że:

- W. Haderer nie może być uznany za podmiot „określony przez zainteresowane państwo członkowskie jako mający podobne cele” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i), ponieważ nie został jako taki „określony”;
- nauczanie w centrach kształcenia dla dorosłych, w których świadczył swe usługi, biorąc pod uwagę sposób ich określenia w prawie krajowym, wydaje się mieścić w zakresie pojęcia „edukacja szkolna i uniwersytecka” z art. 13 część A ust. 1 lit. j);
- niemniej jednak powstaje pytanie, czy nauczanie prowadzone przez prywatnego nauczyciela jest zwolnione od podatku VAT tylko w przypadku, gdy świadczy on tego rodzaju usługi bezpośrednio uczniom lub studentom i otrzymuje od nich zapłatę, czy też usługi te mogą być świadczone w szkole lub na uniwersytecie.

¹⁰ W dwóch Volkshochschule oraz w Elternzentrum.

¹¹ Chociaż dokładny stopień jego niezależności wydawać się może wątpliwy na podstawie niektórych dowodów znajdujących się w aktach sprawy (zob. pkt 12 i 13 powyżej), to ustalenie faktyczne przyjęte przez sąd krajowy stanowi podstawę, na której Trybunał musi się opierać w niniejszym postępowaniu.

¹² Komisja stwierdziła w swoich uwagach, że art. 4 ust. 21 lit. b) Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) został zmieniony w 1999 r. w taki sposób, że obecnie najwyraźniej zwalnia on od podatku VAT usługi nauczycieli działających na zasadzie samozatrudnienia, prowadzących nauczanie w instytucjach edukacyjnych spełniających określone kryteria.

17. Bundesfinanzhof wnosi więc o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następującego pytania:

„Czy nauczanie w zakresie edukacji szkolnej lub uniwersyteckiej prowadzone przez prywatnego nauczyciela [¹³] powinno być zwolnione od podatku na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. j) dyrektywy 77/388/EWG tylko w przypadku, gdy nauczyciel ten świadczy usługi nauczania bezpośrednio uczniom lub studentom jako odbiorcom tych usług – i w związku z tym otrzymuje od nich zapłatę – czy też wystarczy, by świadczył on usługi nauczania na rzecz szkoły lub uniwersytetu jako odbiorcy tych usług?”.

Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

18. W sprawie C-434/05 pisemne uwagi zostały złożone przez Horizon College, rząd niderlandzki, rząd grecki oraz Komisję. W sprawie C-445/05 pisemne uwagi złożył pozwany organ podatkowy oraz rządy włoski i grecki, a także Komisja.

19. Rozprawy w obu tych sprawach odbyły się kolejno w dniu 14 grudnia 2006 r. W sprawie C-445/05 W. Haderer, pomimo iż wnosił o przeprowadzenie rozprawy, nie był na niej reprezentowany. Również organ podatkowy ani rząd niemiecki nie przedstawili żadnych ustnych argumentów. Uwagi przedstawił natomiast rząd grecki oraz Komisja. Te same strony, wraz z Horizon College oraz rządem niderlandzkim, przedstawiły również uwagi ustne w sprawie C-434/05.

Ocena

Charakter zwolnień, o których mowa w art. 13 część A szóstej dyrektywy

20. W zakresie charakteru i terminologii wspólnotowego podatku VAT odnotowano istnienie pewnego paradoksu, który spróbuję wyjaśnić poniżej. „Podatnik” zwykle nie ponosi ciężaru tego podatku. O ile wszystkie towary i usługi, które nabywa, są opodatkowane, może on odzyskać podatek, naliczając go swoim klientom. Jednak jeśli nabywane przez niego towary i usługi są „zwolnione”, ich koszt będzie generalnie odzwierciedlał zawarty w nim element podatku VAT, którego nie można odliczyć ani odzyskać. Powiedziano nawet, że „kto to pojmie, nie będzie miał żadnych problemów ze zrozumieniem podatku VAT”¹⁴.

21. O ile to ostatnie stwierdzenie może wydawać się optymistyczne, przynajmniej jeśli chodzi o pełne zrozumienie zwolnień z art. 13 część A szóstej dyrektywy, to jednak warto zatrzymać się przy tym paradoksie przed przystąpieniem do badania odpowiednich zwolnień w kontekście niniejszej sprawy.

22. Podatek VAT jest, ogólnie rzecz ujmując, podatkiem od konsumpcji, znajdującym zastosowanie (jako „podatek należny”) w przypadku każdej dostawy lub każdego świadczenia usług, proporcjonalnie do ich ceny, niezależnie od ilości transakcji, które mogły być dokonane na wcześniejszych etapach wytwarzania i dystrybucji. Podlega zapłacie od każdej transakcji według odpowiedniej stawki, po odliczeniu kwoty podatku VAT („podatku naliczonego”) obciążającego bezpośrednio poszczególne składniki kosztów¹⁵.

¹³ To sformułowanie jest dosłownym tłumaczeniem niemieckiego oryginału, który z kolei oddaje wiernie brzmienie art. 13 część A ust. 1 lit. j) szóstej dyrektywy, a więc mogłoby być przetłumaczone, zgodnie z polską wersją tego przepisu, jako „nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką”.

¹⁴ J. Reugebrink i M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, Deventer, 1997 r., str. 40, cytowane w: B. Terra i J. Kajus *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2006 r., tom 1, str. 443.

¹⁵ Zobacz art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301) oraz art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112. Odliczenia są regulowane w art. 17–20 szóstej dyrektywy (art. 167–192 dyrektywy 2006/112).

23. Ciężar tego podatku jest zwykle ponoszony przez końcowego konsumenta, który nie będąc podatnikiem działającym w takim charakterze i nie dokonując dalszych dostaw podlegających opodatkowaniu, nie może doliczać podatku należnego i odliczać podatku naliczonego.

24. Jeśli chodzi o zwolnienia od podatku VAT, to można wyróżnić dwie ich kategorie: zwolnienia z prawem do odliczenia¹⁶ oraz zwolnienia bez prawa do odliczenia¹⁷.

25. W przypadku gdy transakcja podlega zwolnieniu z *prawem do odliczenia* podatku naliczonego, określona dostawa towarów lub określone świadczenie usług jest całkowicie wolne (na tym etapie) od jakiegokolwiek obciążenia podatkiem VAT. W przypadku gdy transakcja podlega zwolnieniu *bez prawa do odliczenia*, naliczony podatek VAT obciążający składniki kosztów pozostanie elementem ceny.

26. Za przykład może posłużyć hipotetyczna sytuacja, w której usługa świadczona jest po cenie 100 jednostek (bez podatku), przy czym część kosztów świadczenia tej usługi stanowi nabycie (dóbr lub usług) po cenie netto 50 jednostek, a stawka podatku VAT wynosi 20%.

27. Zwykle, jeśli świadczenie usługi stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu, usługodawca zapłaci 60 jednostek tytułem kosztów tej transakcji, w tym 10 jednostek jako podatek VAT, a następnie zafakturuje 120 jednostek za swoją usługę, z czego 20 jednostek stanowić będzie podatek VAT. Od tych 20 jednostek odliczy on 10 jednostek, które sam zapłacił, i nadwyżkę przekaże organom podatkowym. Jego klient, jeśli jest końcowym konsumentem, zostanie obciążony całością podatku VAT w wysokości 20 jednostek. Jednakże jeśli klient ten również jest podatnikiem, dla którego nabyta usługa stanowi element kosztów kolejnej, dokonywanej przez siebie dostawy, to będzie mógł on odzyskać obciążające go uprzednio 20 jednostek z podatku należnego, który dolicza swoim własnym klientom, a jego koszty będą równe jedynie cenie netto wynoszącej 100 jednostek.

28. Jeżeli świadczenie powyższej usługi stanowi transakcję zwolnioną z *prawem do odliczenia*¹⁸, nie będzie się z nią wiązał podatek VAT, a usługodawca w dalszym ciągu będzie mógł „odliczyć” (to znaczy w takim przypadku odzyskać od organu podatkowego) podatek naliczony wynoszący 10 jednostek. Koszt dla klienta czy to końcowego konsumenta, czy to podatnika dokonującego dalszej dostawy podlegającej opodatkowaniu, wyniesie jedynie 100 jednostek.

29. Jeżeli świadczenie tej usługi stanowi transakcję zwolnioną *bez prawa do odliczenia*, to usługodawca będzie musiał albo sam ponieść ciężar naliczonego podatku VAT w wysokości 10 jednostek (zmniejszając swój zysk, jeśli w ogóle go osiągnie¹⁹, o tę kwotę), albo, co bardziej prawdopodobne, w granicach możliwości rynkowych, przenieść go na swoich klientów, pobierając cenę 110 jednostek, przy czym w żadnym przypadku nie będzie podatku VAT do odliczenia. W drugim z tych przypadków koszt ponoszony przez klienta będącego końcowym konsumentem będzie większy, niż gdyby transakcja była zwolniona z prawem do odliczenia, lecz mniejszy, niż gdyby nie była ona w ogóle zwolniona. Jednak jeśli klient jest podatnikiem dokonującym dalszych dostaw podlegających opodatkowaniu, to koszt będzie większy niż w każdej z pozostałych sytuacji (to jest gdy transakcja jest nieobjęta

16 Obejmujące w zasadzie dostawy do klienta w innym państwie członkowskim lub w państwie niebędącym państwem członkowskim, uregulowane w art. 14–16 szóstej dyrektywy; zob. również art. 140–166 dyrektywy 2006/112. (W drodze wyjątku od reguły ogólnej, niektóre państwa członkowskie zostały upoważnione do utrzymania „stawki 0%” w odniesieniu do niektórych określonych dostaw o tym samym skutku, co zwolnienie z prawem do odliczenia).

17 To znaczy zwolnienia „na terytorium kraju” z art. 13 szóstej dyrektywy; zob. również art. 132–137 dyrektywy 2006/112.

18 Lub dostawę opodatkowaną stawką 0%, zob. przypis 16.

19 Tego rodzaju zwolnienia często dotyczą dostaw dokonywanych przez podmioty nieprowadzące działalności dochodowej, w przypadku których różnica pomiędzy kosztem transakcji nabycia podlegających opodatkowaniu a ceną zwolnionych transakcji powodujących powstanie podatku należnego wynika głównie lub w całości z kosztów zatrudnienia pracowników i innych wydatków leżących poza zakresem podatku VAT.

zwolnieniem lub gdy transakcja jest zwolniona z prawem do odliczenia), ponieważ brak będzie podatku VAT, który można by odliczyć lub odzyskać. Podatek naliczony wynoszący 10 jednostek zawarty jest w zapłaconej cenie. Zatem wówczas wzrost kosztu będzie zwykle odzwierciedlony w cenie dalszych dostaw powodujących powstanie podatku należnego.

30. Wszystkie zwolnienia, o których mowa w art. 13 część A szóstej dyrektywy, są zwolnieniami *bez prawa do odliczenia*²⁰. Wiele spośród nich dotyczyło będzie najprawdopodobniej dostaw na rzecz końcowych konsumentów, dla których będzie się to wiązało z mniejszym kosztem. Na przykład usługi w zakresie edukacji szkolnej i uniwersyteckiej świadczone są głównie uczniom lub studentom, którzy nie są podatnikami i dla których edukacja nie stanowi składnika kosztów żadnej dalszej dostawy podlegającej opodatkowaniu²¹. Może to po części tłumaczyć, dlaczego zwolnienie od podatku VAT intuicyjnie postrzegane jest jako „coś dobrego”.

31. Nie jest tak jednak we wszystkich przypadkach. Na przykład szkolenia zawodowe lub zmiana kwalifikacji zawodowych mogą być równie dobrze opłacane przez pracodawcę, dla którego opłaty te będą składnikiem kosztu dokonywanych przez niego dostaw powodujących powstanie podatku należnego. W takich przypadkach, zakładając, że – jak to jest najczęściej – dostawy dokonywane przez pracodawcę podlegają opodatkowaniu, zwolnienie od podatku wywoła większe koszty, niż w przypadku gdyby szkolenia objęte były podatkiem VAT²², a wzrost ten będzie miał odzwierciedlenie w cenie owych dostaw.

32. W konsekwencji zwolnienia, o których mowa w art. 13 część A szóstej dyrektywy, nie zawsze będą korzystne pod względem zniesienia obciążenia podatkiem VAT. Stwierdzenie to może wyjaśniać zróżnicowane podejście prezentowane przez Trybunał przy wykładni tych zwolnień. Na przykład w sprawie Komisja przeciwko Niemcom²³ Trybunał w odniesieniu do art. 13 część A ust. 1 lit. i) stwierdził, po pierwsze, że zwolnienia muszą być interpretowane ściśle, ponieważ stanowią odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT obciążać ma wszelkie usługi świadczone odpłatnie przez podatnika²⁴ oraz, po drugie, że pojęcie usług ściśle związanych z edukacją nie wymaga szczególnie ścisłej wykładni, ponieważ zwolnienie to ma na celu zapewnienie, by dostępowi do korzyści płynących z edukacji nie stał na przeszkodzie wzrost kosztów, jaki wynikałby z opodatkowania świadczenia takich usług podatkiem VAT²⁵.

33. W każdym razie wydaje mi się, że wykładnia zwolnień wymaga ostrożności. Pomimo zasady, zgodnie z którą wyjątki od każdej reguły należy zwykle interpretować ściśle, w tym przypadku ani podejście z założenia ściśle, ani podejście z założenia szerokie nie wydają się bezwzględnie właściwe. Skutki dla skarbu państwa i dla budżetu jednostek nie dadzą się z góry przewidzieć. Również kwestia ewentualnego wzrostu kosztów dostępu do usług na skutek opodatkowania nie powinna służyć jako ściśle kryterium decyzji, czy zwolnienie znajduje zastosowanie. Wydaje się nieuniknione, że koszt dostępu do właściwie każdego rodzaju zwolnionej usługi będzie zawierał przynajmniej część naliczonego podatku VAT niepodlegającego odliczeniu. Jednakże widoczny zamiar prawodawcy

20 Jako zwolnienia na terytorium kraju, zob. przypis 17 powyżej. W kwestii rozważań na temat stosunków pomiędzy tymi dwoma rodzajami zwolnień zob. ostatni wyrok Trybunału z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. str. I-11479, pkt 23 i nn., oraz opinia rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera w tej samej sprawie, pkt 24 i nn.

21 Jeśli chodzi o pobieranie tego rodzaju opłat, to instytucja edukacyjna najczęściej zawiera umowę z rodzicami w celu kształcenia ich dzieci, lecz skutek będzie taki sam.

22 Zobacz pkt 29 powyżej.

23 Wyrok Trybunału z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811.

24 Zobacz pkt 43 i przywołane tam orzecznictwo; zob. ostatnio wyrok Trybunału z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. str. I-12121, pkt. 23.

25 Zobacz pkt 47 i przywołane tam orzecznictwo.

wspólnotowego zniesienia spoczywającego na indywidualnych klientach obciążenia podatkowego związanego z różnymi społecznie korzystnymi usługami, świadczonymi często przez podmioty publiczne lub charytatywne²⁶, może stanowić pomocną wskazówkę przy dokonywaniu wykładni zwolnień od podatku, nawet jeśli nie może mieć on decydującego znaczenia dla określania ich zakresu.

34. Można także uwzględnić, że w 2000 r. Komisja stwierdziła: „Postępująca prywatyzacja działalności, która tradycyjnie była wyłączną domeną sektora publicznego, doprowadziła do większych zakłóceń konkurencji pomiędzy usługami niepodlegającymi opodatkowaniu, zwolnionymi od podatków oraz podlegającymi opodatkowaniu. System podatku VAT obejmujący tego rodzaju usługi wymaga modernizacji, przy uwzględnieniu wszystkich zaangażowanych interesów, w szczególności interesów odbiorców usług. [...] Zwolnienia bez prawa do odliczenia dotyczące działalności społecznej, edukacyjnej kulturalnej itp. również wymagają ponownej analizy w celu sprawdzenia, czy odpowiadają obecnym potrzebom”²⁷.

35. Jak na razie komunikat ten nie przyniósł żadnych efektów²⁸. Odpowiedzi na pytania zadane w niniejszych sprawach należy poszukiwać w dość mglistym świecie przepisów, cechującym się dodatkowo napięciem pomiędzy dążeniem do harmonizacji podatkowej na poziomie Wspólnoty a pragnieniem poszczególnych państw członkowskich sprawowania kontroli podatkowej²⁹.

36. Trybunał zwrócił również uwagę – między innymi w sprawie Komisja przeciwko Niemcom – że zwolnienia z art. 13 szóstej dyrektywy stanowią samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, których celem jest unikanie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich³⁰, oraz że celem art. 13 część A nie jest zwolnienie każdej działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz tylko tych jej rodzajów, które zostały wyraźnie wymienione i opisane w tym przepisie³¹.

37. Uwzględniając wszystkie powyższe rozważania, podejmę zatem próbę dokonania jak najbardziej klarownej interpretacji pojęć użytych w celu opisanego zwolnień od podatku będących przedmiotem rozważań w niniejszej sprawie. Moim zdaniem takie podejście wydaje się w największym stopniu spełniać wymagania interesu harmonizacji wspólnotowej i pewności prawa.

Podobieństwa i różnice pomiędzy obiema sprawami

38. Pomiędzy sytuacjami Horizon College i W. Haderera istnieją oczywiste obiektywne różnice. Wskazują one także na to, że sytuacja Horizon College musi być oceniana w świetle art. 13 część A ust. 1 lit. i), a sytuacja W. Haderera – w świetle art. 13 część A ust. 1 lit. j). Usługi świadczone przez Horizon College na rzecz innych instytucji edukacyjnych nie mieszczą się w zakresie

26 Wykaz zwolnień zawarty w art. 13 część A nie ma charakteru systematycznego, lecz zgodnie z uzasadnieniem przedstawionej przez Komisję propozycji szóstej dyrektywy miał on objąć zwolnienia „już istniejące w większości państw członkowskich” (Biuletyn Wspólnot Europejskich, dodatek 11/73, str. 7, pkt 15). Wykaz ten, pierwotnie zawarty w art. 14 propozycji (ibidem, pkt 41, Dz.U. 1973, C 80, str. 1), został jednak znacznie zmieniony w toku prac nad nim w Radzie.

27 Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego: strategia poprawy działania systemu VAT w kontekście rynku wewnętrznego, COM (2000) 348 wersja ostateczna, Załącznik, pkt 2.1.

28 Nawet gdyby przyniósł, to został on wydany po zająciu okoliczności istotnych dla pytań przedstawionych Trybunałowi w niniejszych sprawach.

29 Jak stwierdził Komitet Ekonomiczno-Społeczny: „Państwa członkowskie należy oskarżać o to, że idea, której zasady przyjęto trzydzieści trzy lata temu, w dalszym ciągu wydaje się tak samo daleka od realizacji, jak była wtedy. Historia przepisów dotyczących podatku VAT w Europie to pasmo porażek, nie po stronie Komisji, która działała z godną pochwałą wytrwałością, i dokładając niesłabnących wysiłków, aby ruszyć sytuację naprzód, lecz po stronie państw członkowskich, które stale te wysiłki udaremniały”. [Opinia Komitetu Ekonomiczno-Społecznego na temat „Strategii poprawy działania systemu VAT w kontekście rynku wewnętrznego” (Dz.U. 2001, C 193, str. 45)].

30 Zobacz pkt 44 i przywołane tam orzecznictwo. Zobacz ostatnio wyrok Trybunału z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-13/06 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. str. I-11563, pkt. 9.

31 Zobacz pkt 45 i przywołane tam orzecznictwo. Zobacz ostatnio ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Eurodental, pkt 43.

„nauczania prywatnego przez nauczycieli” z art. 13 część A ust. 1 lit. j)). Podobnie W. Haderer nie jest podmiotem „określonym przez zainteresowane państwo członkowskie” jako mający podobne cele w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) (choć nie można stwierdzić, że osoba fizyczna nigdy nie będzie mogła być określona jako tego rodzaju podmiot³²).

39. Jednak poza tymi różnicami można doszukać się podobieństw.

40. Biorąc pod uwagę systematykę omawianych przepisów, oba zwolnienia powinny być przedmiotem jak najbardziej spójnej wykładni. Nie tylko należą one do tej samej szerszej kategorii zwolnień w interesie publicznym, lecz również mieszczą się w tej samej węższej kategorii nauczania i edukacji. Można twierdzić, że lit. i) oraz j) mają na celu uregulowanie, w sposób uzupełniający, wszystkich zwolnień w tej dziedzinie³³.

41. Przechodząc do bardziej szczegółowych rozważań, należy zauważyć, że potencjalną przeszkodą dla zwolnienia od podatku jest w obu przypadkach obecność pośredniczącej instytucji edukacyjnej. Jeśli ci sami nauczyciele z Horizon College uczyliby tych samych studentów w ramach własnej działalności Horizon College, zwolnienie nie budziłoby wątpliwości. Okoliczność, że uczyli oni w ramach oddelegowania do innej szkoły, takie wątpliwości rodzi. To samo odnosi się do W. Haderera. Gdyby uczył prywatnie i bezpośrednio studentów w prywatnych lokalach (należących do niego samego lub do nich), problem by nie powstał. Okoliczność, że nauczanie prowadzone było w ramach centrów kształcenia dla dorosłych, stwarza problem.

42. Z tej perspektywy, w celu dokonania spójnej wykładni, istotne wydaje mi się rozważenie przede wszystkim, w obu przypadkach, charakteru świadczonych usług i ich odbiorcy. Następnie zbadam niektóre pozostałe kwestie charakterystyczne dla każdej sprawy.

Charakter i odbiorcy świadczonych usług

43. Na podstawie okoliczności faktycznych opisanych w postanowieniach odsyłających można by przyjąć, że zarówno Horizon College, jak i W. Haderer świadczyli usługi jedynie na rzecz instytucji pośredniczących, a nie na rzecz uczniów i studentów tychże instytucji. Uczniowie i studenci pozostawali w stosunkach umownych lub podobnych tylko z instytucją pośredniczącą. Umowy o oddelegowaniu zawierane przez Horizon College stanowiły, że instytucja pośrednicząca nadzorowała nauczanie prowadzone przez oddelegowanych nauczycieli i brała za nie odpowiedzialność. W sprawie W. Haderera nie zostało sprecyzowane na ile centra kształcenia sprawowały kontrolę nad prowadzonym przez niego nauczaniem, lecz na podstawie opisanych ustaleń dotyczących wynagrodzenia wydaje się nie budzić wątpliwości, że uczniowie płacili za jego usługi na rzecz centrum, dokładnie tak samo, jakby był w nim zatrudniony, a zatem wszelkie roszczenia dotyczące jakości tych usług mogłyby podnosić tylko wobec centrum.

44. Zgodnie z powyższą analizą usługi edukacyjne były świadczone uczniom i studentom przez instytucje pośredniczące, mimo że nauczanie było prowadzone konkretnie przez pracowników Horizon College oraz przez W. Haderera. Natomiast usługi świadczone przez Horizon College i przez W. Haderera instytucjom pośredniczącym nie polegały na edukacji ani nauczaniu jako takim, ponieważ odbiorcami usług edukacyjnych i nauczania byli uczniowie i studenci, a nie instytucje. Usługi te polegały raczej na oddaniu do dyspozycji osób (personelu lub samego siebie w przypadku W. Haderera) w celu umożliwienia instytucjom pośredniczącym zapewnienie swoim uczniom i studentom edukacji lub nauczania.

32 Porównaj wyrok Trybunału z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis-Griffioen Rec. str. I-2341, oraz wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, zwłaszcza pkt 14–19.

33 Porównaj wyrok Trybunału z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 36, w odniesieniu do różnych rodzajów opieki medycznej zwolnionych zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c).

45. W konsekwencji tego rodzaju usługi nie mogły podlegać zwolnieniu jako „edukacja” bądź „nauczanie” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) oraz j).

46. Komisja proponuje inne rozumowanie, które rozróżnia obie powyższe sytuacje.

47. Jej zdaniem usługi świadczone przez Horizon College polegały na zapewnieniu personelu instytucjom pośredniczącym. Nie są to usługi objęte zakresem art. 13 część A ust. 1 lit. i) ani też jakiegokolwiek innego zwolnienia od podatku³⁴. Działalność W. Haderera można natomiast zakwalifikować jako świadczenie usług nauczania w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j), ponieważ rzeczywiście osobiście prowadził on nauczanie. Osoba odbiorcy usług nie jest określona w opisie omawianego zwolnienia, tak jak ma to miejsce w przypadku niektórych innych zwolnień. Nie ma to więc z tego punktu widzenia znaczenia. Omawiane przepisy mają zasadniczo na celu objęcie w sposób wzajemnie się uzupełniający całego zakresu zwolnień dotyczących działalności edukacyjnej: art. 13 część A lit. i) w odniesieniu do osób prawnych, art. 13 ust. 1 lit. j) – w odniesieniu do osób fizycznych.

48. Jeśli chodzi o sytuację Horizon College, to rozumowanie Komisji dzielą co do zasady rządy grecki i rząd niemiecki. Jednak Horizon College popodkreśla cel, jakim jest utrzymywanie na tym samym poziomie kosztów usług publicznych i charytatywnych³⁵. Twierdzi on, że koszt ten ponoszony jest ostatecznie przez podatnika i że usługi nauczania jako takie świadczone są bezpośrednio na rzecz studentów przez nauczycieli, a nie przez instytucję, która ich zatrudnia. Instytucja pośrednicząca nie byłaby zdolna do wykonywania swoich statutowych obowiązków wobec studentów bez nauczycieli Horizon College. Skoro nauczyciele świadczą usługi edukacyjne na rzecz studentów, niezależnie od tego, czy są zatrudnieni przez instytucję, w której nauczają, czy przez inną instytucję, która ich oddelegowuje, usługa w postaci oddelegowania nauczycieli objęta jest zakresem „edukacji” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i).

49. Jeśli jednak o mnie chodzi, to w tej kwestii zgadzam się z rządem greckim, rządem niemieckim i Komisją. W przypadku gdy jedna instytucja edukacyjna udostępnia nauczycieli innej tego typu jednostce, w której następnie uczą oni jej studentów według jej wskazówek i na jej odpowiedzialność, to usługa świadczona przez tę pierwszą instytucję nie stanowi „edukacji”, lecz udostępnienie personelu nauczycielskiego. Jak na to wskazała Komisja podczas rozprawy, usługi w postaci „edukacji, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych” świadczone uczniom lub studentom instytucji edukacyjnej nie są tylko usługami samych nauczycieli, świadczonymi dzięki ich własnej wiedzy i umiejętnościom. Obejmują one bowiem cały zespół udogodnień, materiałów edukacyjnych, zasobów technicznych, polityki edukacyjnej oraz infrastruktury organizacyjnej instytucji edukacyjnej, w której owi nauczyciele pracują.

50. Istotnie paradoksalne może wydawać się, że w przypadku gdy dostawca lub usługodawca poprzestaje jedynie na odzyskaniu dokładnego kosztu leżącego w zakresie pozostającym poza systemem podatku VAT (to znaczy wynagrodzeń płaconych pracownikom), nie przysparzając żadnej wartości dodanej, transakcja taka powinna być opodatkowana podatkiem „od wartości dodanej”. Jednakże, jak to zostało pokazane, zwolnienie od podatku VAT nie zapewnia zwolnienia od paradoksu. Ponadto wiele lub nawet większość podmiotów dokonujących transakcji podlegających opodatkowaniu ponosi koszty wypłat wynagrodzenia pracowników, których nie może odliczyć lub ignorować przy

³⁴ Chociaż Komisja nie wymienia konkretnie lit. k), cytowanej w pkt 6 wyżej, w której jest mowa o jedynym przypadku zwolnienia usług zapewniania personelu, to wydaje się jasne, że omawiane oddelegowanie nie spełnia warunku dokonania przez instytucję religijną i filozoficzną lub w celu zapewnienia opieki duchowej.

³⁵ Poza wyrokiem Trybunału z 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, oraz ww. w pkt 32 powyżej wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, Horizon College przywołuje ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie Ambulanter Pflegedienst Kügler, pkt 29, oraz wyrok Trybunału z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf Club, Rec. str. I-3293, pkt 19.

obliczaniu należnego podatku VAT, zatem nie byłoby słuszne, gdyby mogły tego dokonywać podmioty zajmujące się zapewnianiem personelu. Z kolei wiele lub nawet większość z tych podmiotów prowadzi działalność nastawioną na zysk w warunkach konkurencji, zatem nie byłoby słuszne, gdyby zwolnienie dotyczyło tylko tych, którzy nie działają dla zysku.

51. Jednakże trudniej jest mi zgodzić się z oceną Komisji w odniesieniu do sytuacji W. Haderera, chociaż wołałabym, aby była ona prawidłowa.

52. Po pierwsze, wydaje mi się, że omawiana sytuacja wyłączona jest z zakresu art. 13 część A ust. 1 lit. j) zgodnie z jego dosłownym brzmieniem, być może z wyjątkiem jego wersji niemieckiej, co mogło stanowić przyczynę wydania postanowienia odsyłającego.

53. Niewykluczone, że w języku niemieckim wyrażenie „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” można interpretować jako odnoszące się do nauczania prowadzonego przez nauczyciela, który nie jest pracownikiem instytucji edukacyjnej.

54. Jednak we wszystkich pozostałych językach, w których szósta dyrektywa została pierwotnie przyjęta, usługa ta opisana jest w sposób niebudzący wątpliwości jako nauczanie prywatne³⁶, i ta definicja musi moim zdaniem przeważać nad tylko częściowo odmiennym sformułowaniem w jednej z wersji językowej.

55. Najbardziej typową sytuacją przychodząca na myśl jest bez wątpienia udzielanie indywidualnych lekcji przez nauczyciela w jego domu bądź w domu ucznia. Przyjmuję niemniej jednak, że nauczanie grup osób może wchodzić w zakres tego pojęcia, że nie musi istnieć stosunek umowny pomiędzy nauczycielem a indywidualnym uczniem (jak wskazała Komisja umowa, może być równie dobrze zawarta z rodzicami ucznia) oraz że rodzaj lokalu, w którym odbywa się nauczanie, nie ma charakteru decydującego.

56. Nie wydaje mi się jednak, że nauczanie klasy uczniów pod egidą instytucji edukacyjnej, zorganizowane przez tę instytucję w jej lokalach i na jej odpowiedzialność, może mieścić się w zakresie omawianego sformułowania, w szczególności gdy wszelkie uzgodnienia, w tym finansowe, dokonywane są przez instytucję edukacyjną niezależnie, po pierwsze, ze studentami, a po drugie, z nauczycielem. Jak twierdzi rząd włoski, pojęcie nauczania prywatnego w jego zwyczajnym rozumieniu po prostu nie może obejmować tego typu układu³⁷.

57. Jeśli chodzi o twierdzenie Komisji, zgodnie z którym art. 13 część A ust. 1 lit. j) powinien być interpretowany jako mający na celu objęcie wszelkich przypadków nauczania uczniów lub studentów przez indywidualnych nauczycieli, które nie są objęte lit. i), niezależnie od tego, czy nauczanie to prowadzone jest w ramach stosunków prywatnych, czy w instytucji edukacyjnej, to nie wydaje mi się, by mogło one znaleźć oparcie w brzmieniu tych przepisów lub w pracach przygotowawczych nad nimi.

36 „[P]rivattimer givet af undervisere” po duńsku; „privelessen die particulier door docenten worden gegeven” po niderlandzku; „tuition given privately by teachers” po angielsku; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants” po francusku; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale” po włosku.

37 Zobacz również wyrok francuskiej Conseil d'État (Rady Stanu) z dnia 26 stycznia 2000 r. w sprawie 169 626 [*Revue de droit fiscal* nr 47 (2000), str. 1553], a w szczególności opinię M. Bergeraulta, commissaire du gouvernement.

58. W pierwotnej propozycji szóstej dyrektywy³⁸ zwolnienie edukacji określone było następująco:

„świadczenie usług i pomocnicza względem nich dostawa towarów, mające cel edukacyjny lub bezpośrednio związane z edukacją lub szkoleniem zawodowym lub zmianą kwalifikacji zawodowych, dokonywane przez:

- podmioty prawa publicznego;
- prywatne instytucje edukacyjne działające pod nadzorem właściwych władz publicznych, posiadające zezwolenie na przygotowywanie uczniów lub studentów do ukończenia szkoły lub uniwersytetu lub placówki kształcenia zawodowego, uznanej lub zatwierdzonej przez państwo”.

59. Sformułowanie to, chociaż różni się od ostatecznego brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. i), wydaje się obejmować zasadniczo ten sam zakres i w sposób wyraźny ma również na celu zwolnienie edukacji publicznej i zatwierdzonej przez państwo, przy jednoczesnym opodatkowaniu usług edukacyjnych w sektorze prywatnym.

60. W pierwotnej propozycji brak było odpowiednika obecnej lit. j). Przepis ten dodany został do dyrektywy na stosunkowo późnym etapie, bez żadnych (istniejących na piśmie) komentarzy, a zatem „nie jest obciążony dającą się wykazać historią legislacyjną”³⁹.

61. Aby zwolnić usługi niezależnych nauczycieli, jak tego chce Komisja, stosunkowo prostą sprawą byłoby wstawienie wzmianki o tego rodzaju nauczycielach w lit. i). Okoliczność, że tak się nie stało, nie ma sama w sobie decydującego znaczenia, lecz różnice w sformułowaniach użytych w lit. i) oraz lit. j) sugerują, że ten ostatni przepis (odnoszący się wyłącznie do nauczania prywatnego obejmującego edukację szkolną i uniwersytecką, a nie do szkolenia zawodowego lub zmiany kwalifikacji zawodowych, oraz nie dotyczący dostaw towarów ściśle z taką działalnością związanych) miał stanowić ograniczony wyjątek od zasady opodatkowania wszelkich usług edukacyjnych nieobjętych zakresem lit. i). W tych okolicznościach jestem zdania, że w interesie jasnej, niebudzącej wątpliwości i jednolitej wykładni przepis ten powinien być interpretowany zgodnie z jego brzmieniem, a nie jako dodatek do lit. i).

62. Zdaję sobie sprawę, że wniosek, do którego tutaj dochodzę, może wydawać się nie całkiem satysfakcjonujący. Zwolnienie od podatku VAT usług nauczania, w przypadku gdy świadczone są one przez nauczyciela bezpośrednio uczniom lub studentom albo w ramach zatrudnienia w szkole, a nie w przypadku gdy nauczyciel w ramach wykonywania samodzielnej działalności zawiera ze szkołą umowę o świadczenie usług nauczania jej uczniów lub studentów, wydaje się absurdalne, szczególnie jeśli uwzględni się cel, jakim jest neutrudnianie dostępu do edukacji przez zwiększanie jej kosztów o podatek VAT. Można twierdzić, że tego rodzaju sytuacja, w której znajduje się W. Haderer, nie powinna znajdować się w próżni prawnej pomiędzy dwoma przepisami, które wydają się mieć na celu jej uregulowanie. Ponadto obciążenie W. Haderera podatkiem, którego ciężar – jeśli w ogóle – powinien być ponoszony przez zatrudniające go centra kształcenia dla dorosłych, wydawałoby się niesprawiedliwe.

63. Jednakże przeciwko tym zarzutom można podnieść kilka argumentów.

64. Wskazałam już, że lista zwolnień od podatku zawarta w art. 13 część A ust. 1 nie ma niestety charakteru systematycznego, a zatem wnioski co do intencji prawodawcy dotyczących jednego zwolnienia nie zawsze mogą być opierane na intencjach prawodawcy dotyczących innego. Lecz jeżeli zamiarem prawodawcy nie było zwolnienie od podatku udostępniania personelu nauczycielskiego

³⁸ Przywołanej w przypisie 26; art. 14 część A ust. 1 lit. i) propozycji.

³⁹ B. Terra i J. Kajus *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), tom A, str. 604 i 605.

instytucji edukacyjnej, jako „edukacji, kształcenia zawodowego lub zmiany kwalifikacji zawodowych”, to nie ma od razu powodu przypuszczać, że świadczenie indywidualnych usług nauczania na rzecz takiej instytucji miało być zwolnione, jako „nauczanie”. Jeśli taki był zamiar prawodawcy, to wydaje mi się, że konieczne byłoby jaśniejsze sformułowanie tych zwolnień.

65. Ponadto z praktycznego punktu widzenia wydaje mi się, że ten rodzaj umowy zawartej przez osoby znajdujące się w sytuacji takiej jak W. Haderer stanowi alternatywę (z różnych powodów) umowy o pracę z daną instytucją edukacyjną, a nie alternatywę prywatnej umowy z poszczególnymi uczniami lub studentami. W tym drugim przypadku można by w istocie uznać, że instytucja edukacyjna świadczy usługi na rzecz nauczyciela, a nie odwrotnie. Jednakże wydaje mi się, że za to samo wynagrodzenie netto i za te same korzyści umowa o pracę mogłaby dla instytucji edukacyjnej wiązać się z większymi kosztami (jeśli chodzi o składki na ubezpieczenie społeczne i inne obciążenia lub liczne inne zobowiązania ciążyące na pracodawcach wobec ich pracowników) niż umowa z niezależnym usługodawcą niebędącym podatnikiem VAT.

66. W takim przypadku opodatkowanie świadczenia usług podatkiem VAT nie musiałoby koniecznie zwiększyć kosztów edukacji w większym stopniu niż zawarcie bardziej powszechnej umowy o pracę. O ile należy mieć na uwadze cel w postaci niezwiększania kosztów dostępu do edukacji⁴⁰, o tyle musi być on rozważany w kontekście innych celów, związanych ze zwalczaniem możliwości unikania kosztów uzasadnionej opieki społecznej. Ostatecznie kwestia, czy pożądanym jest posługiwanie się niezależnymi (pod)wykonawcami, w miejsce pracowników zatrudnionych na podstawie umów o pracę nie powinna być rozstrzygana – w taki czy inny sposób – przez stosowanie bądź niestosowanie zwolnienia od podatku VAT, którego głównym celem jest zniesienie spoczywającego na konsumentach obciążenia związanego z określonymi usługami uznawanymi za leżące w interesie ogólnym.

67. Chociaż z całą pewnością niekorzystne byłoby, gdyby W. Haderer miał ponosić ciężar, który nie powinien być na niego nałożony, rolą Trybunału nie jest przesądzanie o wyniku postępowań krajowych, lecz interpretowanie prawa wspólnotowego tak, jak powinno być ono stosowane powszechnie. Być może W. Haderer będzie jeszcze w stanie – nawet na obecnym etapie, ze skutkiem wstecznym – przenieść na instytucje edukacyjne, w których pracował, ciężar podatku VAT, który powinien być doliczać do ceny swych usług.

68. W świetle powyższych rozważań jestem zdania, że udostępnianie personelu nauczycielskiego w sposób, w jaki dokonywał tego Horizon College, nie powinno być uznawane za „edukację” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, a usługi nauczania, takie jak świadczone przez W. Haderera, nie powinny być uznawane za „nauczanie prywatne przez nauczycieli” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. j).

69. Zajmę się teraz pozostałymi pytaniami dotyczącymi konkretnych zagadnień w ramach każdej z obu omawianych spraw.

Sprawa C-434/05 Horizon College: usługi i dostawy towarów ściśle związane z edukacją

70. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) zwalnia nie tylko edukację i szkolenia zawodowe, lecz również świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z taką działalnością związane. Trybunał określił tego rodzaju pomocniczą usługę jako taką, która „nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na lepszych warunkach z usługi głównej”⁴¹.

⁴⁰ Należy jednak przypomnieć, że w przypadku zwolnienia edukacji prowadzonej przez instytucję, w której nauczyciele, tacy jak W. Haderer, świadczą usługi, jej koszty zawierają już podatek VAT niepodlegający odzyskaniu, naliczony w związku z różnymi transakcjami (w tym dotyczącymi wyposażenia i materiałów naukowych, takich jak na przykład glina garncarska), lecz zgodnie z celem art. 13 część A ewentualny zysk osiągnięty przez tę instytucję nie będzie podlegał podatkowi VAT.

⁴¹ Zobacz wyrok Trybunału z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 19 i przywołane tam orzecznictwo.

71. Horizon College oraz Komisja twierdzą, że zapewnianie personelu nauczycielskiego przez jedną instytucję edukacyjną innej takiej instytucji stanowi co do zasady świadczenie usługi ściśle związanej z edukacją. Jeżeli uczniowie lub studenci pobierają naukę w instytucji edukacyjnej, w której przejściowo brakuje wykwalifikowanych nauczycieli lub wykładowców, to oddelegowanie wykwalifikowanego personelu przez inną tego rodzaju instytucję umożliwi korzystanie z edukacji lub szkoleń na lepszych warunkach.

72. Ten pogląd od razu wydaje się, z punktu widzenia zasad zdrowego rozsądku, tak oczywiście prawidłowy, że mógłby go obalić tylko bardzo przekonujący argument. Rząd grecki oraz rząd niderlandzki, które twierdzą, że zapewnianie personelu przez Horizon College nie podlega zwolnieniu na tej podstawie prawnej, przedstawiły argumenty na poparcie swojej tezy, lecz nie uważam ich za wystarczająco przekonujące.

73. Rządy te podnoszą, że zastosowanie zwolnienia jest wykluczone, ponieważ omawiana usługa (zapewnianie personelu nauczycielskiego przez Horizon College) nie jest świadczona odbiorcom usług edukacyjnych lub usług szkolenia zawodowego (uczniom lub studentom), lecz podmiotowi świadczącemu owe usługi główne (innej instytucji edukacyjnej). Rząd niderlandzki dodaje, że zapewnianie personelu nie jest związane ze świadczeniem usług edukacyjnych lub szkoleniowych przez Horizon College własnym uczniom i studentom. Zapewnienie personelu nie jest zatem „ściśle związane” ani z usługą główną podlegającą zwolnieniu, świadczoną uczniom lub studentom innej instytucji edukacyjnej, ani z główną, podlegającą zwolnieniu, działalnością Horizon College.

74. Zwłaszcza rząd niderlandzki przytacza kilka wyroków⁴² na poparcie twierdzenia, zgodnie z którym, zasadniczo, świadczenie może być uznane za „ściśle związane”, jeżeli dokonywane jest w ramach tego samego stosunku pomiędzy świadczeniodawcą a odbiorcą podlegającego zwolnieniu świadczenia głównego. Jednak nie wydaje się, by w którejkolwiek z tych spraw Trybunał oparł swoje rozumowanie na takim kryterium. Na przykład w wyroku w sprawie Card Protection Plan Trybunał nie badał nawet kwestii istnienia „usługi związanej”⁴³, a w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, w której obie usługi (kształcenie uniwersyteckie i działalność badawcza prowadzone przez uniwersytety odpłatnie) świadczone były bezspornie na rzecz różnych odbiorców, oparł mimo to swe rozumowanie na okoliczności, że działalność badawcza w żaden sposób nie była konieczna dla świadczenia usług kształcenia⁴⁴,

75. Ponadto w wyroku w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵ Trybunał uznał już co do zasady, że w przypadku gdy organizacja, która świadczy usługi opieki nad dziećmi podlegające zwolnieniu na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. g) lub h) szóstej dyrektywy, alternatywnie oferuje również usługi, działając jako pośrednik pomiędzy innymi podmiotami zajmującymi się opieką nad dziećmi a osobami poszukującymi tego rodzaju usług, to ta odrębna usługa pośrednictwa może być uznana za „ściśle związaną” z opieką nad dziećmi, nawet mimo tego, że organizacja ta wówczas sama nie zapewnia opieki nad dziećmi tym konkretnym odbiorcom.

76. Lecz w tym samym wyroku Trybunał jednoznacznie stwierdził, że aby można było skorzystać ze zwolnienia, konieczne jest spełnienie kilku warunków.

42 Wyrok Trybunału z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96, Rec. str. I-973; ww. w przypisie 35 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji; ww. w przypisie 23 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom; wyrok Trybunału z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Zb.Orz. str. I-1719; ww. w przypisie 41 wyrok w sprawie Ygeia.

43 Zobacz w szczególności pkt 22–24 wyroku.

44 Zobacz w szczególności pkt 48 wyroku.

45 Wyrok Trybunału z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04, Zb.Orz. str. I-1385.

77. W tych okolicznościach należy wspomnieć o twierdzeniu rządu greckiego, zgodnie z którym zapewnianie personelu przez Horizon College musi być uznane za podlegające opodatkowaniu, ponieważ Trybunał nie dysponuje wystarczającymi informacjami, by ustalić, że kwalifikuje się ono jako usługa zwolniona od podatku.

78. Jednakże do Trybunału zwrócono się z pytaniem, „czy oddelegowanie nauczyciela, za wynagrodzeniem, do instytucji edukacyjnej, w której prowadziłby on tymczasowo nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności”, może być *co do zasady* uznane za usługę ściśle związaną z edukacją w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. i). Opisana tu usługa może być moim zdaniem w ten sposób traktowana. Ostatecznie będzie ona za taką *rzeczywiście* uznana, jeśli spełni kilka warunków, co stanowi kwestię, którą musi rozstrzygnąć sąd krajowy. Okoliczność, że Trybunał nie dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do zajęcia stanowiska, nie uprawnia go do orzeczenia, że omawiana usługa nie podlega zwolnieniu, ani też nie uniemożliwia mu sformułowania wskazówek co do oceny warunków, które mają być spełnione.

79. Warunki te wynikają z brzmienia samej szóstej dyrektywy, z uwzględnieniem wyjaśnień dokonanych w wyroku w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Po pierwsze, skoro usługa główna, z którą omawiane świadczenie jest ściśle związane, stanowi usługę edukacyjną świadczoną nie przez Horizon College, lecz przez instytucję pośredniczącą, owa usługa edukacyjna sama musi spełniać warunki do objęcia jej zwolnieniem na gruncie art. 13 część A ust. 1 lit. i)⁴⁶. W szczególności musi ona stanowić „edukację dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmianę kwalifikacji zawodowych” i musi być świadczona „przez instytucje [podmioty] prawa publicznego, którym te zadania są powierzone, lub przez inne organizacje [podmioty] określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele”.

81. Po drugie, zapewnianie personelu musi być „konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu”, zgodnie z brzmieniem art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze. Oznacza to – posługując się sformułowaniem z wyroku w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁷ – że usługa ta musi być tego rodzaju lub tej jakości, iż instytucja pośrednicząca nie mogłaby zapewnić usługi o takiej samej wartości bez personelu nauczycielskiego oddelegowanego z Horizon College.

82. W tym zakresie, jak to zostało wskazane przez rząd niderlandzki, sąd krajowy musi określić, czy agencja pośrednictwa pracy lub inny podmiot zajmujący się zapewnianiem personelu (którego usługi opodatkowane są podatkiem VAT) mógł świadczyć usługę o tej samej wartości. Na przykład może okazać się, że obowiązujące w Horizon College procedury zatrudniania i szkolenia pracowników gwarantują wyjątkowo wysoki poziom personelu nauczycielskiego albo że raczej agencja zasadniczo będzie w stanie zapewnić pracowników tymczasowych w bardzo krótkim terminie. To właśnie tego rodzaju czynniki – jak również wszystkie pozostałe, dotyczące jakości świadczonej usługi – muszą być przedmiotem oceny dokonanej przez właściwy sąd.

83. Po trzecie, zgodnie z art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret drugie głównym celem nie może być osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem VAT. W tym zakresie, jak wskazał rząd niderlandzki, niewystarczające może być ustalenie, że Horizon College nie pobierał opłaty przekraczającej wysokość kosztów wynagrodzeń oraz innych wydatków związanych z zatrudnieniem oddelegowanych nauczycieli. Gdyby Horizon College nie udostępniał nauczycieli innym instytucjom edukacyjnym zapewne musiałby mimo to płacić im wynagrodzenie. Trybunał nie posiada żadnych informacji, czy nauczyciele ci byli zatrudnieni w Horizon College

⁴⁶ Zobacz wyrok w sprawie Stichting Kinderopvang Enschede, pkt 21–23 oraz sentencja.

⁴⁷ Zobacz pkt 25–28 oraz sentencja.

w niepełnym wymiarze i oddelegowywani gdzie indziej w celu uzupełnienia tygodniowego wymiaru czasu pracy, czy też w tych okresach świadczenie przez nich pracy w Horizon College nie było po prostu wymagane. W każdym razie transakcja przynosiła dodatkowy przychód (a przez to, w ogólnym rozliczeniu, dodatkowy dochód lub mniejszą stratę), nawet jeśli nie był osiąganym żaden konkretny dochód ponad wysokość kosztów zatrudnienia omawianych pracowników. Konieczne mogą okazać się dalsze ustalenia faktyczne w celu stwierdzenia, czy był to główny cel umów o oddelegowaniu pracowników, czy też ich uboczny skutek.

84. Po czwarte należy zauważyć, że na podstawie art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy państwa członkowskie uprawnione są do uzależnienia zwolnienia od podatku od innych warunków⁴⁸. W niniejszym postępowaniu nie wspomniano o wprowadzeniu tego rodzaju dodatkowych warunków, można więc przypuszczać, że nie znajdują one zastosowania. Jeśli jednak na podstawie powołanego przepisu wprowadzone zostały warunki, sąd krajowy musi oczywiście zbadać, czy zostały one spełnione.

85. Na koniec, odnosząc się do trzeciego pytania Hoge Raad, oczywiście niezbędne jest, aby zapewnianie personelu dokonywane było przez podmiot, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i). Nie wydaje się sporne, że Horizon College jest tego typu podmiotem.

Sprawa C-445/05 Haderer: edukacja szkolna lub uniwersytecka

86. W pisemnych uwagach przedstawionych Trybunałowi pozwany organ podatkowy podniósł zarzut odnoszący się konkretnie do zwolnienia, którego dotyczy sprawa W. Haderera. Organ ten twierdzi, że prowadzone przez niego lekcje garncarstwa, ceramiki oraz „pomoc w zajęciach szkolnych” nie są objęte zakresem pojęcia „edukacji szkolnej lub uniwersyteckiej” w rozumieniu nadanym mu w licznych przepisach krajowych. W szczególności w ich przypadku brak jest z góry określonego programu, który jest charakterystyczną cechą tego rodzaju edukacji.

87. Doszłam już do wniosku, że nauczanie prowadzone przez W. Haderera nie może być w żadnym wypadku uznane za zwolnione od podatku. Jednakże wydaje mi się istotne, aby wyjaśnić, że zwolnienie nie może być wykluczone na podstawie, którą podał organ podatkowy.

88. Sam sąd krajowy jest przekonany, że zakres tego nauczania rzeczywiście odpowiada pojęciu „edukacji szkolnej i uniwersyteckiej” i trudno się z takim twierdzeniem nie zgodzić. Z jednej strony „pomoc w zajęciach szkolnych” z samej definicji należy do tej kategorii. Z drugiej – nauka wytwarzania przedmiotów ceramicznych i garncarskich jest bardzo powszechna w szkołach w całej Europie. Być może nauka ta nie jest najściślejszą działalnością akademicką, niemniej jednak zapewnia ona rozwój umiejętności manualnych i artystycznych, które powszechnie kształcone są w ramach edukacji szkolnej.

89. Pojęciu edukacji szkolnej i uniwersyteckiej w rozumieniu omawianego przepisu należy nadać definicję wspólnotową⁴⁹. Moim zdaniem definicja ta powinna być stosunkowo szeroka. W przeciwnym razie różne rodzaje nauczania prywatnego mającego na celu pomoc dzieciom w zajęciach szkolnych mogłoby zostać opodatkowane podatkiem VAT, wbrew oczywistemu celowi tego zwolnienia. Należy oczywiście rozgraniczyć pomiędzy nauczaniem podlegającym zwolnieniu a zajęciami czysto rekreacyjnymi bez żadnej wartości edukacyjnej, lecz każdy przedmiot lub każde zajęcia, w ramach których powszechnie prowadzone są lekcje w szkołach lub na uniwersytetach, muszą moim zdaniem mieścić się w zakresie zwolnienia od podatku, niezależnie od tego, czy oparte są one o ściśle określony program nauczania.

⁴⁸ Zobacz pkt 6 powyżej.

⁴⁹ Oczywiście istnieje orzecznictwo dotyczące pojęć edukacji i szkoleń w związku z zakazem dyskryminacji przy dostępie do tego rodzaju usług, lecz nie można go w całości przenieść na dziedzinę zwolnień od podatku VAT.

90. Ponadto wydaje się istotne i bezdyskusyjne, aby pojęcie „edukacji szkolnej lub uniwersyteckiej” z art. 13 część A ust. 1 lit. j) było rozumiane tak samo jak pojęcie „szkolnictwa powszechnego i wyższego”, o którym mowa w lit. i) tego przepisu. Gdyby przyjąć argument organu podatkowego, to niektóre rodzaje edukacji i nauki rzeczywiście prowadzonej w publicznych instytucjach edukacyjnych nie mogłyby podlegać zwolnieniu z art. 13 część A ust. 1 lit. i), co wywołałoby bardzo problematyczne skutki.

Wnioski

91. W konsekwencji moim zdaniem na pytania zadane przez Hoge Raad w sprawie C-434/05 Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi:

- Zgodnie z prawidłową wykładnią art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG czasowe udostępnienie nauczyciela innej instytucji edukacyjnej w celu świadczenia przez niego usług nauczania w ramach jej zakresu odpowiedzialności nie stanowi świadczenia usług w zakresie edukacji, szkolenia zawodowego lub zmiany kwalifikacji zawodowych, lecz co do zasady stanowi świadczenie usług ściśle z taką działalnością związanych.
- Aby to świadczenie usług mogło zostać objęte zakresem zwolnienia od podatku VAT na podstawie powyższego przepisu, musi być ono dokonywane przez podmiot, o którym mowa w tym przepisie, oraz musi ono spełniać wymagania wymienione w art. 13 część A ust. 2 lit. b) tej samej dyrektywy, w rozumieniu wynikającym z wyroku Trybunału w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, a także, w odpowiednich przypadkach, wymagania z art. 13 część A ust. 2 lit. a).

92. W sprawie C-445/05 Trybunał moim zdaniem powinien odpowiedzieć na pytania Bundesfinanzhof w następujący sposób:

- Zgodnie z prawidłową wykładnią art. 13 część A ust. 1 lit. j) dyrektywy 77/388/EWG pojęcie nauczania prywatnego przez nauczycieli nie obejmuje sytuacji, w której nauczyciel wykonujący działalność na zasadzie samozatrudnienia zawiera z instytucją edukacyjną umowę w celu prowadzenia nauczania uczniów lub studentów w ramach zajęć organizowanych przez tę instytucję w jej lokalach i w ramach jej zakresu odpowiedzialności, za które wynagrodzenie od uczniów lub studentów otrzymuje owa instytucja, a nie nauczyciel.