

Lieta C-434/05

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

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts un 2. punkts – Cīņā izglītības iestādē nodarbinātā pasniedzēja nodošana saņēmējai izglītības iestādei pret atlīdzību

Enerģētiskās Eleanoras Šarpstones [*Eleanor Sharpston*] secinājumi, sniegti 2007. gada 8. martā

Tiesas (trešā palāta) 2007. gada 14. jūnija spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokliem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokli – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestajā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts)

2. Noteikumi par nodokliem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokli – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestajā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts un 2. punkts)

1. 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem, ir jāinterpretē tādējādi, ka vārdi “bērnu vai jauniešu izglītība, skolas vai universitātes izglītība, arodizglītība vai pārkvalifikācija” neietver pasniedzēja nodošanu tās izglītības iestādes šā paša noteikuma izpratnē rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemties atbildību, pat ja iestāde, kas veic nodošanu, pati ir publisko tiesību subjekts ar izglītīgojušo mērķi vai cita organizācija, kurai attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus.

Ir taisnība, ka zināšanu un kompetenču nodošana no pasniedzēja studentiem ir paši svarīgākie izglītības darbības elementi. Tomēr ar šādu nodošanu vien nepietiek, lai kā izglītības darbību kvalificētu vienkāršu faktu, ka pasniedzējs tiek nodots izglītības iestādes rīcībā mācību darba nodrošināšanai, pārdotajai minētajai iestādei uzņemties atbildību. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto izglītības darbību veido elementu kopums, kas vienlaikus ietver elementus, kas attiecas uz attiecībām, kas izveidojas starp pasniedzējiem un studentiem, kā arī tos, kas veido attiecīgās iestādes organizatorisko ietvaru.

(sal. ar 18.–20. un 24. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts, aplūkojot to kopsakarā ar šā

paša panta 2. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka pasniedz?ja nodošana izgl?t?bas iest?des r?c?b? par maksu, kur? šis pasniedz?js uz laiku nodrošina m?c?bu darbu, šai iest?dei uz?emoties atbild?bu, var b?t no PVN atbr?vota darb?ba, ja t? ir pakalpojumu sniegšana, kas “cieši saist?ta” ar izgl?t?bu š? paša noteikuma izpratn?, ja tas ir l?dzeklis k? vislab?kajos apst?k?os ieg?t izgl?t?bu, ko uzskata par pamata pakalpojumu, tom?r ar nosac?jumu, ka valsts tiesai ir j?p?rbauda, ka:

– gan šo pamata pakalpojumu, gan ar to cieši saist?to nodošanu veic 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t?s organiz?cijas, ?emot v?r?, ja nepieciešams, iesp?jamos nosac?jumus, ko ieviesusi attiec?g? dal?bvalsts, piem?rojojot š? paša panta 2. punkta a) apakšpunktu,

– š? nodošana ir t?da veida vai t?das kvalit?tes, ka, neizmantojot š?du pakalpojumu, nevar?tu nodrošin?t, ka sa??m?jas iest?des sniegtajai izgl?t?bai un attiec?gi tai, ko sa?em š?s iest?des studenti, ir vien?da v?rt?ba, un

– š?das nodošanas pamatm?r?is nav papildu ien?kumu g?šana, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

(sal. ar 46. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2007. gada 14. j?nij? (*)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts un 2. punkts – Cit? izgl?t?bas iest?d? nodarbin?ta pasniedz?ja nodošana sa??m?jai izgl?t?bas iest?dei pret atl?dz?bu

Lieta C?434/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 2. decembr? un kas Ties? re?istr?ts taj? paš? dien?, tiesved?b?

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

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (treš? pal?ta)

“1. Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

i) b?rnu vai jauniešu izgl?t?bu, skolas vai universit?tes izgl?t?bu, arodizgl?t?bu vai p?rkvalifik?ciju, ieskaitot ar to cieši saist?tu pakalpojumu sniegšanu vai pre?u pieg?di, ko veic publisko ties?bu subjekti, kuriem tas ir m?r?is, vai citas organiz?cijas, kur?m attiec?g? dal?bvalsts noteikusi l?dz?gus m?r?us;

[..]

2. a) Dal?bvalstis var pieš?irt organiz?cij?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, katru š? panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu, katr? atseviš?? gad?jum? pak?aujot to vienam vai vair?kiem no šiem nosac?jumiem:

– t?s past?v?gi necenšas g?t pe??u, ta?u jebkuru pe??u, kas tom?r rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpin?šanai vai uzlabošanai,

– t?s piln?gi br?vpr?t?gi p?rvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteres?tas attiec?go darb?bu izn?kum?,

– t?s nosaka cenas, ko apstiprin?jušas valsts iest?des vai kas nav augst?kas par š?d?m apstiprin?t?m cen?m, vai attiec?b? uz pakalpojumiem, kas nav j?apstiprina, – zem?kas cenas par t?m, ko l?dz?giem pakalpojumiem nosaka komercuz??mumi, kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis,

– attiec?go pakalpojumu atbr?vojums nedr?kst rad?t konkurences trauc?jumus, piem?ram, nost?dot neizdev?g? st?vokl? komercuz??mumus, kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis;

b) pre?u pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai nepieš?ir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu, ja:

– tas nav b?tiski svar?gs atbr?votajiem dar?jumiem,

– to pamatm?r?is ir g?t organiz?cijai papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.”

Valsts tiesiskais regul?jums

4 11. panta 1. punkt? 1968. gada 28. j?nija Likum? par apgroz?juma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*; *Staatsblad* 1968, Nr. 329) noteikts:

“1. Iev?rojot nosac?jumus, ko paredz valsts p?rvaldes noteikumi, no nodok?a tiek atbr?vota:

[..]

o. pakalpojumu sniegšana:

1) izgl?t?bas pakalpojumu sniegšana, ko veic šim m?r?im paredz?tas t?das iest?des, k?das defin?tas likumos vai saska?? ar likumiem, kas regul? iest?des, kuras saska?? ar ties?bu normu ir pak?autas Karalistes skolu inspekcijai vai k?dai citai kontrolei, ko veic ministrs, kas atbild par attiec?gajiem izgl?t?bas pakalpojumiem;

2) valsts p?rvaldes noteikumos noteikti izgl?t?bas pakalpojumi, šajos noteikumos at?aujot preciz?t, ka atbr?vojums attiecas tikai uz uz??m?jiem, kam š?da izgl?tošana nav pe??as m?r?is;

[..].”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

5 Saska?? ar l?mumu par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu *Horizon College* ir “izgl?t?bas iest?de”.

6 Attiec?gajos gados, kas attiecas uz tiesved?bu, *Horizon College* ir nodevusi vair?kus savus pasniedz?jus citu izgl?t?bas iest?žu r?c?b? (turpm?k tekst? – “sa??m?jas iest?des”), kur?s tie ir darbojušies, š?m iest?d?m uz?emoties atbild?bu.

7 Par katru nodošanu starp *Horizon College*, attiec?go pasniedz?ju un sa??m?ju iest?di tika nosl?gts l?gums. Saska?? ar l?guma noteikumiem sa??m?jai iest?dei bija j?defin? attiec?g? pasniedz?ja pien?kumi, ?emot v?r? nodošanas ilgumu un funkcijas, k?das pasniedz?jam bija *Horizon College*. Turkl?t sa??m?jai iest?dei bija j?sedz civiltiesisk?s atbild?bas apdrošin?šana par laikposmu, kur? attiec?gais pasniedz?js tika nodots t?s r?c?b?. Vi?a algu turpin?ja maks?t *Horizon College*. Sa??m?jai iest?dei bija pien?kums atl?dzin?t šo algu bez pe??as pieauguma *Horizon College*, kas nebija iek??vusi r??in? PVN.

8 Kompetentais nodok?u inspektors nos?t?ja *Horizon College* pazi?ojumu par pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?jumu par 1995.–1999. gadu par summu NLG 463 828, kas tika samazin?ta l?dz NLG 299 308 ar inspektora l?mumu, kas tika pie?emts p?c š?s iest?des s?dz?bas.

9 *Horizon College* iesniedza apel?cijas s?dz?bu par šo l?mumu *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas Apel?cijas tiesa], kura to ar 2003. gada 3. novembra spriedumu atzina par nepamatotu, motiv?jot, ka uz attiec?gajiem pakalpojumiem, par ko ir pamata lieta, neattiecas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN.

10 *Horizon College* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* (Augst?k? tiesa).

11 Uzskatot, ka t?s izskat?m?s pr?vas izn?kums ir atkar?gs no Sest?s direkt?vas interpret?cijas un it ?paši no t?s 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? esoš? j?dziena “izgl?t?ba” interpret?cijas, *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu liet? un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?a[s 1. punkta i) apakšpunkts] ir j?interpret? t?d?j?di, ka izgl?t?bas j?dziens ietver ar? pasniedz?ja nodrošin?šanu izgl?t?bas iest?dei, kur? vi?š uz laiku nodrošina m?c?bu darbu, šai iest?dei uz?emoties atbild?bu, par maksu?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir noraidoša, vai j?dziens “ar to cieši saist?ti pakalpojumi” ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas ar? uz pakalpojumu, kas ir aprakst?ts pirmaj? jaut?jum??

3) Vai atbildes uz iepriekš?jiem jaut?jumiem ietekm? fakts, ka pasniedz?ju nor?ko iest?de, kas pati ir izgl?t?bas iest?de?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

12 Ar pirmo jaut?jumu, apl?kojot to kopsakar? ar trešo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka v?rdi “b?rnu vai jauniešu izgl?t?ba, skolas vai universit?tes izgl?t?ba, arodizgl?t?ba vai p?rkvalifik?cija”,

kas ir ietverti šajā noteikumā, attiecas uz situāciju, kad izglītības iestāde šā paša noteikuma izpratnē par maksu nodod pasniedzēju saņemtajas iestādes rīcībā, kur šis pasniedzējs uz laiku nodrošinās mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību.

13 *Horizon College* uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, jo zināšanu un kompetences nodošana, kas notiek starp pasniedzēju un studentiem vai skolēniem, neatkarīgi no tiesiskās struktūras, kādā šā nodošana tiek veikta, ir izglītības pati būtība. Grieķijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Kopienų Komisija uzsver, ka uz pirmo jautājumu būtu jāatbild negatīvi.

14 Vispirms ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļa paredz atbrīvot no PVN dažas darbības sabiedrības interesēs. Tomēr šis atbrīvojums neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet tikai uz tām, kas minētajā normā ir uzskaitītas un ņoti sīki raksturotas (skat. 1998. gada 12. novembra spriedumu lietā C-149/97 *Institute of the Motor Industry, Recueil*, I-7053. lpp., 18. punkts; 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 16. punkts, un 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp., 24. punkts).

15 Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir patstāvīgi Kopienų tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP, Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts; 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-240/99 *Skandia, Recueil*, I-1951. lpp., 23. punkts, un iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 15. punkts).

16 Vērdi, kas izmantoti, lai apzīmētu šos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkarīgas no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs (skat. 2002. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-287/00 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-5811. lpp., 43. punkts, un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen, Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts). Tomēr šajā noteikumā izmantoto jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturogas kopējai PVN sistēmai (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier, Recueil*, I-12911. lpp., 42. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 29. punkts, un 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 24. punkts). Tādējādi šis šaurais interpretācijas princips nenozīmē, ka termini, kas izmantoti 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atēmtu nozīmi (šajā sakarā skat. 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 17. punkts, kā arī jautājumu par universitātes izglītību iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 47. punkts).

17 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā nav definētas dažādas izglītības formas, ko paredz šis noteikums.

18 Ir taisnība, ka to apgalvo *Horizon College*, ka zināšanu un kompetenču nodošana no pasniedzēja studentiem ir paši svarīgi izglītības darbības elementi.

19 Tomēr, ņemot vērā šā sprieduma 14.–16. punktā norādītās judikatūras prasības, ar šādu nodošanu vien nepietiek, lai kā izglītības darbību kvalificētu vienkāršu faktu, ka pasniedzējs tiek nodots izglītības iestādes rīcībā mācību darba nodrošināšanai, pēdējai minētajai iestādei uzņemoties atbildību.

20 Kā to arī tiesas sēdē būtu jāuzsver Komisija, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto izglītības darbību veido elementu kopums, kas vienlaikus ietver

elementus, kas attiecas uz attiecībām, kas izveidojas starp pasniedzējiem un studentiem, kā arī tos, kas veido attiecīgās iestādes organizatorisko ietvaru.

21 Kā tas ir norādīts šā sprieduma 7. punktā, saskaņā ar nodošanas līgumu, par ko ir pamata lieta, noteikumiem saņēmējai iestādei ir jādefinē attiecīgā pasniedzēja pienākumi, ņemot vērā nodošanas ilgumu un funkcijas, kādas pasniedzējam bija *Horizon College*. Saņēmējai iestādei turklāt bija pienākums apdrošināt pasniedzēju uz laikposmu, kurā tas bija nodots tās rīcībā.

22 Līdz ar to pasniedzēja nodošana saņēmējās iestādes rīcībā šādos apstākļos nebūtu jāuzskata par darbību, kas izriet no jūdziena "izglītība" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Kā to būtībā norāda Grieķijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija, līgums, kas noslēgts starp *Horizon College*, saņēmēju iestādi un attiecīgo pasniedzēju, attiecas tikai uz saņēmējās iestādes nodrošinātās izglītības atvieglošanu.

23 Šādi interpretējai nav pretrunā fakts, par ko ir iesniedzējtiesas trešais jautājums, ka iestāde, kas īsteno nodošanu, pati kā saņēmēja iestāde ir izglītības iestāde Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Ja attiecīgā darbība pati par sevi neietilpst jūdzienā "izglītība", fakts, ka to īsteno publisko tiesību subjekts, kuram ir izglītojošs mērķis, vai kāda cita organizācija, kurai attiecīgā darbība valsts noteikusi līguma mērķus, negroza šo vērtējumu.

24 Līdz ar to uz pirmo jautājumu, aplūkojot to kopsakarā ar trešo jautājumu, ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vārds "bērnu vai jauniešu izglītība, skolas vai universitātes izglītība, arodizglītība vai pārkvalifikācija" neietver pasniedzēja nodošanu izglītības iestādei šā paša noteikuma izpratnē rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mērķbu darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību, pat ja iestāde, kas veic nodošanu, pati ir publisko tiesību subjekts ar izglītojošu mērķi vai cita organizācija, kurai attiecīgā darbība valsts noteikusi līguma mērķus.

Par otro jautājumu

25 Ar otro jautājumu, aplūkojot to kopsakarā ar trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka izglītības iestādes šā noteikuma izpratnē veiktā pasniedzēja nodošana par maksu saņēmējās iestādes rīcībā, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mērķbu darbu saskaņā ar šīs iestādes, šai iestādei uzņemoties atbildību, var tikt atbrīvota no PVN kā pakalpojumu sniegšana, kas "cieši saistīta" ar izglītību šā paša noteikuma izpratnē.

26 No lūguma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka šis jautājums ir uzdots attiecībā uz situāciju, kurā šāda nodošana ir īstenota pret atlīdzību, ko saņēmēja iestāde samaksā iestādei, kas veic šādu darbību, un kuras apmērs atbilst algai, ko pēdējā minētā iestāde maksā attiecīgajam pasniedzējam.

27 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā nav definēta tūdu pakalpojumu sniegšana, kas "cieši saistīti" ar izglītību (attiecībā uz universitātes izglītību skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 46. punkts). Tomēr no šā noteikuma formulējuma izriet, ka tas neattiecas uz tūdu pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, kam nav nekādas saistības ar "bērnu vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju".

28 Pakalpojumu sniegšana un preču piegāde būtu jāuzskata par "cieši saistītu" ar izglītību, kam līdz ar to ir tādā pašā nodokļu priekšrocības, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu, tikai tad, ja tie faktiski ir sniegti kā tās izglītības papildu

pakalpojumi, kas ir uzskatāma par galveno pakalpojumu (skat. p?c analoģijas 2001. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?76/99 Komisija/Francijs, *Recueil*, I?249. lpp., 27.–30. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Dornier*, 34. un 35. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Ygeia*, 17. un 18. punkts).

29 No Tiesas judikat?ras izriet – k?ds pakalpojums var tikt uzskat?ts par papildin?jumu pamata pakalpojumam, ja m?r?is nav sa?emt šo pakalpojumu k? t?du, bet izmantot to k? l?dzekli, lai vislab?kajos apst?k?os izmantotu pamata pakalpojumu (šaj? sakar? skat. it ?paši 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett* un *Baldwin*, *Recueil*, I?6229. lpp., 24. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *CPP*, 30. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Dornier*, 34. punkts, un iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Ygeia*, 19. punkts).

30 K? b?t?b? uzsver *Horizon College* un Komisija – tas, ka izgl?t?bas iest?de nodod pasniedz?ju citas izgl?t?bas iest?des r?c?b?, lai uz laiku nodrošin?tu m?c?bu darbu, p?d?jai min?tai iest?dei uz?emoties atbild?bu, ir darb?ba, kas princip? var tikt kvalific?ta k? ar izgl?t?bu cieši saist?tu pakalpojumu sniegšana. Ja uz laiku tr?kst pasniedz?ju atseviš??s izgl?t?bas iest?d?s, min?to kvalific?to pasniedz?ju no cit?m izgl?t?bas iest?d?m nodošana nodrošina, ka studenti vislab?kajos apst?k?os sa?em izgl?t?bu, ko sniedz sa??m?jas iest?des.

31 Šim secin?jumam nav pretrun? apst?klis, ko uzsv?rušas Grieģijas un N?derlandes vald?bas, ka attiec?go pasniedz?ju nodošana tiek veikta par labu sa??m?j?m iest?d?m, lai gan nav tiešas saites starp *Horizon College* un sa??m?ju iest?žu studentiem. T?pat šo secin?jumu neietekm? fakts, ko nor?d?jusi N?derlandes vald?ba, ka pasniedz?ju nodošana pati par sevi ir darb?ba, kas ir noš?irta no *Horizon College* nodrošin?t?s izgl?t?bas.

32 Lai sa??m?jas iest?des studenti var?tu vislab?kajos apst?k?os sa?emt p?d?jo min?to iest?žu sniegto izgl?t?bu, nav nepieciešams, lai ar šo izgl?t?bu cieši saist?to pakalpojumu sniegšana tiktu nodrošin?ta studentiem tieši. Turkl?t princip? nav noz?mes tam, ka nav ciešas saites starp iest?des, kas nodod pasniedz?jus, pamata darb?bu, no vienas puses, un t?s sekund?ro darb?bu, ko veido pakalpojumu sniegšana, kas cieši saist?ti ar izgl?t?bu, no otras puses.

33 Tom?r Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma sa?emšanas iesp?ja ir pak?auta vair?kiem nosac?jumiem, kas izriet no š? paša panta.

34 Pirmk?rt, gan izgl?t?ba k? pamata darb?ba, gan t?du pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saist?ti ar š?du darb?bu, ir j?veic k?dai no Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?taj?m iest?d?m.

35 K? tas izriet no š? paša 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkta formul?juma, lai pasniedz?ju nodošana sa??m?ju iest?žu lab? var?tu tikt atbr?vota saska?? ar šo noteikumu, ir nepieciešams, ka darb?bu veic publisko ties?bu subjekts ar izgl?t?bas m?r?i vai cita organiz?cija, kurai attiec?g? dal?bvalsts noteikusi l?dz?gus m?r?us. K? tas izriet no l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu un it ?paši no treš? uzdot? jaut?juma, šis nosac?jums pamata tiesved?b? var?tu b?t izpild?ts.

36 Turkl?t no Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta pirm? ievilkuma izriet – lai pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana netiktu izsl?gta no š? paša panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma sa?emšanas, galvenajam dar?jumam, ar kuru ir saist?ta š?da pieg?de vai sniegšana, ar? ir j?b?t atbr?votam no nodok?a (skat. 2006. gada 9. febru?ra spriedumu liet? C?415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Kr?jums, I?1385. lpp., 22. punkts).

37 Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka saska?? ar l?mumu par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu sa??m?jas iest?des pašas ir "izgl?t?bas iest?des Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkta izpratn?".

38 Otrk?rt, k? tas izriet ar? no Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta pirm? ievilkuma, atbr?vojumu attiec?b? uz t?du pakalpojumu sniegšanu vai pre?u pieg?di, kas ir cieši saist?ti ar š? paša panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?taj?m pamata darb?b?m, var sa?emt tikai tad, ja tie nav nepieciešami no nodok?a atbr?voto darb?bu veikšanai (šaj? sakar? skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/V?cija, 48. punkts; iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Ygeia*, 26. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Stichting Kinderopvang Enschede*, 25. punkts).

39 Lai var?tu sa?emt atbr?vojumu, pasniedz?ju nodošanai uz laiku, par ko ir pamata tiesved?ba, ir j?b?t t?da veida vai t?das kvalit?tes, ka, neizmantojot š?du pakalpojumu, nevar?tu nodrošin?t, ka sa??m?ju iest?žu sniegtajai izgl?t?bai un attiec?gi tai, ko sa?em š?s iest?des studenti, ir identiska v?rt?ba (skat. p?c analo?ijas iepriekš min?to spriedumu liet? *Stichting Kinderopvang Enschede*, 27., 28. un 30. punkts)

40 Šaj? sakar? ir j?nor?da, k? to ar? dara N?derlandes vald?ba, ka nevar tikt izsl?gts, ka past?v komerci?li darb? iek?rtošanas biroji, kuru pakalpojumi nav atbr?voti un kuri tostarp nodrošina skolas un universit?tes ar pasniedz?jiem. Pamata liet?, lai to uzskat?tu par sa??m?ju iest?žu sniegt?s izgl?t?bas neat?emamu sast?vda?u, pasniedz?ju nodošanai, ko veic *Horizon College*, ir j?b?t – saist?b?, piem?ram, ar attiec?g? person?la kvalifik?ciju vai to nodošanas r?c?b? termi?u elast?bu – t?dai, ka š?das pašas kvalit?tes izgl?t?bu nevar?tu nodrošin?t, vienk?rši v?ršoties š?dos komerci?los darb? iek?rtošanas birojos.

41 Tas, vai *Horizon College* sniegtie pakalpojumi noteikti ir nepieciešami, ir j?nosaka iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? visus konkr?tos taj? izskat?m?s lietas apst?k?us.

42 Trešk?rt, saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta otro ievilkumu pakalpojumu sniegšanai vai pre?u pieg?dei š? paša panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu nepieš?ir, ja to pamatm?ris ir g?t organiz?cijai papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, kuriem j?maks? PVN.

43 Šis iz??mums ir ?paša nodok?u neitralit?tes principa izpausme, kas it ?paši liedz l?dz?giem pakalpojumiem, kas t?tad konkur? sav? starp?, piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus saist?b? ar PVN (skat. 2003. gada 23. oktobra spriedumu liet? C?109/02 Komisija/V?cija, *Recueil*, I?12691. lpp., 20. punkts, un iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Ygeia*, 32. punkts).

44 Pamata tiesved?b? iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, vai no t?, ka *Horizon College* nodod atseviš?us savus pasniedz?jus citu izgl?t?bas iest?žu r?c?b? b?t?b?, ir paredz?ts g?t papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, t?diem k? komerci?lie darb? iek?rtošanas biroji. Šaj? sakar? ar faktu, ka iest?de, kas veic š?du nodošanu, sa?em maksu, kas atbilst algai, ko t? p?rskaita nodotajiem pasniedz?jiem, nepietiek, lai konstat?tu, ka š?ds dar?jums nav paredz?ts papildu ien?kumu g?šanai.

45 Visbeidzot, ir j?nor?da, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkts pieš?ir dal?bvalst?m pilnvaras piem?rot no gad?juma uz gad?jumu š? paša panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma pieš?iršanai cit?m organiz?cij?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, vienu vai vair?kus nosac?jumus, kas uzskait?ti š? 2. punkta a) apakšpunkt?. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai š?das pilnvaras ir ieviestas N?derland? un, apstiprinoš?

gad?jum?, vai š?di nosac?jumi ir piem?rojami pamata tiesved?b?.

46 L?dz ar to uz otro un trešo uzdoto jaut?jumu, apl?kojot tos kopsakar?, ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts, apl?kojot to kopsakar? ar š? paša panta 2. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka pasniedz?ja nodošana izgl?t?bas iest?des r?c?b? par maksu, kur? šis pasniedz?js uz laiku nodrošina m?c?bu darbu, šai iest?dei uz?emoties atbild?bu, var b?t no PVN atbr?vota darb?ba, ja t? ir pakalpojumu sniegšana, kas “cieši saist?ta” ar izgl?t?bu š? paša noteikuma izpratn?, ja tas ir l?dzeklis k? vislab?kajos apst?k?os ieg?t izgl?t?bu, ko uzskata par pamata pakalpojumu, tom?r ar nosac?jumu, ka valsts tiesai ir j?p?rbauda, ka:

– gan šo pamata pakalpojumu, gan ar to cieši saist?to nodošanu veic 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t?s organiz?cijas, ?emot v?r?, ja nepieciešams, iesp?jamos nosac?jumus, ko ieviesusi attiec?g? dal?bvalsts, piem?rojot š? paša panta 2. punkta a) apakšpunktu,

– š? nodošana ir t?da veida vai t?das kvalit?tes, ka, neizmantojot š?du pakalpojumu, nevar?tu nodrošin?t, ka sa??m?jas iest?des sniegtajai izgl?t?bai un attiec?gi tai, ko sa?em š?s iest?des studenti, ir vien?da v?rt?ba, un

– š?das nodošanas pamatm?ris nav papildu ien?kumu g?šana, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

Par trešo jaut?jumu

47 K? tas izriet no š? sprieduma 12., 23.–25., 34. un 35. punkta, atbilde uz trešo jaut?jumu ir saist?ta ar pirmo divu jaut?jumu p?rbaudi un atbild?m, kas uz tiem ir sniegtas. L?dz ar to atseviš?i uz to nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

48 Attiec?b? uz lietās dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietās dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka v?rdi “b?rnu vai jauniešu izgl?t?ba, skolas vai universit?tes izgl?t?ba, arodizgl?t?ba vai p?rkvalifik?cija” neietver pasniedz?ja nodošanu izgl?t?bas iest?des š? paša noteikuma izpratn? r?c?b? par maksu, kur? šis pasniedz?js uz laiku nodrošina m?c?bu darbu, šai iest?dei uz?emoties atbild?bu, pat ja iest?de, kas veic nodošanu, pati ir publisko ties?bu subjekts ar izgl?tojošu m?r?i vai cita organiz?cija, kurai attiec?g? dal?bvalsts noteikusi l?dz?gus m?r?us;**

2) Sestās direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts, aplūkojot to kopsakarā ar šo paša panta 2. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pasniedzēja nodošana izglītības iestādes rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemties atbildību, var būt no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvota darbība, ja tā ir pakalpojumu sniegšana, kas “cieši saistīta” ar izglītību šo paša noteikuma izpratnē, ja tas ir līdzeklis kā vislabākajos apstākļos iegūt izglītību, ko uzskata par pamata pakalpojumu, tomēr ar nosacījumu, ka valsts tiesai ir jāpārbauda, ka:

– gan šo pamata pakalpojumu, gan ar to cieši saistīto nodošanu veic 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzētās organizācijas, ņemot vērā, ja nepieciešams, iespējamos nosacījumus, ko ieviesusi attiecīgā dalībvalsts, piemērojot šo paša panta 2. punkta a) apakšpunktu,

– šo nodošana ir tāda veida vai tādas kvalitātes, ka, neizmantojot šādu pakalpojumu, nevarētu nodrošināt, ka saņēmējam iestādes sniegtajai izglītībai un attiecīgi tai, ko saņem šīs iestādes studenti, ir vienāda vērtība, un

– šādas nodošanas pamatmērķis nav papildu ienākumu gāšana, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.