



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
JULIANE KOKOTT  
przedstawiona w dniu 21 grudnia 2016 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-699/15**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs  
przeciwko**

**Brockenhurst College**

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo]} —  
Podatek VAT — Zwolnienie na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT — Usługi ściśle związane z kształceniem — Usługi restauracyjne i teatralne świadczone przez instytucję oświatową w ramach edukacji na rzecz płacących osób trzecich

### **I – Wprowadzenie**

1. W niniejszej sprawie Trybunał zajmuje się przepisem o zwolnieniu z podatku VAT zawartym w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup> (zwanej dalej „dyrektywą VAT”). Należy wyjaśnić zakres zwolnienia z podatku, gdyż zwolnienie to obejmuje nie tylko dokładnie wskazane usługi, lecz ponadto zwalnia z podatku VAT świadczenie usług i dostawę towarów „ściśle z taką działalnością związanych” (zwanych dalej „świadczeniami”).

2. Podmiot przyjmujący dyrektywę Unii Europejskiej stosuje tę technikę rozszerzenia zwolnienia z podatku na świadczenia ściśle związane ze świadczeniami zwolnionymi także w związku z innymi zwolnieniami z podatku [na przykład art. 132 ust. 1 lit. b) i n) dyrektywy VAT]. Jednak także w tych wypadkach nadal pojawiają się trudności odgraniczenia świadczeń jeszcze z nimi ściśle związanych od świadczeń, które nie są już ściśle związane. W kwestii tego rozgraniczenia istnieje już pewne orzecznictwo Trybunału. Jednakże do tej pory orzecznictwo to nie musiało zajmować się dokładnie zagadnieniem, czy także świadczenia na rzecz osób zewnętrznych [tj. nie na rzecz nauczanych uczniów (czy też na rzecz innych osób niż leczeni pacjenci) a także nie na rzecz innych zwolnionych z podatku instytucji edukacyjnych<sup>3</sup>], mogą być objęte zwolnieniem. Dotyczy to konstelacji, w których podatnik (na przykład szkoła lub szpital) spełnia na rzecz takich osób trzecich świadczenia, które pozostają w pewnym związku ze świadczeniem, które jest zwolnione z podatku (nauczanie, leczenie szpitalne)<sup>4</sup>.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 — Odnosnie do tej kwestii istnieje jeden wyrok Trybunału – wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — W wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388), zasygnalizowano już takie samo zagadnienie, gdyż Niemcy traktowały działalność badawczą uniwersytetów na rzecz podmiotów trzecich jako transakcję zwolnioną z podatku.

3. Zagadnienie zakresu zwolnienia z podatku takich świadczeń „ściśle z taką działalnością związanych” pojawia się w niniejszej sprawie w związku z „restauracją szkoleniową” bądź „teatrem szkoleniowym” prowadzonymi przez „Brockenhurst College” (zwany dalej „College”). W ramach edukacji praktycznej College świadczy przy pomocy słuchaczy odpłatne usługi restauracyjne bądź usługi teatralne na rzecz osób trzecich i dąży do zakwalifikowania tych przychodów jako wynagrodzenie za świadczenie zwolnione z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. Zagadnienie to może pojawiać się we wszystkich wariantach związanych z edukacją praktyczną. I tak na przykład w Niemczech właściciel szkoły fryzjerskiej próbował uzyskać zwolnienie z podatku dla strzyżenia włosów wykonywanego przez jego uczniów u klientów, którzy płacili za tę usługę jedynie obniżoną cenę<sup>5</sup>. Przy czym problem ten może wystąpić w praktycznie nieograniczonej ilości możliwych konfiguracji. Takie samo zagadnienie pojawiłoby się bowiem również, gdyby – tak jak przedstawiła to Komisja na rozprawie – placówka kształcąca piekarzy pozwoliła swoim uczniom w ramach nauki zawodu na sprzedaż chleba lub bułek lub gdy akademia kształcąca w zakresie sprzątania budynków w ramach nauki zawodu skieruje swoich uczniów do pracy u płacących klientów.

## II – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

4. Niniejsze postępowanie dotyczy okresu obowiązywania dwóch dyrektyw, a mianowicie:

- a) 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. 1997, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) i
- b) dyrektywy VAT,

przy czym odpowiednie przepisy obu dyrektyw są pod względem treści identyczne.

5. Artykuł 131 dyrektywy VAT (poprzednio art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy) stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

6. Rozdział 2 tytułu IX dyrektywy VAT zawiera art. 132 ust. 1 (poprzednio art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy), zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają określone transakcje z podatku, a w szczególności pod lit. i):

„kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie”.

5 — Zobacz wyrok BFH (niemieckiego federalnego trybunału finansowego) z dnia 26 października 1989 r., V R 25/84, BStBl. II 1990, s. 98, który odmówił uznania zwolnienia z podatku, gdyż usługi fryzjerskie wobec klientów różnią się od świadczenia usługi nauczania ze strony fryzjera na rzecz praktykantów.

7. Artykuł 134 dyrektywy VAT (poprzednio art. 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy) stanowi:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), w następujących przypadkach:

- a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;
- b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

### **B – Prawo krajowe**

8. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego zwolnienia przewidziane w art. 132 dyrektywy VAT zostały transponowane do prawa Zjednoczonego Królestwa na mocy art. 31 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), który stanowi, że świadczenie usług podlega zwolnieniu w przypadku, gdy jest wskazane w załączniku 9 do tej ustawy.

9. Punkty 1 i 4 grupy 6 w części II załącznika 9 do ustawy o podatku VAT z 1994 r. stanowi w zakresie mającym znaczenie w niniejszej sprawie: „1. Świadczenie przez podmiot uprawniony do zwolnienia:

- a) usług w zakresie nauczania;

[...]

- c) usług edukacji zawodowej.

[...]

4. Dostawa towarów lub świadczenie usług (innych niż usługi polegające na przeprowadzaniu egzaminów), które są ściśle związane ze świadczeniem w rozumieniu pkt 1 (świadczenie główne) spełnianym przez podmiot uprawniony do zwolnienia lub na rzecz takiego podmiotu, który spełnia świadczenie główne, pod warunkiem że:

- a) towary lub usługi są dostarczane lub świadczone bezpośrednio na rzecz (odpowiednio) uczniów, studentów lub praktykantów będących odbiorcami świadczenia głównego; oraz
- b) w przypadku gdy świadczenie jest spełniane na rzecz podmiotu uprawnionego do zwolnienia wykonującego świadczenie główne – jest ono spełniane przez inny podmiot uprawniony do zwolnienia”.

10. Pojęcie „podmiotu uprawnionego do zwolnienia” jest zdefiniowane w uwadze 1 do grupy 6 w części II załącznika 9. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego jest bezsporne, że College jest „podmiotem uprawnionym do zwolnienia” w powyższym rozumieniu.

### **III – Spór w postępowaniu głównym**

11. Spór w postępowaniu głównym dotyczy usług gastronomicznych i rozrywkowych świadczonych przez College (tzn. usług świadczonych przez College na rzecz zewnętrznych gości spożywających posiłek w restauracji lub widzów przybyłych na widowisko).

12. Tak jak przedstawił to sąd odsyłający, College prowadzi działalność polegającą na komercyjnym świadczeniu usług nauczania na rzecz swoich studentów i oferuje kursy z zakresu gastronomii i hotelarstwa oraz sztuk widowiskowych.

13. W celu umożliwienia słuchaczom przyjętym na kurs z zakresu gastronomii i hotelarstwa opanowania umiejętności w warunkach zbliżonych do występujących w praktyce College prowadzi restaurację szkoleniową. Wszystkie funkcje gastronomiczne restauracji realizowane są przez studentów College, pod nadzorem osób prowadzących zajęcia. Osoby zewnętrzne (publiczność odwiedzająca restaurację) spożywają tam posiłki i płacą za nie cenę wynoszącą około 80% kosztów tych posiłków.

14. W podobny sposób College organizuje w ramach kursu z zakresu sztuk widowiskowych – również przez studentów danych kursów – płatne koncerty i przedstawienia, aby umożliwić studentom przyjętym na te kursy nabycie praktycznego doświadczenia.

15. Restauracja szkoleniowa jest przystosowana do potrzeb edukacyjnych studentów uczestniczących w kursach z zakresu gastronomii i hotelarstwa. Restauracja jest zarazem wykorzystywana jako pomieszczenie, w którym odbywa się nauczanie.

16. Restauracja nie jest miejscem publicznie dostępnym. College prowadzi bazę danych lokalnych grup i osób fizycznych potencjalnie zainteresowanych wizytą w restauracji. Są one informowane o wydarzeniach organizowanych przez College za pomocą newslettera stworzonego przez wydział hotelarstwa.

17. Jeśli chodzi o restaurację szkoleniową, College wymaga kompletu gości (posiłki dla od 30 do 40 osób) dla dwóch tur w tym samym dniu, z których każda obsługiwana jest przez inną grupę słuchaczy, tak aby studenci mogli czerpać maksymalne korzyści ze swej aktywności. Jeśli warunki te nie są spełnione, usługi restauracyjne nie są świadczone.

18. Dla studentów kursu z zakresu sztuk widowiskowych przygotowywanie i udział w koncertach oraz spektaklach pełnią podobną rolę jak restauracja szkoleniowa.

19. Także podczas występów grupa widzów jest dobrana w ten sposób, że składa się zazwyczaj z przyjaciół i członków rodzin studentów lub z osób zarejestrowanych w prowadzonej przez College bazie danych.

20. Osoby odwiedzające restaurację szkoleniową lub uczestniczące w widowisku mają świadomość, że płacą niższą cenę za posiłek lub widowisko, które zostaną przygotowane lub zaprezentowane w ramach programu kształcenia studentów.

21. Nauczanie praktyczne zostało opracowane jako element kursów, a studenci uwzględniają tę okoliczność w momencie zapisywania się na dany kierunek zawodowy. Gdyby nauczanie praktyczne nie obejmowało serwowania posiłków i występowania w widowiskach teatralnych i koncertach, słuchacze nie mogliby osiągnąć pełnych korzyści z uczestnictwa w kursach. Studenci świadczą swoje usługi w ramach swoich kursów. Zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego stanowi to istotny element ich nauczania.

22. Pomiędzy stronami nie ma sporu co do tego, że osiągnięcie dodatkowych przychodów dla College'u poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych nie jest głównym celem świadczonych usług restauracyjnych i rozrywkowych.

23. W swoim orzeczeniu z dnia 5 listopada 2012 r. First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji, Zjednoczone Królestwo) stwierdził, że świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych przez College na rzecz publiczności jest zwolnione z podatku VAT na mocy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jako świadczenie usług ściśle związanych z kształceniem.

24. W postępowaniu odwoławczym na wniosek Commissioners, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [wyższy sąd (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] w swoim orzeczeniu z dnia 30 stycznia 2014 r. podtrzymał orzeczenie First-tier Tribunal. W postępowaniu odwoławczym na wniosek Commissioners, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i wszcząć postępowanie w sprawie wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

#### IV – Postępowanie przed Trybunałem

25. W związku z tym rozpatrujący sprawę Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny)] w dniu 24 grudnia 2015 r. przedłożył Trybunałowi zgodnie z art. 267 TFUE następujące pytania do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym:

- „1) W kontekście art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT – czy świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych przez instytucję edukacyjną na rzecz osób z zewnątrz płacących za te usługi (niebędących odbiorcami świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia) jest »ściśle związane« ze świadczeniem usług edukacyjnych w okolicznościach, w których w świadczenie tych usług zaangażowani są słuchacze (będący odbiorcami świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia) w toku kształcenia, a samo ich świadczenie stanowi istotny element ich kształcenia?
- 2) Czy dla ustalenia, czy świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jako świadczenie usług »ściśle związanych« ze świadczeniem usług edukacyjnych:
  - a) istotne jest, że słuchacze w większym stopniu korzystają z faktu zaangażowania w świadczenie danych usług niż z samego przedmiotu tych usług?
  - b) istotne jest, że bezpośrednimi lub pośrednimi odbiorcami lub konsumentami danych usług nie są słuchacze, ale osoby z zewnątrz, które płacą za nie i które nie są odbiorcami świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia?
  - c) istotne jest, że – z punktu widzenia typowych odbiorców danych usług (tj. osób z zewnątrz, które za nie płacą) – ich świadczenie nie stanowi środka służącego jak najlepszemu skorzystaniu z innych usług, ale stanowi cel sam w sobie?
  - d) istotne jest, że – z punktu widzenia słuchaczy – świadczenie danych usług nie stanowi celu samego w sobie, a uczestnictwo w nim stanowi środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego, tj. usługi kształcenia?
  - e) w jakim zakresie należy uwzględnić zasadę neutralności podatkowej?».

26. Uwagi na piśmie do tych pytań złożyły: College, Zjednoczone Królestwo oraz Komisja. W rozprawie w dniu 10 listopada 2016 r. wzięły udział: College, Zjednoczone Królestwo oraz Komisja.

## V – Ocena prawna

### A – W przedmiocie pytania pierwszego

27. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza ostatecznie do ustalenia, jak należy interpretować przesłankę świadczeń „ściśle związanych” w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. W szczególności dąży do ustalenia, czy mogą być nią objęte również świadczenia spełniane przez instytucję określoną w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT na rzecz osób trzecich. Zagadnienie to pojawia się dla sądu w szczególności ze względu na to, że osoby trzecie otrzymują świadczenia spełniane przez słuchaczy podczas i w ramach nauki zawodu.

28. Trybunał orzekł już w stosunku do art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, że dyrektywa VAT [obecnie art. 132 ust. 1 lit. i)] nie definiuje pojęcia usług „ściśle związanych” z nauczaniem<sup>6</sup>. Niemniej jednak z samego brzmienia tego przepisu wynika, że nie dotyczy on świadczenia usług i dostawy towarów, które nie wykazują żadnego związku z „kształceniem dzieci lub młodzieży, kształceniem powszechnym lub wyższym, kształceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem”.

#### 1. Świadczenie główne, świadczenie pomocnicze i świadczenie ściśle związane

29. Ponadto Trybunał stwierdził, że usługi i dostawy towarów mogą być uznane za „ściśle związane” tylko wtedy, gdy można je traktować także jako świadczenia pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego<sup>7</sup>. Świadczenie może być jednak uważane za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego wyłącznie w wypadku, gdy nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek do uzyskania na najlepszych warunkach świadczenia głównego<sup>8</sup>. Powyższe skłania zaś do wniosku, że odbiorca świadczenia głównego i pomocniczego musi być tą samą osobą, w przeciwnym razie występują dwa samodzielne świadczenia (główne).

30. Taki wniosek nie jest jednak obligatoryjny. Już brzmienie art. 132 ust. 1 lit. i) i art. 134 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, aby uznać, że ściśle związane świadczenia muszą być świadczeniami pomocniczymi o takim charakterze. Niesamodzielne świadczenie pomocnicze już z definicji dzieli los świadczenia głównego (w niniejszym wypadku sposób traktowania „świadczeń edukacyjnych” na gruncie podatku VAT) i jest zatem per se zwolnione z podatku. Odrębne zwolnienie świadczeń ściśle związanych ze świadczeniem zwolnionym z podatku w kilku nielicznych przepisach zwalniających z podatku ma sens jedynie wówczas, gdy podmiot wydający dyrektywę przyjmował, że świadczenia te zgodnie z zasadami ogólnymi są co do zasady opodatkowane, niemniej jednak powinny być także traktowane jako zwolnione z podatku.

31. Poza tym także Trybunał w sprawie Horizon College<sup>9</sup> rozciągnął zwolnienie z podatku z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT na świadczenia instytucji oświatowej na rzecz innej instytucji oświatowej (a tym samym nie na świadczenia spełniane bezpośrednio na rzecz uczniów). W sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club<sup>10</sup> Trybunał również w konsekwencji rozciągnął zwolnienie podatkowe z art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT – które ma jednak trochę inne brzmienie – na świadczenia na rzecz osób trzecich (tj. na rzecz osób nieuprawiających sportu).

6 — Wyroki: z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 46); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 27).

7 — Wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 28); z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 34, 35); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 17, 18); z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 27 i nast.).

8 — Wyroki: z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 24, 25); z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 34); z dnia 1 grudnia 2005 r., Ygeia (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 19).

9 — Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

32. W art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT przyjmuje się zatem, że „ściśle związane” świadczenie nie jest jedynie niesamodzielnym świadczeniem pomocniczym, lecz jest samodzielnym świadczeniem (głównym). Niemniej jednak ze względu na okoliczność, iż pozostaje jeszcze w tak ścisłym związku ze zwolnionym z podatku świadczeniem (głównym), jest również (wyjątkowo) objęte zwolnieniem z podatku obowiązującym dla tego świadczenia. Okoliczność ta tłumaczy też, dlaczego art. 134 dyrektywy VAT tylko w tych wypadkach wymaga dodatkowo i wprost, że to per se samodzielne świadczenie główne jest niezbędne dla zwolnionego z podatku świadczenia (głównego).

33. Przy takim rozumieniu świadczenia „ściśle związanego” także świadczenia na rzecz osób zewnętrznych mogą zostać łatwiej objęte zakresem stosowania przepisu regulującego zwolnienie z podatku, niż w wypadku jego rozumienia jako niesamodzielnego świadczenia pomocniczego. Niemniej jednak należy nadal odgraniczyć takie jeszcze „ściśle związane” świadczenia od świadczeń, które nie są już „ściśle związane”. W tym względzie decydujące znaczenie ma ratio legis zwolnienia z podatku.

## ***2. Ratio legis zwolnienia z podatku transakcji ściśle związanych ze „świadczeniami edukacyjnymi”***

34. Ratio legis zwolnienia z podatku wynikającego z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest uniknięcie podwyższenia o VAT kosztów dostępu do świadczeń edukacyjnych dla uczniów, studentów i słuchaczy<sup>11</sup>. Tak jak podkreślały Komisja oraz Zjednoczone Królestwo na rozprawie, pozostaje to prawdopodobnie w związku z tym, że edukacja poszczególnych osób służy nie tylko tym osobom, lecz również dobru publicznemu (zob. nagłówek tytułu IX rozdział 2 dyrektywy VAT).

35. Zwolnienia z podatku zawarte w art. 132 dyrektywy VAT wykluczają odliczenie podatku naliczonego. W związku z tym powodują jedynie częściowe zwolnienie odbiorcy świadczenia. Jego wysokość zależy od (niepodlegającego odliczeniu) obciążenia podatkiem VAT podmiotu spełniającego świadczenie. Jeżeli w niniejszej sprawie świadczenia College’u są opodatkowane, przysługiwałoby mu prawo do odliczenia w stosunku do zakupionych towarów, tak że ceny wobec osób trzecich musiałyby zostać podniesione „jedynie” w odniesieniu do różnicy pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a odliczeniem podatku – by uzyskać dla College’u identyczny wynik gospodarczy<sup>12</sup>.

36. Powyższe wskazuje, że celem zwolnienia z podatku z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT nie jest przyznanie korzyści rzeczonym podatnikom (w niniejszym wypadku „instytucjom edukacyjnym”). Pod względem gospodarczym zwolnienie z podatku powoduje bowiem powstanie korzyści jedynie dla odbiorcy świadczenia, którego obciąża niższy podatek VAT.

37. Jest to zgodne z charakterem podatku VAT jako podatku konsumpcyjnego, który powinien być ponoszony przez konsumenta końcowego i tylko jego obciążać<sup>13</sup>. W tym kontekście trudno uzasadnić zwolnienie świadczeń, które są bezpośrednio konsumowane przez osoby trzecie i są „produkowane” jedynie przy okazji edukacji.

11 — Zobacz wyroki: z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 26); zob. odpowiednio do art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r., Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 23).

12 — Wbrew stanowisku Komisji w wypadku świadczenia usług restauracyjnych za cenę poniżej kosztów własnych nie dochodzi per se do powstania nadwyżki podatku naliczonego, gdyż zakup żywności powinien być w znacznej mierze objęty obniżoną stawką podatkową, co tłumaczy zainteresowanie College’u w uzyskaniu zwolnienia z podatku.

13 — Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21).

38. W związku z wykładnią zwolnień z podatku zawartych w dyrektywie VAT należy uwzględnić ponadto również zasadę neutralności podatkowej. Zasada ta zakazuje między innymi, aby podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru podatku VAT<sup>14</sup>. Z perspektywy konsumenta końcowego (w niniejszym wypadku: osoby trzeciej) dokonanie zróżnicowania pod kątem tego, czy posiłek zostanie spożyty w normalnej restauracji, czy też w restauracji szkoleniowej, nie ma znaczenia dla obciążenia go podatkiem VAT. W obu wypadkach konsument jest obsługiwany i otrzymuje posiłek i w obu wypadkach ponosi opłatę pieniężną za tę konsumpcję. Okoliczność, że w restauracji szkoleniowej ewentualnie występuje dodatkowo wyższy odsetek niedociągnięć – tak jak podkreślało to Zjednoczone Królestwo na rozprawie – jest uwzględniana wyłącznie poprzez wysokość świadczenia wzajemnego (w niniejszej sprawie jedynie 80% kosztów posiłku). Jakość usługi restauracyjnej nie powoduje, że można kwestionować występowanie takiej usługi.

39. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej nie może być właściwe, aby udzielić konsumentowi ulgi w zakresie podatku VAT tylko z tego względu, że jednocześnie odbywa się zwolniona z podatku edukacja innych osób. Dotyczyłoby to również sytuacji, gdyby restauracja szkoleniowa i teatr szkoleniowy były rzeczywiście dostępne jedynie dla ograniczonego kręgu osób tworzących publiczność. Jeżeli występuje działalność gospodarcza w rozumieniu prawa podatku VAT, ograniczenie kręgu klientów jest nieistotne dla właściwego opodatkowania klientów – stanowisko to jest podzielane przez Komisję i Zjednoczone Królestwo. Także świadczenie usług restauracyjnych w tzw. „Membersclubs” przez restauratora stanowi działalność gospodarczą, co do której stosuje się zasadę neutralności. Takie same zasady dotyczą restauracji, która dopuszcza jedynie klientów, których nazwiska zaczynają się na literę „A”. Restauracja ta mimo to konkuruje z każdą inną restauracją, w której początkowe litery nazwisk nie mają znaczenia. Te same zasady obowiązują w niniejszej sprawie, w której należy się uprzednio zarejestrować, aby zostać zaproszonym do lokalu.

## **B – W przedmiocie pytania drugiego lit. a)–d)**

40. Pytanie sądu odsyłającego podzielone na lit. a)–d) zmierza zasadniczo do wyjaśnienia kryteriów odgraniczających, za pomocą których można odróżnić świadczenie, które jest jeszcze ściśle związane, od świadczenia, które nie jest już ściśle związane.

41. W ramach takiego odgraniczenia należy uwzględnić, że zgodnie ze stanowiskiem Trybunału zwolnienia z podatku powinny być interpretowane ściśle, a wykładnia zgodnie z ostatnim orzecznictwem przede wszystkim powinna kierować się ratio legis przepisu<sup>15</sup>. Trybunał stwierdził wprost: „Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanie zwolnień z art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków”<sup>16</sup>.

14 — Wyroki: z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:57, pkt 30); z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).

15 — Wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23); z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 30); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16); z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 25).

16 — Wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23); z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 30); z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16); z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47); z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 25).

42. Nie wystarczy przy tym, że świadczenia na rzecz osób trzecich jedynie optymalizują cel edukacji. Świadczenia te zgodnie z art. 134 dyrektywy VAT muszą być niezbędne dla transakcji, dla których udzielono zwolnienia z podatku. Zgodnie z powyższym Trybunał w wyroku Komisja/Niemcy orzekł, że przeprowadzenie nieodpłatnych przedsięwzięć na rzecz osób zewnętrznych nie jest zwolnione z podatku także wtedy, gdy mogą zostać uznane za bardzo korzystne dla nauczania w szkole wyższej, jednakże nie są nieodzowne do osiągnięcia celu tego nauczania<sup>17</sup>.

43. Istotne jest, czy opodatkowanie takich świadczeń podnosi koszty dostępu do świadczenia zwolnionego z podatku. Przykładem takiej sytuacji jest współdziałanie dwóch przedsiębiorstw bezpośrednio na rzecz odbiorcy końcowego, który ma zostać zwolniony z obciążenia podatkiem VAT, tak jak miało to miejsce w wyroku Horizon College<sup>18</sup>. Wyrok dotyczył współdziałania dwóch instytucji edukacyjnych przy otrzymywaniu świadczeń w sferze, w której powstaje podatek naliczony. Trybunał uznał świadczenia pomiędzy dwiema zwolnionymi z podatku instytucjami edukacyjnymi za zwolnione z podatku, aby uniknąć, by wspierani studenci jedynie z tego powodu zostali obciążeni podatkiem VAT, gdyż usługa edukacyjna nie była świadczona na ich rzecz bezpośrednio, lecz jedynie pośrednio poprzez inną instytucję edukacyjną. Taka konstelacja nie występuje w niniejszej sprawie. W niniejszej sprawie w sferze, w której naliczany jest podatek należny, są świadczone równocześnie odpłatne świadczenia edukacyjne na rzecz studentów oraz odpłatne usługi restauracyjne bądź teatralne na rzecz osób trzecich.

44. Dla przyjęcia świadczenia „ściśle związanego” nie wystarczy bowiem, że świadczenia pojawiają się „jedynie” przy okazji, jako swego rodzaju produkt w ramach zwolnionego z podatku świadczenia i są spełniane na rzecz osób trzecich. Opodatkowanie produktów nie powoduje bowiem w tym wypadku wzrostu kosztów dla wspieranych odbiorców świadczeń (w niniejszej sprawie studentów w zakresie dostępu do świadczeń edukacyjnych)<sup>19</sup>. W niniejszej sprawie opodatkowanie świadczeń podraża „jedynie” dostęp do świadczeń restauracyjnych i teatralnych dla gości restauracji i widzów przedstawienia teatralnego<sup>20</sup>. W konsekwencji nie występuje usługa ściśle związana ze zwolnionym z podatku świadczeniem edukacyjnym.

45. Powyższy wniosek jest w końcu zgodny z konsumpcyjnym charakterem podatku VAT. Jeżeli konsument ma zostać obciążony podatkiem VAT z uwzględnieniem majątku zużytego do konsumpcji, należy najpierw interesować się tym, w jakim celu skorzystał ze swojego majątku. W niniejszej sprawie osoba trzecia ponosi jednak opłatę przede wszystkim i bezpośrednio (tj. w bezpośrednim związku) za jedzenie w restauracji (bądź za widowisko teatralne), a nie za to, że studenci/uczniowie są przygotowywani do zawodu.

## VI – Wnioski

46. Z powyższych względów proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedłożone przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny)] udzielić następujących odpowiedzi:

- 1) Ściśle związanymi transakcjami w rozumieniu art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT są samodzielne świadczenia, których opodatkowanie doprowadziłoby także do podniesienia ceny za świadczenia zasadniczo zwolnione z podatku. Nie są takimi świadczeniami usługi restauracyjne i rozrywkowe świadczone na rzecz osób zaliczających się do płacącej publiczności, które nie są odbiorcami zwolnionego z podatku świadczenia edukacyjnego.

17 — Wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 48).

18 — Wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 — Podwyższenie kosztów można byłoby na przykład przyjąć, gdyby instytucja edukacyjna sprzedawała na rzecz jej uczniów przygotowane we własnym zakresie materiały szkoleniowe.

20 — W tym zakresie można dostrzec wyraźne podobieństwo do wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388).

- 2) Dla odgraniczenia ma znaczenie (i jest niekorzystne dla występowania zwolnienia z podatku), że wspierane osoby współdziałają w świadczeniach na rzecz innych konsumentów. Tak samo ma znaczenie, że osoby trzecie uiszczają świadczenie wzajemne za własną konsumpcję, tj. za inne świadczenie niż nauczanie studentów. Wreszcie ma też znaczenie, że świadczenia na rzecz osób trzecich – zarówno z punktu widzenia osób trzecich, jak i z punktu widzenia studentów – mają odrębny cel (zaopatrzenie osób trzecich), który pojawia się obok nadal istniejącego, zwolnionego z podatku celu, którym jest kształcenie.