

Kohtuasi C-434/05

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

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt i ja lõige 2 – Teises haridusasutuses töötava õpetaja tasu eest vastuvõtvasse haridusasutusse töölelâhetamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt i)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt i ja lõige 2)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et väljend „laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe” ei puuduta olukorda, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse sama sätte tähenduses ning see õppejõud täidab seal viimati nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, isegi kui asutus, kes õpetaja tööle lähetab, on ise haridusega seotud eesmärkidel tegutsev avalik-õiguslik organisatsioon või teine asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioon.

On tõsi, et õpetaja ja üliõpilaste vahel toimuv teadmiste ja oskuste edasiandmine on hariduse eriti tähtis osa. Siiski ei piisa sellise edasiandmise olemasolust iseenesest selleks, et määratleda õpetamistegevusena lihtsalt seda, kui õppejõud lähetatakse tööle hariduseasutusse, kus ta viimase vastutusel täidab õpetamisülesandeid. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud õpetamistegevus koosneb elementide kogumist, mille hulka kuuluvad koostoimes nii need, mis puudutavad õpetaja ja üliõpilaste vahelisi suhteid, kui ka need, mis moodustavad vaatluse all oleva haridusasutuse organisatsioonilise raamistiku.

(vt punktid 18–20, 24, resolutiivosa punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkti i koostoimes sama artikli lõikega 2 tuleb tõlgendada nii, et olukord, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse, kus ta täidab nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, võib olla käibemaksust vabastatud, kui on tegemist „otseselt seotud” teenuste osutamisega selle sama sätte tähenduses, ja kui selline töölelähetaamine on vahend saada parimatel tingimustel osa hariduse andmisest kui põhiteenusest, kuid see eeldab siiski – mille peab kindlaks tegema siseriiklik kohus –, et:

– nii see põhisooritus, kui sellega otseselt seotud lähetaamine toimub nimetatud artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud organisatsioonide poolt, arvestades vajadusel asjaomaste liikmesriikide poolt sama artikli lõike 2 punkti a kohaldades kehtestatud võimalike tingimustega,

– nimetatud lähetaamine on oma olemuselt või laadilt selline, et ilma taolise teenuse kaasabita ei oleks vastuvõtva haridusasutuse antud hariduse, ja järelkult viimase üliõpilaste poolt saadud hariduse, ühesugune tase tagatud, ja

– sellise lähetaamise põhieesmärk ei ole teenida lisatulu tehingu kaudu, mis otseselt konkureerib käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

(vt punkt 46, resolutiivosa punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. juuni 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt i ja lõige 2 – Teises haridusasutuses töötava õpetaja tasu eest vastuvõtvasse haridusasutusse töölelähetaamine

Kohtuasjas C-434/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 2. detsembri 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse samal päeval, menetluses

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

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (ettekandja) ja P. Lindh,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. detsembri 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), esindajad: *advocaat* G. C. Bulk ja *adviser* A. van Dongen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja P. van Ginneken,
- Kreeka valitsus, esindajad: E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis ja S. Spyropoulos,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja A. Weimar,

olles 8. märtsi 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tõlgendamist.

2 See taotlus esitati Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Frieslandi (Horizon College), asukoht Alkmaar (Madalmaad) (edaspidi „Horizon College“) ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) vahelise kohtuvaidluse raames viimase poolt Horizon College'ile väljastatud käibemaksu puudutava maksu ümberarvutamise teate tõttu.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 13 sätestab:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

[...].

2. a) Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust:

- nende eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning kui kasum tekib, ei jaotata seda, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või parandamiseks,
- neid juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega,
- nende hinnad on heaks kiidetud ametivõimude poolt või jäävad selliste heakskiidetud hindade piiresse või on heakskiitu mittevajavate teenuste puhul madalamad kui sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksustatavad äriühingud,
- asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

b) Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui:

- see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,
- selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.”

Siseriiklikud õigusnormid

4 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968; *Staatsblaad* 1968, nr 329) artikli 11 lõige 1 sätestab:

„1. Avalik-õigusliku asutuse määrusega kindlaksmääratud tingimustel on maksust vabastatud:

[...]

o. järgmiste teenuste osutamine:

1° õpetamisteenused selleks ette nähtud asutuste poolt, nagu need on määratletud haridust, mis on seaduse alusel allutatud kuningriigi haridusasutuste üle teostatavale järelevalvele või asjaomaste õppeteenuste eest vastutava ministri muule kontrollile, reguleerivate seadustega või nende alusel;

2° avalik-õigusliku asutuse määrusega kindlaksmääratud õpetamisteenused; see määrus võib täpsustada, et maksuvabastust kohaldatakse ainult nende ettevõtjate suhtes, kes ei taotle selle asutuse kaudu tulunduslikku eesmärki;

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

5 Eelotsusetaotluse kohaselt on Horizon College „haridusasutus”.

6 Põhikohtuasja osas asjakohaste aastate jooksul lähetas Horizon College oma teatud õppejõud tööle teistesse haridusasutustesse (edaspidi „vastuvõtvad haridusasutused”), kus nad töötasid viimati nimetatud haridusasutuste vastutusel.

7 Iga töölelähendamise jaoks sõlmiti Horizon College’i, asjaomase õppejõu ning vastuvõtva haridusasutuse vaheline leping. Lepingu tingimuste kohaselt pidi asjaomase õppejõu ülesanded kindlaks määrama vastuvõttev haridusasutus, arvestades lähendamise kestust ja seda, millistes ülesannetes õppejõud Horizon College’isse oli määratud. Lisaks pidi vastuvõttev haridusasutus tegema tsiviilvastutuskindlustuse makseid selle aja vältel, mille jooksul asjaomane õppejõud oli sinna tööle lähetatud. Lähetatud õppejõule maksis töötasu edasi Horizon College. Vastuvõttev haridusasutus pidi selle töötasu ilma lisatasuta maksma tagasi Horizon College’ile, kes ei esitanud arvetel käibemaksu.

8 Pädev maksuinspektor edastas Horizon College’ile aastaid 1995–1999 puudutava käibemaksu ümberarvutamise teate 463 828 Hollandi kuldna suuruses summas, mida pärast nimetatud asutuse vait tehtud inspektori otsusega vähendati 299 308 kuldnani.

9 Horizon College esitas selle otsuse peale edasikaebuse Gerechthof te Amsterdamile, mis jättis selle põhjendamatusse tõttu 3. novembri 2003. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad teenused ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

10 Horizon College esitas kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (ülemkohus).

11 Leides, et tema menetluses oleva kohtuasja lõpptulemus sõltub kuuenda direktiivi ja eelkõige selle artikli 13 A osa lõike 1 punktis i toodud termini „haridus” tõlgendamisest, otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa [lõike 1 punkti i] tuleb tõlgendada nii, et hariduse mõiste hõlmab ka olukorda, kus õpetaja lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse, kus ta ajutiselt täidab nimetatud asutuse vastutusel õpetamisülesandeid?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas väljendit „nendega otseselt seotud teenused” tuleb tõlgendada nii, et selle alla kuulub ka esimeses küsimuses kirjeldatud teenus?

3. Kas vastus eespool esitatud küsimustele on erinev, juhul kui see, kes õpetaja lähetab, on ise haridusasutus?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimeses küsimuses, mida tuleb lugeda koos kolmanda küsimusega, sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et selles sättes toodud väljend „laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe” puudutab selle sama sätte tähenduses haridusasutuse olukorda, kes tasu eest lähetab õppejõu tööle vastuvõtvasse haridusasutusse, kus õppejõud täidab viimati nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid.

13 Horizon College leiab, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, kuna teadmiste ja oskuste tõhus edasiandmine, mis toimub otse õpetaja ja üliõpilaste või õpilaste vahel, on hariduse põhituum ning seda hoolimata õiguslikust raamistikust, milles see aset leiab. Kreeka ja

Madalmaade valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad, et esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt.

14 Eialgu tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa näeb ette maksuvabastuse teatava avalikes huvides tegutsemise puhul. Siiski ei vabasta see maksuvabastus käibemaksust mitte kõiki tegevusi, mis on avalikes huvides, vaid üksnes need, mis on selles loetletud ja üksikasjaliselt kirjeldatud (vt 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry, EKL 1998, lk I-7053, punkt 18; 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punkt 16, ja 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

15 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud vabastused endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 15; 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia, EKL 2001, lk I-1951, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 15).

16 Maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2002, lk I-5811, punkt 43, ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 36). Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (vt 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier, EKL 2003, lk I-12911, punkt 42; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 29, ja 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P., EKL 2006, lk I-5123, punkt 24). See kitsa tõlgenduse reegel ei tähenda seda, et nimetatud artikli 13 loetletud maksuvabastusi kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende mõju kaob (vt selle kohta 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I-11237, punkt 17, ja ülikoolihariduse valdkonnas eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, punkt 47).

17 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt i ei sisalda selles sättes osutatud erinevate hariduse vormide definitsioone.

18 On tõsi, nagu seda sisuliselt väidab Horizon College, et õpetaja ja üliõpilaste vahel toimuv teadmiste ja oskuste edasiandmine on hariduse eriti tähtis osa.

19 Siiski, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 14–16 meelde tuletatud kohtupraktika nõudeid, ei piisa sellise edasiandmise olemasolust iseenesest selleks, et määratleda õpetamistegevusena lihtsalt seda, kui õppejõud lähetatakse tööle haridusasutusse, kus ta viimase vastutusel täidab õpetamisülesandeid.

20 Nagu komisjon on sisuliselt kohtuistungil väitnud, koosneb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud õpetamistegevus elementide kogumist, mille hulka kuuluvad koostoimes nii need, mis puudutavad õpetaja ja üliõpilaste vahelisi suhteid, kui ka need, mis moodustavad vaatluse all oleva haridusasutuse organisatsioonilise raamistiku.

21 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 7, pidi põhikohtuasjas vaatluse all olevate lähetuslepingute tingimuste kohaselt asjaomase õppejõu ülesanded kindlaks määrama

vastuvõttev haridusasutus, arvestades lähetamise kestust ja seda, millistes ülesannetes õppejõud Horizon College'isse oli määratud. Samuti pidi vastuvõttev haridusasutus kindlustama õpetaja perioodiks, mille jooksul viimane oli sinna tööle lähetatud.

22 Seega ei saa sellistel tingimustel õpetaja vastuvõtvasse haridusasutusse töölelähendamist iseenesest pidada tegevuseks, mis võiks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i mõttes kuuluda mõiste „haridus” alla. Nagu Kreeka ja Madalmaade valitsus ning komisjon on sisuliselt väitnud, ei ole Horizon College'i, vastuvõtva haridusasutuse ning asjaomase õppejõu vahel sõlmitud lepingu eesmärk mitte midagi rohkemat kui vastuvõtva haridusasutuse poolt hariduse andmise hõlbustamine.

23 Seda tõlgendust ei saa mõjutada ka asjaolu, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud kolmanda küsimuse esemeks, et haridusasutus, kes õpetaja tööle lähetab, on ise – nagu ka vastuvõttev asutus – haridusasutus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i mõttes. Kui teatud tehing ise ei kuulu mõiste „haridus” alla, siis asjaolu, et seda teostab haridusega seotud eesmärkidel tegutsev avalik-õiguslik organisatsioon või teine asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioon, seda analüüsi ei muuda.

24 Seega tuleb esimesele küsimusele, mida tuleb lugeda koos kolmanda küsimusega, vastata nii, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et väljend „laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe” ei puuduta olukorda, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse sama sätte tähenduses ning see õppejõud täidab seal viimati nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, isegi kui asutus, kes õpetaja tööle lähetab, on ise haridusega seotud eesmärkidel tegutsev avalik-õiguslik organisatsioon või teine asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioon.

Teine küsimus

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma teises küsimuses, mida tuleb lugeda koos kolmanda küsimusega, sisuselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et see, kui haridusasutus lähetab tasu eest õppejõu tööle vastuvõtvasse haridusasutusse, kus õppejõud täidab viimati nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, võib olla käibemaksust vabastatud kui „otseselt seotud” teenuste osutamine selle sama sätte tähenduses.

26 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et küsimus puudutab olukorda, kus sellise töölelähendamise vastutasu on vastuvõtva haridusasutuse poolt niisuguse tehingu teinud asutusele sellise tasu maksmine, mille summa võrdub asjaomasele õppejõule viimati nimetatud asutuse poolt makstud töötasuga.

27 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i ei sisaldu haridusega „otseselt seotud” teenuste osutamise mõiste definitsiooni (vt selle kohta, mis puudutab ülikooliharidust, eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, punkt 46). Siiski nähtub selle sama sätte sõnastusest, et see ei puuduta teenuste osutamist ja kaupade tarnimist, millel ei ole mingit seost „laste ja noorte hariduse, kooli- või ülikoolihariduse, kutseõppe või ümberõppega”.

28 Teenuste osutamine ja kaupade tarnimine on hariduse andmisega „otseselt seotud” ja arvestades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i, kohaldatakse neile maksustamise seisukohalt seega sama ainult siis, kui neid osutatakse tegelikult kõrvalsooritusena hariduse andmise ehk põhisoorituse suhtes (vt analoogiline 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?76/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?249, punktid 27–30; eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 34 ja 35, ning eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punktid 17 ja 18).

29 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et mingit sooritust saab pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole omaette eesmärgi, vaid selle abil saab põhiteenust kasutada parimatel tingimustel (vt selle kohta 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?308/96 ja C?94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I?6229, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsus CPP, punkt 30; eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 34, ja eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 19).

30 Nagu Horizon College ja komisjon sisuliselt ka väidavad, on selle puhul, kui haridusasutus lähetaab õppejõu tasu eest tööle vastuvõtvasse haridusasutusse, kus õppejõud täidab viimati nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, tegemist tehinguga, mida üldjuhul võib määratleda hariduse andmisega „otseselt seotud” teenuste osutamisenä. Kui teatud haridusasutustes napib ajutiselt õpetajaid, siis teiste haridusasutuste kvalifitseeritud õpetajate esimesena nimetatud asutustesse töölelähetaamine tagab selle, et üliõpilased saavad parimatel tingimustel osa vastuvõtvate haridusasutuste antud haridusest.

31 Seda järeldust ei mõjuta asjaolu, mida rõhutada Kreeka ja Madalmaade valitsus, mille kohaselt asjaomaste õpetajate töölelähetaamine toimub vastuvõtvate haridusasutuste kasuks, ilma et Horizon College'i ja viimati nimetatud haridusasutuste üliõpilaste vahel oleks otsest suhet. Samamoodi ei oma nimetatud järelduse suhtes tähtsust asjaolu, mille tõi välja Madalamaade valitsus ja mille kohaselt õpetajate töölelähetaamine on Horizon College'i enda poolt antud haridusest eraldiseisev tehing.

32 Selleks et vastuvõtvate haridusasutuste üliõpilased võiksid saada parimatel tingimustel osa viimati nimetatud haridusasutuste poolt antud haridusest, ei ole vajalik, et selle haridusega otseselt seotud teenuseid osutataks otse nimetatud üliõpilastele. Muu hulgas ei ole põhimõtteliselt asjakohane ühelt poolt asutuse, kes õpetaja tööle lähetaab, põhitegevuse ja teiselt poolt selle asutuse kõrvaltegevuse, mis koosneb haridusega otseselt seotud teenuste osutamisest, vahelise otsese seose võimalik puudumine.

33 Siiski allub kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine teatud tingimustele, mis tulenevad sellest samast artiklist.

34 Esiteks peab nii hariduse andmise põhitehing, kui ka sellise tehinguga otseselt seotud kaupade tarnimine ja teenuste osutamine toimuma kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud organisatsioonide poolt.

35 Nagu tuleneb nimetatud artikli 13 A osa lõike 1 punkti i enda sõnastusest, peab selleks, et vastuvõtvasse haridusasutusse õpetaja töölelähetaamine oleks selle sätte alusel maksust vabastatud, tehingu sooritama haridusega seotud eesmärkidel tegutsev avalik-õiguslik organisatsioon või teine asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioon. Eelotsusetaotlusest ja eelkõige esitatud kolmandast küsimusest nähtub, et see tingimus võib olla põhikohtuasjas täidetud.

36 Muu hulgas tuleneb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimesest taandest, et selleks, et kaupade tarnimise või teenuste osutamise puhul ei oleks välistatud sama artikli lõike 1

punktis i ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine, peab põhitehing, millega see tarnimine või osutamine on otseselt seotud, olema samuti maksust vabastatud tehing (vt 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Stichting Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I-1385, punkt 22).

37 Selles osas tuleb välja tuua, et eelotsusetaotluse kohaselt on vastuvõtvad haridusasutused ise „haridusasutused kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i mõttes”.

38 Teiseks, nagu tuleneb ka kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimesest taandest, on eelkõige selle sama artikli lõike 1 punktis i osundatud põhitehingutega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaupade tarnimine maksust vabastatud ainult siis, kui need on maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud (vt ka selle kohta eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Saksamaa, punkt 48; Ygeia, punkt 26, ja Stichting Kinderopvang Enschede, punkt 25).

39 Selleks et põhikohtuasjas vaatluse all olevat õpetajate ajutist töölelâhetamist nii määratletaks, peab see oma olemuselt või laadilt olema niisugune, et ilma taolise teenuse kaasabita ei oleks vastuvõtvate haridusasutuste antud hariduse, ja järelikult viimaste üliõpilaste poolt saadud hariduse, ühesugune tase tagatud (vt analoogiline eespool viidatud kohtuotsus Stichting Kinderopvang Enschede, punktid 27, 28 ja 30).

40 Selles osas tuleb meelde tuletada, nagu seda tegi Madalmaade valitsus, et ei ole välistatud, et on olemas tulunduslikke tööbüroosid, mille teenused ei ole maksust vabastatud ning mis tegelevad just nimelt kooli- ja ülikooliharidust andavatele asutustele õpetajate pakkumisega. Selleks et põhikohtuasjas võiks Horizon College'i poolt õpetajate töölelâhetamist pidada vastuvõtvate haridusasutuste antud hariduse jaoks tingimata vajalikuks – näiteks asjaomaste töötajate kvalifikatsiooni või nende suunamise tingimuste paindlikkuse tõttu –, peab töölelâhetamine oma olemuselt olema selline, et sama hariduse taset ja kvaliteeti ei saaks tagada lihtsalt taoliste tööbüroode poole pöördumisega.

41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab Horizon College'i poolt osutatud teenuste tingimata vajaliku olemuse tegema kindlaks kohtu menetluses oleva konkreetse vaidluse kõiki asjaolusid arvestades.

42 Kolmandaks, kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b teise taande kohaselt ei kohaldata teenuste osutamisel või kaupade tarnimisel sama artikli lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastust, kui selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

43 See erand on konkreetne neutraalse maksustamise põhimõtte väljendus, millega on eelkõige vastuolus omavahel konkureerivate samalaadsete teenuste osutamiste käibemaksu seisukohast erinev kohtlemine (vt 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2003, lk I-12691, punkt 20, ja eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 32).

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab põhikohtuasjas kindlaks tegema, kas Horizon College'i teatud oma õppejõudude teistesse haridusasutustesse töölelâhetamise põhieesmärk oli teenida lisatulu tehingu kaudu, mis otseselt konkureerib käibemaksustatavate äriühingutega nagu tulunduslik tööbüroo. Selles osas ei ole asjaolu, et niisuguse töölelâhetamise tehingu teinud asutus saab tasu, mis on võrdne tema poolt tööle lâhetatud õpetajale makstud töötasuga, iseenesest üksinda piisav selleks, et leida, et selle tehingu põhieesmärk ei olnud teenida lisatulu.

45 Lõpuks tuleb välja tuua, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt a annab liikmesriikidele õiguse muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele eelkõige sama artikli

lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada ühte või mitut nimetatud lõike 2 punktis a loetletud tingimust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks tegema, kas Madalmaad seda õigust kasutasid, ning kui see on nii, siis kas sellised tingimused on põhikohtuasjale kohaldatavad.

46 Seega tuleb esitatud teisele ja kolmandale küsimusele, mida peab lugema koos, vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i koostoimes sama artikli lõikega 2 tuleb tõlgendada nii, et olukord, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse, kus ta täidab nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, võib olla käibemaksust vabastatud, kui on tegemist „otsestelt seotud” teenuste osutamisega selle sama sätte tähenduses, ja kui selline töölelähetaamine on vahend saada parimatel tingimustel osa hariduse andmisest kui põhiteenusest, kuid see eeldab siiski – mille peab kindlaks tegema siseriiklik kohus –, et:

- nii see põhisooritus, kui sellega otsestelt seotud lähetaamine toimub nimetatud artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud organisatsioonide poolt, arvestades vajadusel asjaomaste liikmesriikide poolt sama artikli lõike 2 punkti a kohaldades kehtestatud võimalike tingimustega,
- nimetatud lähetaamine on oma olemuselt või laadilt selline, et ilma taolise teenuse kaasabita ei oleks vastuvõtva haridusasutuse antud hariduse, ja järelikult viimase üliõpilaste poolt saadud hariduse, ühesugune tase tagatud, ja
- sellise lähetaamise põhieesmärk ei ole teenida lisatulu tehingu kaudu, mis otsestelt konkureerib käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

Kolmas küsimus

47 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 12, 23–25, 34 ja 35, on vastus esitatud kolmandale küsimusele kahe esimese küsimuse analüüsimise ning neile antud vastuste lahutamatu osa. Seega ei ole sellele vaja eraldi vastata.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et väljend „laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe” ei puuduta olukorda, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse sama sätte tähenduses ning see õppejõud täidab seal viimati nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, isegi kui asutus, kes õppejõu tööle lähetaab, on ise haridusega seotud eesmärkidel tegutsev avalik-õiguslik organisatsioon või teine asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevanna tunnustatud organisatsioon.

2. Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkti i koostoimes sama artikli lõikega 2 tuleb tõlgendada nii, et olukord, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse, kus ta täidab nimetatud asutuse vastutusel ajutiselt õpetamisülesandeid, võib olla käibemaksust vabastatud, kui on tegemist „otseselt seotud” teenuste osutamisega selle sama sätte tähenduses, ja kui selline tööle suunamine on vahend saada parimatel tingimustel osa hariduse andmisest kui põhiteenusest, kuid see eeldab siiski – mille peab kindlaks tegema siseriiklik kohus –, et:

- nii see põhisooritus, kui sellega otseselt seotud lähetamine toimub nimetatud artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud organisatsioonide poolt, arvestades vajadusel asjaomaste liikmesriikide poolt sama artikli lõike 2 punkti a kohaldades kehtestatud võimalike tingimustega,
- nimetatud lähetamine on oma olemuselt või laadilt selline, et ilma taolise teenuse kaasabita ei oleks vastuvõtva haridusasutuse antud hariduse, ja järelikult viimase üliõpilaste poolt saadud hariduse, ühesugune tase tagatud, ja
- sellise lähetamise põhieesmärk ei ole teenida lisatulu tehingu kaudu, mis otseselt konkureerib käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.