

Byla C-434/05

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčių – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas ir 2 dalis – Vienos švietimo įstaigos darbinio dėstytojo siuntimas už atlygą priimančio švietimo įstaigai“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas ir 2 dalis)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi būti aiškinamas taip, kad terminas „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos“ nenumato atlygintino dėstytojo siuntimo švietimo įstaigai, kur jis laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, net jei pati siunčianti įstaiga yra švietimo tikslais steigta viešosios teisės subjektas ar kita organizacija, kuri atitinkama valstybės narė pripažinta steigta panašiu tikslu.

Tiesa, kad dėstytojo žinių ir įgūdžių perdavimas studentams yra ypač svarbus švietimo veiklos elementas. Tačiau vien tokio perdavimo nepakanka tam, kad paprasčiausias dėstytojo perkėlimas švietimo įstaigai teikti švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, būtų pripažintas švietimo veikla. Iš tiesų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyta švietimo veikla yra sudaryta iš kelių elementų, kurie, be susijusių su dėstytojo–studento santykiais, kartu apima ir aptariamą įstaigos organizacinę struktūrą sudarančius elementus.

(žr. 18–20, 24 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi būti aiškinami taip, jog atlygintinas mokytojo siuntimas į švietimo įstaigą tam, kad jis šioje švietimo įstaigoje laikinai teiktų mokymo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, gali būti įkinų operacija, atleidžiama nuo pridėtinės vertės mokesčio kaip „glaudžiai susijęs“ su švietimo paslaugų teikimas šios nuostatos prasme, jei toks siuntimas yra priemonė, leidžianti geriausiomis sąlygomis pasinaudoti švietimo paslaugomis, laikomomis pagrindinėmis paslaugomis, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar:

– tiek pagrindines paslaugas, tiek siuntimą, kuris su jomis glaudžiai susijęs, teikia ir vykdo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyti subjektai, prireikus atsižvelgiant į tai, ar vykdytos visos atitinkamos valstybės narės pagal šio straipsnio 2 dalies a punktą nustatytos sąlygos,

– minėtas siuntimas yra tokio pobūdžio ar kokybės, kad be jo nebūtų užtikrinta priimančios įstaigos švietimo paslaugų, todėl ir jos studentų gauto išsilavinimo lygiavertiškumas, ir

– tokio siuntimo tikslas iš esmės nėra gauti papildomą pajamą atliekant įkines operacijas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komerciniomis įstaigomis, turinčiomis mokėti pridėtinės vertės mokestį, paslaugomis.

(žr. 46 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. birželio 14 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas ir 2 dalis – Vienos švietimo įstaigos darbinio dėstytojo siuntimas už atlygą į priimančią švietimo įstaigą“

Byloje C-434/05

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2005 m. gruodžio 2 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó

Caoimh (pranešėjas) ir P. Lindh,

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. gruodžio 14 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord Kennemerland/West Friesland (Horizon College)*, atstovaujamo advokato G. C. Bulk ir adviser A. van Dongen,

– Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamoms H. G. Sevenster ir P. van Ginneken,

– Graikijos vyriausybės, atstovaujamoms E. Mamouna, O. Patsopoulou ir S. Trekli bei K. Georgiadis ir S. Spyropoulos,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamoms D. Triantafyllou ir A. Weimar,

Susipažinęs su 2007 m. kovo 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)*, steigto Alkmare (Nyderlandai) (toliau – *Horizon College*), ir *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius) po pastarojo išsiųsto pranešimo apie pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) dydį *Horizon College*.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnis nustato:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias paslaugas ir prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybės narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

<...>

2. a) Atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:

- institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, bet skiriamas teikiamų paslaugų tosimui ir gerinimui finansuoti,
- institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginių, nei netiesioginių asmeninių naudų iš veiklos rezultatų,
- kainiai už nagrinjamų institucijų teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų kainių, o kainiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių sątaigų, turinių mokėti pridėtinės vertės mokestį, kainius už panašias paslaugas,
- paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės sątaigos, turinčios mokėti pridėtinės vertės mokestį, atsidurtų mažiau palankioje padėtyje.

b) Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal anksčiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

- tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams,
- pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomą pajamą iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių sątaigų, turinių mokėti pridėtinės vertės mokestį, sudaromais sandoriais.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

4 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*) 11 straipsnio 1 dalis nustato:

„1. Taikant administraciniame reglamente numatytas sąlygas, nuo mokesčio atleidžiamas:

<...>

o. tiekimas:

1° Švietimo sątaigos teikiamos paslaugos, apibrėžtos švietimo reglamentuojančiuose įstatymuose ar pagal juos, kurioms pagal teisės aktus taikomi karalystės mokyklų patikrinimai ar kitokia ministerijos, atsakingos už švietimo paslaugas, kontrolė;

2° švietimo paslaugos apibrėžiamos administraciniame reglamente, kuris gali nustatyti, kad atleidimas nuo mokesčio taikomas tik tokio subjektams, kurie švietimo paslaugomis nesiekia pelno;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimą *Horizon College* yra „švietimo įstaiga“.

6 Per laikotarpį, susijusį su pagrindine byla, *Horizon College* siuntė kai kuriuos savo dštytojus į kitas švietimo įstaigas (toliau – priimančios įstaigos), kur jie dirbo srityse, už kurias minėtos įstaigos yra atsakingos.

7 Kiekvienu atveju sutartis buvo sudaryta tarp *Horizon College*, dštytojo ir priimančios įstaigos. Pagal sutarties sąlygas priimanči įstaiga turi nustatyti atitinkamo dštytojo užduotis, atsižvelgdama į darbo trukmę ir funkcijas, už kurias dštytojas buvo atsakingas *Horizon College*. Be to, priimanči įstaiga turėjo sumokėti civilinės atsakomybės draudimą už laikotarpį, kurį dštytojas joje dirbo. Dštytojo atlyginimą ir toliau mokėjo *Horizon College*. Šis nepadidinti atlyginimą priimanči įstaiga turėjo grąžinti *Horizon College*, kuri sąskaitose faktūrose nenurodydavo PVM.

8 Kompetentingas mokesčių inspektorius išsiuntė *Horizon College* papildomą pranešimą apie PVM dydį už laikotarpį nuo 1995 m. iki 1999 m. su nurodyta 463 828 NLG suma, kuri po minėtos įstaigos skundo inspektorius sprendimu buvo sumažinta iki 299 308 NLG.

9 *Horizon College* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam*, kuris į 2003 m. lapkričio 3 d. Sprendimu atmetė kaip nepagrįstą, motyvuodamas tuo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems paslaugoms netaikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 1 punkte numatytas atleidimas nuo PVM.

10 *Horizon College* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausias teismas).

11 *Hoge Raad der Nederlanden*, nusprendęs, kad bylos sprendimas priklauso nuo Šeštosios direktyvos, btent nuo jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 1 punkte numatytos sąvokos „švietimas“ išaiškinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio (1 dalies 1 punktą) reikia aiškinti taip: sąvoka „švietimas“ apima atlygintiną dštytojo siuntimą į švietimo įstaigą, kad jis šioje švietimo įstaigoje laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra neigiamas, ar sąvoka „su juo glaudžiai (susijusios) paslaugos“ aiškintina kaip apimanti ir pirmajame klausime aprašytą paslaugą?

3. Ar atsakymams į šiuos klausimus turi reikšmės tai, kad dštytojų siunčiantis subjektas taip pat yra švietimo įstaiga?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju ir trečiuoju klausimais iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje vartojami terminai „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir

universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos“ apima švietimo įstaigos, kuri pagal šią nuostatą už atlygą siūnia ditytojų priimančiai įstaigai, kur ditytojas laikinai teikia švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, atvejų.

13 *Horizon College* mano, kad šis klausimas reikia atsakyti teigiamai, nes atsižvelgiant į tai, kad veiksmingas žinių ir gūdžių perdavimas, kuris vyksta tiesiogiai tarp ditytojo ir studentų ar mokinių, nesvarbu, kokia šio perdavimo teisinė forma, yra pati švietimo esmė. Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Europos Bendrijų Komisija teigia, kad šis pirmasis klausimas reikia atsakyti neigiamai.

14 Pirmiausia teigtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis numato tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimą nuo PVM. Tačiau šis atleidimas neapima visos visuomenei naudingos veiklos, o tik tą, kuri ten išvardyta ir išsamiai aprašyta (žr. 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rink. p. I-77053, 18 punktų; 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 16 punktų ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rink. p. I-0000, 24 punktų).

15 Pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sėvokos, kurių tikslas išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų tarp valstybių narių (žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktų; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C-240/99, Rink. p. I-1951, 23 punktų ir minėto sprendimo *Ygeia* 15 punktų).

16 Terminai, apibrėžiantys tuos atleidimo atvejus, turi būti aiškinamai siaurai, nes jais nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugos suteikimas už atlygą (žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-287/00, Rink. p. I-5811, 43 punktų ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktų). Tačiau šių terminų aiškinimas turi atitikti minėto atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai (žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 42 punktų; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktų ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 24 punktų). Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, apibrėžiantys 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus turi būti aiškinami taip, jog atleidimo nuo mokesčio poveikis nebūtų pasiektas (šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 17 punktų; taip pat dėl universitetinio švietimo minėto sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 47 punktų).

17 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte nęra šioje nuostatoje numatytų įvairių švietimo formų apibrėžimų.

18 Tiesa, kaip iš esmės tvirtina *Horizon College*, kad ditytojo žinių ir gūdžių perdavimas studentams yra ypač svarbus švietimo veiklos elementas.

19 Tačiau pagal šio sprendimo 14–16 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo praktiką tokio žinių ir gūdžių perdavimo nepakanka tam, kad paprasčiausias ditytojo perkėlimas į švietimo įstaigą teikti švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, būtų pripažintas švietimo veikla.

20 Iš tiesų, kaip iš esmės per posėdį teigė Komisija, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyta švietimo veikla yra sudaryta iš kelių elementų, kurie, be susijusių su ditytojo–studento santykiais, apima ir formuojančius aptariamą įstaigą organizacinę struktūrą.

21 Ta?iau, kaip nurodyta šio sprendimo 7 punkte, pagal pagrindin?je byloje aptariamą siuntimo sutarties sąlygą priimanti ?staiga turi apibr?žti atitinkamo d?stytojo užduotį, atsižvelgdama ? tokio siuntimo trukmę ir funkcijas, kurias paskirtasis d?stytojas atliko *Horizon College*. Be to, priimanti ?staiga turi apdrausti d?stytojų jo siuntimo laikotarpiu.

22 Tod?l pats d?stytojo siuntimas ? priiman?i? ?staig? tokiomis sąlygomis netur?t? b?ti laikomas veikla, kuri? apima „švietimo“ sąvoka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies i punkto prasme. Kaip iš esm?s teig? Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Komisija, sutartis tarp *Horizon College*, priiman?ios ?staigos ir atitinkamo d?stytojo numato ne daugiau, kaip priiman?ios ?staigos švietimo paslaugų teikimo supaprastinim?.

23 Šiam aiškinimui neturi daryti ?takos aplinkyb?, kuri yra tre?iojo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimo objektas, t. y. kad siun?ianti ?staiga, kaip ir priimanti, pati yra švietimo ?staiga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme. Iš ties?, jei pateikta ?kin? operacija pati neatitinka sąvokos „švietimas“, aplinkyb?, jog j? atlieka švietimo tikslais ?steigtas viešosios teis?s subjektas ar kita organizacija, kuri? atitinkama valstyb? nar? pripaž?sta ?steigta tokiu tikslu, netur?t? pakeisti šios analiz?s.

24 Tod?l ? pirm?j? ir tre?i?j? klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog terminas „vaik? ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos“ šios nuostatos prasme nenumato atlygintino d?stytojo siuntimo ? švietimo ?staig?, kur jis laikinai teikt? švietimo paslaugas srityje, už kuri? ji atsakinga, net jei siun?ianti ?staiga pati yra švietimo tikslais ?steigtas viešosios teis?s subjektas ar kita organizacija, kuri? atitinkama valstyb? nar? pripaž?sta ?steigta tokiu tikslu.

D?l antrojo klausimo

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas antruoju klausimu, kartu su tre?iuoju, iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šios nuostatos prasme švietimo ?staigos atlygintinis d?stytojo siuntimas ? priiman?i? ?staig?, kur jis laikinai teikt? švietimo paslaugas srityje, už kuri? ji atsakinga, gali b?ti atleistas nuo PVM kaip „glaudžiai susij?s“ su švietimu paslaugos teikimas tos pa?ios nuostatos prasme.

26 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo sprendimo išplaukia, kad šis klausimas pateiktas atsižvelgiant ? situacij?, kai siun?iama už atlyg?, kur? priimanti ?staiga sumoka siun?ian?iai ?staigai, o sumok?ta suma yra lygi pastarosios atitinkamam d?stytojui sumok?tam atlyginimui.

27 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte n?ra sąvokos „glaudžiai susijusi?“ su švietimu paslaugų teikimas apibr?žimo (kiek tai susij? su universitetiniu švietimu, žr. min?to sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 46 punkt?). Ta?iau iš nuostatos formuluot?s išplaukia, kad ji neapima nesusijusi? su „vaik? ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugomis“ paslaugų teikimo ir prekių tiekimo.

28 Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas gali būti laikomi „glaudžiai susijusiais“ su švietimu ir taip pat traktuojami pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą, tik jeigu jie iš tikrųjų teikiami kaip šio švietimo, kuris yra pagrindinė paslauga, papildomos paslaugos (pagal analogiją žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 27-30 punktus; minėto sprendimo *Dornier* 34 ir 35 punktus; taip pat minėto sprendimo *Ygeia* 17 ir 18 punktus).

29 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paslauga gali būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jeigu ji pati yra ne tikslas, o priemonė sudaryti geriausias sąlygas naudotis pagrindine paslauga (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktą; minėtą sprendimą *CPP* 30 punktą ir *Ygeia* 19 punktą).

30 Taip pat, kaip iš esmės teigia *Horizon College* ir Komisija, švietimo įstaigos dėstytojų siuntimo į kitą švietimo įstaigą, kur jis laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią pastaroji atsakinga, faktas yra įkinė operacija, kuri iš esmės gali būti pripažįstama paslaugos tiekimu, glaudžiai susijusiu su švietimu. Iš tiesų esant laikinam dėstytojų perkumui kai kuriose švietimo įstaigose, kvalifikuotų dėstytojų iš kitų įstaigų siuntimas į tas, kuriose jie trūksta, leidžia priimančios įstaigos studentams gauti geresnės švietimo paslaugas.

31 Šiai išvadai neturi jokios aplinkybės, kurią pabrėžė Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, kad atitinkamų dėstytojų siuntimas yra naudingas priimančioms įstaigoms, nesant tiesioginio ryšio tarp *Horizon College* ir pastarojo įstaigos studentų. Taip pat Nyderlandų vyriausybės nurodytas faktas, kad dėstytojų siuntimo įkinė operacija skiriasi nuo *Horizon College* savo vardu teikiamų švietimo paslaugų, neturi poveikio minėtai išvadai.

32 Iš tiesų tam, kad priimančioji įstaiga studentai gautų tą įstaigą teikiamas švietimo paslaugas geresnėmis sąlygomis, nereikia, kad su šiuo švietimu glaudžiai susijusios paslaugos tiems studentams būtų teikiamos tiesiogiai. Be to, galimas glaudaus ryšio tarp dėstytojus siunčiančios įstaigos pagrindinės veiklos ir jos papildomos veiklos – glaudžiai susijusi su švietimu paslaugų teikimo – nebuvimas iš esmės nėra svarbus.

33 Tačiau asmuo, kuriam taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, turi atitikti kelias sąlygas, kylančias iš to paties straipsnio.

34 Pirmiausia, tiek pagrindinė švietimo įkinė operacija, tiek glaudžiai su ja susijusios prekių tiekimo ar paslaugų teikimo turi atitikti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytas subjekto.

35 Iš tiesų, kaip išplaukia iš pašios minėto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto formuluotės, tam, kad siunčiami į priimančią įstaigą dėstytojai būtų atleidžiami nuo mokesčio, pagal šią nuostatą reikia, jog įkinė operacija atliktų švietimo tikslais steigtas viešosios teisės subjektas ar kita organizacija, kuri atitinkama valstybės nare pripažįstama steigta tokiu tikslu. Taigi, kaip matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo ir būtent iš trečiojo pateikto klausimo, galima manyti, jog tokia sąlyga vykdyta pagrindinėje byloje.

36 Be to, iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos ?traukos išplaukia, kad tam, jog b?t? taikomas atleidimas nuo mokes?io, numatytas to paties straipsnio 1 dalies i punkte, pagrindin? ?kin? operacija, su kuria aptariamas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas yra glaudžiai susij?s, taip pat turi b?ti atleidžiama nuo mokes?io (žr. 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C?415/04, Rink. p. I?1385, 22 punkt?).

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo sprendim? priimanti ?staiga yra pati „švietimo ?staiga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme“.

38 Antra, taip pat, kaip yra aišku iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos ?traukos, preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, glaudžiai susij? su pagrindin?mis ?kin?mis operacijomis, numatytomis šio straipsnio 1 dalies i punkte, gali b?ti atleisti nuo mokes?io, tik jeigu jie yra b?tini atleidžiamoms nuo mokes?io ?kin?ms operacijoms (taip pat šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Komisija prieš Vokietij?* 48 punkt?; *Ygeia* 26 punkt? ir *Stichting Kinderopvang Enschede* 25 punkt?).

39 Tam, kad taip b?t? apibr?žtas laikinas d?stytoj? siuntimas, kuris yra pagrindin?s bylos dalykas, jis turi b?ti tokio pob?džio ir kokyb?s, kad be tokios paslaugos negalima b?t? užtikrinti, jog priiman?ios ?staigos teikiamos švietimo paslaugos ir jos student? gaunamas išsilavinimas b?t? tokios pa?ios vert?s (pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede* 27, 28 ir 30 punktus).

40 Šiuo klausimu reikia priminti, kaip tai padar? Nyderland? vyriausyb?, kad nereikia paneigti to, jog yra komercin?s ?darbinimo agent?ros, kuri? paslaugos n?ra atleidžiamos nuo mokes?io, b?tent kuri? veikla yra skolinti d?stytojus mokyklin?ms ir universitetin?ms ?staigoms. Pagrindin?je byloje tam, kad *Horizon College* d?stytoj? siuntimas b?t? laikomas b?tinu priiman?i? ?staig? teikiamoms švietimo paslaugoms, jis turi b?ti tokio pob?džio, kad, pavyzdžiui, d?l aptariamo personalo kvalifikacijos arba d?l j? siuntimo termin? lankstumo toks pats švietimo paslaug? lygis ir kokyb? negal?t? b?ti užtikrinta kreipiantis ? tokias ?darbinimo agent?ras.

41 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo, atsižvelgdamas ? konkre?ias sprendžiamo gin?o aplinkybes, nustatyti *Horizon College* teikiam? paslaug? b?tinum?.

42 Tre?ia, pagal Šeštosios direktyvos 13 A skirsnio 2 dalies b punkto antr? ?trauk? paslaug? teikimui ir preki? tiekimui netaikomas to paties straipsnio 1 dalies i punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io, jeigu j? tikslas iš esm?s subjektui gauti papildom? pajam? iš ?kini? operacij?, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti prid?tin?s vert?s mokest?, atliekamomis ?kin?mis operacijomis.

43 Ši išimtis yra specifin? fiskalinio neutralumo principo, kuris draudžia skirtingai traktuoti panašius tarpusavyje konkuruojan?ius paslaug? teikimus PVM atžvilgiu, išraiška (žr. 2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?109/02, Rink. p. I?12691, 20 punkt? ir min?to sprendimo *Ygeia* 32 punkt?).

44 Taigi pagrindin?je byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar *Horizon College* kai kuri? savo d?stytojų siuntimo ? kitas švietimo ?staigas tikslas iš esm?s buvo gauti papildom? pajam? iš ?kini? operacij?, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?staig?, pavyzdžiui, komercini? ?darbinimo agent?r?, turin?i? mok?ti PVM, atliekamomis ?kin?mis operacijomis. Šiuo klausimu fakto, kad ?staiga, kurios veikla yra tokios ?kin?s operacijos, gauna atlyg?, lyg? jos išsi?stiems d?stytojams sumok?tam atlyginimui, nepakanka nustatyti, jog šios ?kin?s operacijos tikslas n?ra gauti papildom? pajam?.

45 Galiausiai reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas valstyb?ms nar?ms suteikia teis? kiekvienu atskiru atveju atleidžiant nuo mokes?io ?staigas, išskyrus viešosios teis?s subjektus, numatytus šio straipsnio 1 dalies i punkte, taikyti vien? ar daugiau s?lyg?, išvardyt? šio straipsnio 2 dalies a punkte. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar tokia teis? buvo ?gyvendinta Nyderlanduose ir, jei atsakymas b?t? teigiamas, ar tokios s?lygos yra taikytinos pagrindin?je byloje.

46 Tod?l ? antr?j? ir tre?i?j? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi b?ti aiškinami taip, jog atlygintinas mokytojo siuntimas ? švietimo ?staig?, kad jis šioje švietimo ?staigoje laikinai teikt? švietimo paslaugas srityje, už kuri? ji atsakinga, gali b?ti ?kin? operacija, atleidžiama nuo PVM kaip „glaudžiai susij?s“ su švietimu paslaug? teikimas šios nuostatos prasme, jei toks siuntimas yra priemon?, leidžianti geriausiomis s?lygomis pasinaudoti švietimo paslaugomis, laikomomis pagrindin?mis paslaugomis, ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?sitikinti, kad:

- tiek pagrindines paslaugas, tiek siuntim?, kuris su jomis glaudžiai susij?s, teikia ir vykdo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyti subjektai, prireikus atsižvelgiant ? tai, ar ?vykdytos visos atitinkamos valstyb?s nar?s pagal šio straipsnio 2 dalies a punkt? nustatytos s?lygos,
- min?tas siuntimas yra tokio pob?džio ar kokyb?s, kad be jo neb?t? užtikrinta priiman?ios ?staigos švietimo paslaug?, tod?l ir jos student? gauto išsilavinimo lygiavertiškumas, ir
- tokio siuntimo tikslas iš esm?s n?ra gauti papildom? pajam? atliekant ?kines operacijas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti PVM, paslaugomis.

D?l tre?iojo klausimo

47 Iš šio sprendimo 12, 23–24, 25, 34 ir 35 punkt? matyti, kad atsakymas ? tre?i?j? pateikt? klausim? yra pirm? dviej? klausim? nagrin?jimo ir ? juos pateikt? atsakym? sud?tin? dalis. Tod?l nereikia ?j? atsakyti atskirai.

D?l bylin?jimosi išlaid?

48 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi b?ti aiškinamas taip: terminas „vaik? ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos“ šios nuostatos prasme neapima atlygintino d?stytojo siuntimo ? švietimo ?staig?, kad jis šioje švietimo ?staigoje laikinai**

teikt? švietimo paslaugas srityje, už kuri? ji atsakinga, net jei pati siun?ianti ?staiga yra viešosios teis?s subjektas ar kita organizacija, kuri? atitinkama valstyb? nar? pripaž?sta ?steigta tokiu tikslu.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi b?ti aiškinami taip: atlygintinas mokytojo siuntimas ? švietimo ?staig?, kad jis ten laikinai teikt? švietimo paslaugas srityje, už kuri? ji atsakinga, gali b?ti ?kin? operacija, atleidžiama nuo PVM kaip „glaudžiai susij?s“ su švietimu paslaug? teikimas šios nuostatos prasme, jei toks siuntimas yra priemon?, leidžianti geriausiomis s?lygomis pasinaudoti švietimo paslaugomis, laikomomis pagrindin?mis paslaugomis, ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?sitikinti, kad:

- tiek pagrindines paslaugas, tiek siuntim?, kuris su jomis glaudžiai susij?s, teikia ir vykdo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyti subjektai, prireikus atsižvelgiant ? tai, ar ?vykdytos visos atitinkamos valstyb?s nar?s pagal šio straipsnio 2 dalies a punkt? nustatytos s?lygos,

- min?tas siuntimas yra tokio pob?džio ar kokyb?s, kad be jo neb?t? užtikrinta priiman?ios ?staigos švietimo paslaug?, tod?l ir jos student? gauto išsilavinimo lygiavertiškumas, ir

- tokio siuntimo tikslas iš esm?s n?ra gauti papildom? pajam? atliekant ?kines operacijas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?staig?, turin?i? mok?ti PVM, paslaugomis.

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.