

GENERALINIS ADVOKATAS

E. SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2007 m. kovo 8 d.(1)

Byla C-434/05

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën

Byla C-445/05

Werner Haderer

prieš

Finanzamt Wilmersdorf

„PVM – Atleidimas nuo mokesčio – Vienos švietimo įstaigos darbinto ditytojo siuntimas už atlygą ? priimančio švietimo įstaigą – Privataus mokytojo švietimo įstaigoje studentams teikiamos mokymo paslaugos, už kurias sumoka įstaiga“

1. Du Šeštojoje direktyvoje(2) tvirtinti atleidimo nuo PVM atvejai iš esmės apima švietimą ir švietimo įstaigą teikiamas susijusias paslaugas bei privačias ditytojo pamokas.

2. Šiais dviem prašymais priimti prejudicinius sprendimus siekiama išsiaiškinti, ar minėtas atleidimas nuo mokesčio apima ditytojų siuntimą iš vienos švietimo įstaigos ? kitą ir privataus ditytojo pamokas švietimo įstaigoje.

Šeštoji direktyva

3. Šeštosios direktyvos(3) 2 straipsnyje numatyta, kad PVM apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygą, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4. 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip bet kuris asmuo, „savarankiškai vykdomas“ ekonominė veikla, kuri pagal 4 straipsnio 2 dalį apima visokių paslaugas teikiantį asmenų veiklą(4).

5. 6 straipsnio 1 dalyje paslaugų teikimas apibrėžiamas kaip „bet koks sandoris, kuris nėra prekės tiekimas <...>(5), t. y. jame nepateiktas PVM apmokestinamų paslaugų sąrašas. Tačiau tai, kad paslaugos, susijusios su švietimo veikla, ir aprėpinimas personalu iš esmės yra laikomi apmokestinamąja veikla, yra patvirtinta 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktais, kurie reglamentuoja

paslaugų teikimo vietų(6).

6. Direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje „Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčių“(7), *inter alia*, numatyta:

„1. <...> valstybės narės atleidžia nuo mokesčių:

<...>

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

j) privačias mokymo paslaugas, kai mokoma mokyklinio ar universitetinio dalyko;

k) tam tikras aprūpinimo personalu paslaugas, kurias, siekdamos dvasinės gerovės, teikia religinės ar filosofinės institucijos šio straipsnio b, g, h(8) ir i punktuose nurodytai veiklai;

<...>

2. a) Atleisdamos nuo mokesčių institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n(9) 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, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų turtui ir gerinimui finansuoti,

– institucijas turi valdyti ir administruoti iš esmės visuomeniniais pagrindais asmenys, kurie nei patys, nei per tarpininkus neturi nei tiesioginės, nei netiesioginės asmeninės naudos iš veiklos rezultatų,

– kainiai už jų 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 įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, kainius už panašias paslaugas,

– paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės įstaigos, turinčios mokėti pridėtinės vertės mokestį, atsidurtų mažiau palankioje padėtyje;

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

– tos paslaugos ir prekės nėra būtinoms atleidžiamiesiems nuo mokesčių sandoriams,

– pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, sudaromais sandoriais.“

Bylos C-434/05 „*Horizon College*“ aplinkybės ir procesas nacionaliniame teisme

7. Kaip nurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)* yra Alkmare (Nyderlandai) įsteigta švietimo įstaiga (toliau – *Horizon College*). Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme tai yra organizacija, kurią valstybės narė pripažįsta įsteigta švietimo tikslu.

Iš esmės *Horizon College* teikia vidurinio ir profesinio švietimo paslaugas.

8. Esant laikinam dštytoj? tr?kumui *Horizon College* bent jau nuo 1995 m. iki 1999 m. siunt? savo dštytojus ? kitas tokias pat ?staigas. Vadovaujantis siuntimo sutarties s?lygomis, darb? dštytojui paveda atlikti priimanti ?staiga, kuri taip pat turi sumok?ti civilin?s atsakomyb?s draudim?. Dštytojo atlyginim? ir toliau mok?jo *Horizon College*, kuri reikalavo gr?žinti šias išlaidas iš kitos ?staigos, negaudama pelno ir be PVM.

9. Ta?iau mokes?i? inspekcija man?, kad suteiktoms paslaugoms nebuvo taikomas Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokes?io, tod?l ji išsiunt? papildom? pranešim? apie PVM dyd? už laikotarp? nuo 1995 m. iki 1999 met?.

10. *Horizon College* š? pranešim? apskund?. Jos skundas šiuo metu nagrin?jamas *Hoge Raad* (Nyderland? aukš?iausiajame teisme); skunde pažymima, kad ?gyvendinant tiksl? teikti švietimo paslaugas švietimo ?staigoje esant laikinam dštytoj? tr?kumui tuo laikotarpiu b?tina pakeisti tr?kstamus dštytojus, o apmokestinant PVM neišvengiamai išauga tokios švietimo paslaugos kaina.

11. *Hoge Raad* nor?t? žinoti, kuri iš ši? s?vok? – „švietimo“ ar „su juo glaudžiai susijusi? paslaug?“ – apima nagrin?jam? atvej?. Tod?l jis pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim? d?l toki? klausim?:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkt? reikia aiškinti taip: s?voka „švietimas“ apima atlygintin? dštytojo siuntim? ? švietimo ?staig?, kad jis šioje švietimo ?staigoje laikinai teikt? švietimo paslaugas srityje, už kuri? ji atsakinga?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? yra neigiamas, ar s?voka „su juo glaudžiai susijusios paslaugos“ aiškinama kaip apimanti ir pirmajame klausime aprašyt? paslaug??

3. Ar atsakymams ? šiuos klausimus turi reikšm?s tai, kad dštytoj? siun?iantis subjektas irgi yra švietimo ?staiga?“

Bylos C-445/05 *Haderer* aplinkyb?s ir procesas nacionaliniame teisme

12. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad W. Haderer daugel? met? dirbo nepriklausomu bendradarbiu Berlyno žem?je. 1990 m. paprastai daugiau kaip 30 valand? per savait? jis dirbo ?vairiuose suaugusi?j? švietimo centruose(10), teikdamas „mokyklinio mokymo pagalb?“ ir dštydamas keramikos bei puod? žiedimo kursus.

13. Jo status? apibr?ž? nuolat atnaujinamos sutartys, kuriose aiškiai numatyta, jog jos nesukuria darbo santyki?. W. Haderer atlyginimas buvo mokamas pagal faktišk? darbo valand? skai?i?. Jis netur?jo teis?s gauti šio atlyginimo, jei d?l bet kokios priežasties kursai buvo atšaukiami, ar pats negal?jo dirbti d?l ligos ar kitos priežasties. Vis d?lto W. Haderer buvo padengiama dalis jo sveikatos draudimo ir pensijos sistemos ?mok? bei mokama „atostog? išmoka“, proporcinga jo atlyginimui.

14. W. Haderer nepild? nuo savo atlyginimo priskai?iuoto PVM deklaracij?. Mokes?i? inspekcija man?, kad jis tai prival?jo daryti, ir priskai?iavo jam PVM.

15. W. Haderer gin?ijo priskai?iuot? PVM remdamasis tuo, kad, pirma, jis nebuvo nepriklausomas paslaug? teik?jas (t. y. nebuvo laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“), ir, antra, kad jo veikla atleidžiama nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i ir (arba) j punkt?.

16. Šiuo metu W. Haderer skundas nagrinėjamas *Bundesfinanzhof* (Federaliniame finansų teisme), kuris laikosi žemesnės instancijos teismo nuomonės, kad W. Haderer veikė kaip nepriklausomas paslaugų teikėjas(11), ir patvirtina, kad pagal visus galiojančius nacionalinės teisės aktus jo teikiamos paslaugos negali būti atleidžiamos nuo PVM(12). *Bundesfinanzhof* klausia, ar tai neprieštaruoja Bendrijos teisei, ir, *inter alia*, pateikia šiuos samprotavimus:

- W. Haderer negali būti priskiriamas prie organizacijų, „kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta steigtomis tokiu tikslu“ 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme, nes jis tokiu „(ne)pripažįstamas“;
- dėstymas suaugusiųjų švietimo centruose, kuriuose W. Haderer, kaip apibrėžiama nacionalinės teisės normomis, teikė paslaugas, priskiriamas prie 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte nurodyto „mokyklinio ar universitetinio švietimo“;
- vis dėlto tebėra neaišku, ar privačios mokymo paslaugos neapmokestinamos PVM tik tuo atveju, kai jos teikiamos tiesiogiai mokiniams ar studentams, kurie už jas susimoka, ar ir tuomet, kai jos teikiamos mokykloje arba universitete.

17. Todėl *Bundesfinanzhof* prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl tokio klausimo:

„Ar privataus dėstytojo mokymas, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų((13),) pagal Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktą nuo mokesčio turi būti atleistas tik tuomet, kai privatus dėstytojas savo mokymo paslaugas suteikia tiesiogiai moksleiviams (arba) studentams, kaip paslaugos gavėjams, t. y. šie moksleiviai (arba) studentai jam sumoka už paslaugas, ar pakanka to, kad privatus dėstytojas savo mokymo paslaugas teikia mokyklai arba universitetui, kaip paslaugos gavėjams?“

Procesas Teisingumo Teisme

18. Byloje C-434/05 *Horizon College*, Nyderlandų vyriausybė, Graikijos vyriausybė ir Komisija pateikė pastabas. Byloje C-445/05 pastabas pateikė atsakovų mokesčių inspekcija, Italijos ir Graikijos vyriausybės bei Komisija.

19. Abiejų bylų posėdžiai vyko paeiliui 2006 m. gruodžio 14 dienai. W. Haderer nedalyvavo savo paties pageidautame posėdyje byloje C-445/05. Mokesčių inspekcija ir Vokietijos vyriausybė nepateikė jokių žodinių paaiškinimų. Pastabas pateikė Graikijos vyriausybė ir Komisija. Byloje C-434/05 tos pačios šalys, įskaitant *Horizon College* ir Nyderlandų vyriausybę, pateikė ir pastabas žodžiu.

Vertinimas

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatyto atleidimo nuo mokesčio esmė

20. Pastebėta, kad Bendrijos PVM pobūdis ir terminija yra paradoksalūs; toliau pamėginsiu išaiškinti šį paradoksą. Paprastai „apmokestinamajam asmeniui“ netenka šio mokesčio mokėjimo našta. Jei visi jo įsigijami daiktai ir paslaugos yra apmokestinami, jis turi teisę susigrąžinti šiuos mokesčius iš klientų, nurodydamas jų sąskaitose. Bet jeigu jo įsigyti daiktai ar paslaugos nėra apmokestinami, jis neturi galimybės atskaityti ar susigrąžinti jų kainą įskaičiuoto PVM elemento. Netgi esama nuomonės, jog „supratus šio dalyko prasmę, visai nebus sunku suvokti ir patį PVM“(14).

21. Nors siekiant gerai suvokti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje tvirtinto atleidimo nuo mokesčio prasmę paskutinis teiginys skamba optimistiškai, prieš pradedant atleidimo nuo

mokesčio analizė šiame kontekste pirmiausia vertinti išnagrinėti paradoksai.

22. PVM yra bendrasis vartojimo mokestis, kuriuo pardavimo metu apmokestinamos prekės ar paslaugos proporcingai jų kainai (pardavimo PVM). Tačiau daug sandorių sudaroma anksčiau, gamybos ir platinimo metu. Jis yra mokėtinas kiekvieno sandorio metu nustatytą tarifą atskaičius iš PVM (pirkimo PVM) sumos, kuri tiesiogiai taikoma visų kainos sudedamųjų dalių išlaidoms(15).

23. Paprastai PVM sumoka galutinis vartotojas, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, ir pats neatlieka apmokestinamo tiekimo, todėl jis negali atskaičiuoti savo kainą pardavimo PVM ar atskaityti pirkimo PVM.

24. Atleidimo nuo PVM atžvilgiu asmenys galima suskirstyti į dvi kategorijas – turinčius teisę atskaityti PVM(16) ir neturinčius teisę atskaityti PVM(17).

25. Kai sudarydamas PVM neapmokestinamą sandorį asmuo *gali* atskaityti pirkimo PVM, jo parduodamos prekės ir teikiamos paslaugos (šiuo etapu) tampa visiškai neapmokestinamos PVM. O kai sudarantis PVM neapmokestinamą sandorį asmuo *negali* atskaityti PVM, – sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtina PVM suma išlieka kainos dalimi.

26. Išnagrinėjame hipotetinę šią sandorį pavyzdį. Tarkime, paslaugos teikimo kaina yra 100 (be mokesčio), kai dalį šios paslaugos teikimo sąnaudų sudaro panaudotų išteklių (prekių ar paslaugų) neto kaina 50, o taikytinas PVM tarifas yra 20 %.

27. Prastu atveju, kai paslaugos teikimas yra apmokestinamas, paslaugų teikėjas sumoka 60 už panaudotus išteklius, iš kurių 10 sudaro PVM. Savo paslaugą jis siūlo už 120, iš kurių 20 sudaro PVM. Iš šios 20 jis atskaičiuoja 10, kuriuos sumokėjo, ir pateikia balansą mokesčių inspekcijai. Šiuo atveju visa 20 PVM suma perkeliama jo klientui (su sąlyga, kad jis bus galutinis klientas). Jei klientas yra taip pat apmokestinamasis asmuo, kurio tolesnio apmokestinamojo tiekimo sąnaudų sudedamoji dalis būtų minėta paslauga, iš pardavimo PVM, kurio suma sumoka jo paties klientai, jis susigrąžintų 20 sumą. Tokiu atveju jo sąnaudos būtų lygios tik 100, t. y. neto kainos dydžiui.

28. Jei paslaugos teikimas yra PVM neapmokestinamas sandoris *su* teise atskaityti PVM(18), PVM nebūtų mokamas, tačiau paslaugos teikėjas vis tiek galėtų „atskaityti“ (t. y. šiuo atveju susigrąžinti iš mokesčių inspekcijos) 10 pirkimo mokesčio sumą. Šiuo atveju paslaugos sąnaudos klientui, kuris būtų galutinis vartotojas ar apmokestinamasis asmuo, ketinantis naudoti ją tolesniam apmokestinamam tiekimui, būtų tik 100.

29. Kai paslaugos teikimas yra PVM neapmokestinamas sandoris *be* teisės atskaityti PVM, paslaugos teikėjas gali prisiimti 10 pirkimo PVM sumos naštą (šia suma sumažindamas savo galimą pelną)(19) arba, labiau tikėtina, kiek leidžia rinkos jėgos, perkelti ją pirkėjams padidindamas kainą iki 110. Iš šios sumos PVM negali būti atskaitytas. Pastaruoju atveju klientas, kaip galutinis vartotojas, patirtų didesnę išlaidą nei esant neapmokestinamam sandoriui su teise atskaityti PVM, tačiau mažesnę nei tuo atveju, kai atleidimas nuo PVM iš viso nebūtų taikomas. Kliento, kuris yra apmokestinamasis asmuo, sąsigyjamą paslaugą naudojant tolesniam apmokestinamajam tiekimui, nesant PVM sumos, kuri gali būti atskaityta ar susigrąžinta, sąnaudos bus didesnės nei bet kuriuo iš aptartų atvejų. 10 pirkimo PVM suma atskaičiuota iš sumokėtų kainų. Šiuo atveju kainos padidėjimas paprastai atspindės teikiamą paslaugą kainoje.

30. Iš tikrųjų teisė PVM ataskaitą nesuteikiama nėra vienu iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytų atleidimo nuo mokesčio atvejų.(20) Manytina, kad beveik visi jie susiję su galutiniams vartotojams, kuriems tai reiškia parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos sumažėjimą, parduodamomis prekėmis ar teikiamomis paslaugomis. Pavyzdžiui, mokyklinis ar

universitetinis švietimas paprastai yra paslauga, teikiama neapmokestinamiesiems asmenims moksleiviams arba studentams, kuriems švietimas nėra jų pačių apmokestinamo paslaugų tiekimo sąnaudų dalis(21). Iš dalies dėl to tokios paslaugų atleidimas nuo PVM yra savaime suvokiamas kaip teigiamas dalykas.

31. Vis dėlto taip yra ne visais atvejais. Pavyzdžiui, darbdavio už jo darbuotojų profesinį mokymą ar perkvalifikavimą sumokėta suma yra priskiriama prie jo veiklos sąnaudų. Šiuo atveju, darant prielaidą, kad darbdavio pardavimas yra apmokestinamas, pritaikius nagrinjamą atleidimą nuo mokesčio jis patirtų didesnę sąnaudą, jei profesinio mokymo paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM(22), o dėl šio padidėjimo savo ruožtu pabrangtų jo pardavimas.

32. Matyti, kad 13 straipsnio A skirsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio ne visuomet faktiškai sumažina PVM naštą. Tikėtina, kad dėl šios priežasties Teisingumo Teismas, aiškindamas minėto atleidimo nuo mokesčio sąlygas, paprastai laikosi lankstaus požiūrio. Pavyzdžiui, sprendime *Komisija prieš Vokietiją*(23) nagrinėdamas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą Teisingumo Teismas pareiškė nuomonę, kad, viena vertus, atleidimas nuo mokesčio, kaip bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamam paslaugų teikimui, išimtis, turi būti aiškinamas siaurai(24), tačiau atsižvelgiant į tai, kad šia išimtimi siekiama užtikrinti, jog švietimo paslaugos netaptų neprieinamos išaugus kainai dėl jų apmokestinimo PVM, su švietimu susijusi paslauga sąvoka neturėtų būti aiškinama itin siaurai(25).

33. Manau, kad išimtis visuomet reikia aiškinti apdairiai. Nors bendrosios taisyklės išimtys pagal bendrąjį principą aiškinamos siaurai, šiuo atveju sistemiškai siauras ar sistemiškai platus aiškinimas nebūtinai yra tinkami. Poveikis valstybės biudžetui ar privačiam asmeniui sistemiškai neprognozuojamas., Klausimas, ar paslaugos gavimo sąnaudos padidėja apmokestinus, neturėtų būti griežtas atleidimo nuo mokesčio taikymo kriterijus. Atrodo, neišvengiama yra tai, kad beveik kiekvienos nuo mokesčio atleidžiamos paslaugos kainos dalį sudaro tam tikra neatskaitytino pirkimo PVM suma. Tačiau akivaizdu, kad paprastai valstybinė ar labdarinė institucija(26) teikiamomis socialiai naudingomis paslaugomis besinaudojančių individualių vartotojų finansinės naštos palengvinimas nėra svarbiausias atleidimo nuo mokesčio motyvas, tačiau jis gali padėti suvokti jo esmę.

34. Taip pat reikia atkreipti dėmesį į 2000 m. Komisijos išreikštą mintį: „Išaugęs privatus subjektas aktyvumas tradiciškai išimtinai viešajam sektoriui priskiriamose srityse turėtų įtakos padidėjusiam nuo mokesčio atleistą, neapmokestinamą ir apmokestinamą paslaugą, tarpusavio konkurencijos iškraipymui. Atsižvelgiant į visus suinteresuotųjų asmenų, ypač paslaugų vartotojų, interesus, ši paslaugų teikimo apmokestinimo PVM sistemos turi būti atnaujinamos. <...> Atsižvelgiant į esamus poreikius, reikia peržiūrėti socialinės, švietimo, kultūros ir kitos veiklos atleidimą nuo mokesčio be teisės į atskaitą“(27).

35. Kadangi šis pranešimas vis dar nesulaukė atsako(28), atsakymų į nagrinjamose bylose iškeltus klausimus tenka ieškoti gana painioje teisinėje aplinkoje, kuriai būdinga mokesčių sistemos derinimo Bendrijos lygiu siekio ir kiekvienos valstybės narės noro vykdyti nepriklausomą mokesčių kontrolę priešprieša(29).

36. Kaip, *inter alia*, byloje *Komisija prieš Vokietiją* nurodė Teisingumo Teismas, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio yra savarankiška Bendrijos teisės sąvoka, kurios tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą skirtingose valstybėse narėse(30), o 13 straipsnio A skirsnio tikslas yra nuo mokesčio atleisti ne visą visuomenei naudingai veiklą, bet tik joje išvardytą ir aprašytą(31).

37. Atsižvelgdama į tai, kas buvo aptarta, būčiau linkusi laikytis kuo paprastesnio nagrinjamą

atleidimo nuo mokesčio sąlygą aiškinimo. Mano nuomone, šis požymis geriausiai atitinka Bendrijos suderinimo ir teisinio saugumo interesus.

Nagrinėjami bylų panašumai ir skirtumai

38. *Horizon College* ir W. Haderer atvejai objektyviai skiriasi: *Horizon College* atvejui yra taikytinas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas, o W. Haderer atvejui – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas. 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte numatytos „privatios mokymo paslaugos“ neapima *Horizon College* kitoms mokymo įstaigoms teikiamų paslaugų. Atitinkamai W. Haderer nėra organizacija, kuri „atitinkama valstybės narė pripažįsta“ steigta švietimo tikslu 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme (nors negalima teigti, kad šis apibrėžimas niekada netaikomas fiziniams asmenims(32)).

39. Tačiau, nepaisant šių skirtumų, yra ir panašumų.

40. Kiek tai manoma, abu minėto straipsnio punktus reikia traktuoti vienodai, ne vien todėl, kad jie priskiriami tai pačiai didelei visuomenei naudingos veiklos atleidimo nuo mokesčio grupei, bet ir todėl, kad jie abu priskiriami siauresnei švietimo ir profesinio mokymo paslaugų atleidimo nuo mokesčio grupei. Galima teigti, kad i ir j punktai apima visas nuo mokesčių atleistas šios srities paslaugas(33).

41. Kalbant konkrečiai, abiem atvejais kiltis taikyti atleidimą nuo mokesčio gali būti tarpininkaujančios švietimo įstaigos dalyvavimas. Atleidimas nuo mokesčių būtų neabejotinai taikomas, jei *Horizon College* dirbantys dėstytojai būtų dėstę jos pačios studentams. Aplinkybė, kad dėstytojas buvo siunčiamas į kitą mokyklą, panaikina šį aiškumą. W. Haderer situacija yra analogiška. Klausimas nebūtų iškilęs, jei privatios mokymo paslaugas jis būtų teikęs tiesiogiai studentams privatese patalpose (priklausančiose jam pačiam ar studentams). Tas pats klausimas iškyla privatios mokymo paslaugas teikiant suaugusiųjų švietimo centruose.

42. Manau, kad šiuo požymiu, siekiant pateikti nuoseklų aiškinimą, abiem atvejais visų pirma reikia atsižvelgti į teikiamos paslaugos pobūdį ir jos gavėjus. Todėl toliau bus nagrinėjami tam tikri dar neatsakyti abiejų bylų klausimai.

Teikiamų paslaugų pobūdis ir gavėjai

43. Galima analizę yra tokia, kad remiantis prašymuose priimti prejudicinį sprendimą pateiktomis aplinkybėmis *Horizon College* ir W. Haderer teikė savo paslaugas pačioms tarpininkaujančioms įstaigoms, o ne jose besimokantiems asmenims. Studentai sutartiniais ar panašiais santykiais buvo susiję tik su tarpininkaujančiomis įstaigomis. *Horizon College* siuntimo sutartimi nuostata pareigojo tarpininkaujančią įstaigą kontroliuoti siunčiamų dėstytojų teikiamas paslaugas ir prisiimti už jas atsakomybę. Nors W. Haderer byloje nebuvo nustatyta, kokios apimtys jo mokymo paslaugų kontrolę sipareigoja vykdyti švietimo centrui, aprašytą mokymą analizė leidžia daryti išvadą, kad, analogiškai kaip ir W. Haderer dirbant centre pagal darbo sutartį, studentai už jo teikiamas paslaugas sumokėdavo centrui, todėl skundai dėl teikiamų paslaugų kokybės turėjo būti adresuojami pastarajam.

44. Remiantis šia analize, nors studentams faktiškai dėstė *Horizon College* darbuotojai ir W. Haderer, švietimo paslaugas jiems teikė tarpininkaujančios įstaigos. O tarpininkaujančioms įstaigoms *Horizon College* ir W. Haderer neteikė švietimo ar mokymo paslaugų *per se*, nes šių paslaugų gavėjai buvo ne įstaigos, o studentai. Šiuo atveju paslauga buvo reikiamas asmenų (dėstytojų ar W. Haderer atveju – jo paties) siuntimas į tarpininkaujančias įstaigas, teikiančias švietimo ir mokymo paslaugas studentams.

45. Vadinasi, tokia paslauga, nepriskiriama „švietimo“ ar „mokymo“ paslaugoms pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies atitinkamai i ir j punktus, negal?jo b?ti atleista nuo mokes?io.
46. Komisija šias dvi situacijas išnagrin?jo skirtingai.
47. Jos nuomone, *Horizon College* teik? tarpininkaujan?ios ?staigos apr?pinimo personalu paslaug?, kuriai netaikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte ar kitose nuostatose numatytas atleidimas nuo mokes?io(34). O W. Haderer veikla gal?jo b?ti laikoma mokymo paslaug? teikimu j punkto prasme, nes jis šias paslaugas teik? asmeniškai. Kadangi nagrin?jamame atleidime nuo mokes?io, kaip ir kai kuriuose kituose atleidimuose nuo mokes?io, n?ra sukonkretinami paslaug? gav?jai, tai n?ra svarbu ir šiuo atveju. i ir j punktai suformuluoti taip, kad apimt? vis? švietimo paslaug? spektr?: juridini? asmen? teikiamos paslaugos išvardytos i punkte, o fizini? – j punkte.
48. Komisijos pateikt? *Horizon College* atvejo analiz? iš esm?s palaiko Graikijos ir Nyderland? vyriausyb?s. Ta?iau *Horizon College* atkreipia d?mes? ? siek? nekelti visuomenei nauding? ar labdaring? paslaug? kainos(35). Ji teigia, kad padid?jusios kainos našta tenka mokes?i? mok?tojai ir kad studentams tiesiogiai d?sto d?stytojai, o ne j? ?darbinusi ?staiga. Be *Horizon College* d?stytoj? pagalbos tarpininkaujanti ?staiga nepaj?gt? ?vykdyti ?statym? jai pavesto ?sipareigojimo studentams. Kadangi švietimo paslaugas studentams teikia d?stytojai, neatsižvelgiant ? tai, ar jie dirba pagal darbo sutart? toje pa?ioje ?staigoje, kurioje faktiškai d?sto, ar siun?ian?ioje ?staigoje, švietimo s?voka apima d?stytoj? siuntimo paslaug? 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme.
49. Šiuo klausimu aš pritariu Graikijos vyriausyb?s, Nyderland? vyriausyb?s bei Komisijos nuomonei. Tuo atveju, kai viena švietimo ?staiga siun?ia d?stytojus ? kit? ta pa?ia veikla užsiiman?i? ?staig? d?styti studentams pagal jos nurodymus ir atsakomyb?, siun?ian?ioji ?staiga teikia ne „švietimo“, bet apr?pinimo personalu paslaugas. Komisija pos?dyje pažym?jo, kad švietimo ?staigoje studentams teikiant „švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo“ paslaugas, teikiami ne tik d?stytoj? žinios ir ?g@džiai; jiems teikiami min?tus d?stytojus ?darbinusi? švietimo ?staig? turim? priemoni? kompleksas, mokomoji medžiaga, techniniai ištekliai, švietimo politika ir organizacin? infrastrukt?ra.
50. Reikia pripažinti, kad susiduriame su paradoksalia situacija: kai teik?jas susigr?žina tik savo išlaidas, ne?skai?ius PVM (b?tent darbuotojams mokam? atlyginim?), pats nesukurdamas prid?tin?s vert?s, ?kin? operacija turi b?ti apmokestinama „prid?tin?s vert?s“ mokes?iu. Ta?iau, kaip jau buvo galima ?sitikinti, atleidimas nuo PVM nereiškia paradokso nebuvimo. Be to, daugelis apmokestinam? paslaug? teik?j? patiria atlyginim? išlaidas, kuri? negali nei atskaityti, nei ignoruoti apskai?iuojant pardavimo PVM, tod?l b?t? neteisinga, jei tai gal?t? daryti tik apr?pinimo personalu paslaug? teik?jai. Be to, daugeliu apr?pinimo personalu paslaug? siekiama pelno ir konkuruojama su kitomis atitinkamomis paslaugomis, tod?l b?t? neteisinga nuo mokes?io atleisti tik ?kio subjektus, nesiekian?ius pelno.
51. Vis d?lto W. Haderer atveju neb??iau linkusi sutikti su Komisijos analize, nors asmeniškai tok? poži?r? vertinu teigiamai.
52. Vis? pirma, mano nuomone, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas ?prastai neapima nagrin?jamo atvejo, išskyrus, tikriausiai versij? vokie?i? kalba, d?l kurios gal?jo b?ti priimta nutartis d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?.
53. Formuluot? vokie?i? kalba „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ gal?t? b?ti aiškinama kaip taikytina bet kokiai švietimo ?staigoje pagal darbo sutart? nedirban?io

d?stytojo teikiamai mokymo paslaugai.

54. Visose kalbin?se versijose, kurios buvo oficialios Šeštosios direktyvos pri?mimo metu, ši paslauga aiškiai apibr?žiama kaip privati mokymo paslauga(36). Mano ?sitikinimu, šis apibr?žimas turi pirmum? prieš iš dalies besiskirian?i? formuluo? kuria nors viena kalba.

55. Akivaizdu, kad dažniausiai pasitaikantis tokios paslaugos pavyzdys yra paties mokytojo ar jo studento namuose vedamos priva?ios pamokos. Taip pat galima laikyti, kad s?voka apima ir asmen? grupi? mokym?, t. y. kad neb?tini sutartiniai santykiai tarp d?stytojo ir atskiro studento (kaip pažym?jo Komisija, studento t?vai taip pat gali b?ti sutarties šalis) ir kad patalp?, kuriame teikiamos mokymo paslaugas statusas n?ra esmin? aplinkyb?.

56. Vis d?lto, mano nuomone, švietimo ?staigos žinioje esantis ir jos organizuojamas student? mokymas, vykdomas jos patalpose ir už kur? ji atsako, nepatenka ? nagrin?jamos nuostatos reguliavimo srit?, ypa? tuo atveju, kai tarp ?staigos ir student? bei tarp ?staigos ir d?stytoj? sudaromi atskiri susitarimai. Italijos vyriausyb?s nuomone, privataus mokymo paslaugos s?voka paprastai neapima toki? susitarim?(37).

57. Atsižvelgus ? parengiamuosius dokumentus ar nuostat? formulutes, negalima pritarti Komisijos teiginiui, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas aiškinamas kaip apimantis bet kurias d?stytoj? studentams teikiamas priva?ias mokymo paslaugas, kurios neišvardytos i punkte, neatsižvelgiant ? tai, ar jos teikiamos priva?i? santyki? pagrindu, ar švietimo ?staigoje.

58. Šeštosios direktyvos pradiniam projekte(38) švietimo paslaug? atleidimas nuo mokes?io apibr?žiamas taip:

„švietimo paslaug? ar su švietimu arba profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu tiesiogiai susijusi? paslaug? teikimas ir su tokiomis paslaugomis susijusi? preki? tiekimas, kur? vykdo:

- viešosios teis?s subjektai arba
- priva?ios mokymo ?staigos, kuri? veiki? priži?ri ?galiotos valdžios institucijos, kurios yra ?galiotos suteikti jose besimokantiems asmenims valstyb?s pripažint? ir patvirtint? mokyklin? ar universitetin? išsilavinim? arba profesin? kvalifikacij?.“

59. Nors ši formuluo? skiriasi nuo priimtose 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto formuluo?s, ji apima iš esm?s t? pa?i? srit? ir turi t? pat? tiksl? – atleisti nuo mokes?io vieš?j? ir tokiu pripažint? švietim? bei apmokestininti privataus sektoriaus teikiamas švietimo paslaugas.

60. Pradiniam projekte nebuvo pirminio dabartinio j punkto varianto. Jis ? direktyv? buvo ?trauktas gana v?lyvame etape, be joki? (registruot?) pirmini? komentar? ir „n?ra apsunkintas akivaizdži? parengiam?j? dokument?“ (39).

61. Kaip teig? Komisija, norint b?t? buv? pakankamai nesud?tinga ? i punkt? ?traukti nuostat?, kad priva?ios d?stytoj? paslaugos atleidžiamos nuo mokes?io. Tai, kad taip nebuvo padaryta, savaime neleidžia daryti koki? nors išvad?, ta?iau iš i ir j punkt? formuluo?i? skirtum? išplaukia, kad pastarasis punktas (kuris susij?s tik su mokyklos ar universiteto išsilavinim? suteikian?iomis priva?iomis mokymo paslaugomis arba su mokymu glaudžiai susijusiomis paslaugomis, bet ne su profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu) buvo suformuluotas kaip apibota vis? i punkte nenurodyt? švietimo paslaug? apmokestinimo principo išimtis. Jei taip buvo iš tikr?j?, manau, kad siekiant aiškaus, apibr?žto ir suderinto aiškinimo šis punktas aiškinamas nepriklausomai ir atsietai nuo i punkto.

62. Aš suvokiu, kad ši mano išvada galb?t n?ra visiškai ?tikinama. D?stytojo teikiam? paslaug?

atleidimas nuo PVM, ypa? turint omenyje tiksl?, kad d?l apmokestinimo PVM išaugus kainai švietimas netapt? sunkiau prieinamas, yra iškreipiamas, kai d?stytojas, užuot asmeniškai sudar?s su mokykla sutart? d?l student? mokymo, teikia paslaugas tiesiogiai arba dirba mokykloje pagal darbo sutart?. Galima b?t? teigti, kad W. Haderer atvejis netur?t? iškristi iš abiej? punkt?, kurie, rodos, sukurti jo interesais, reglamentuojamo konteksto. Be to, b?t? neteisinga, jei W. Haderer dabar atsidurt? tokioje pad?tyje, kai b?t? ?pareigotas gr?žinti PVM mokes?io sum?, kuri? galb?t tur?jo sumok?ti suaugusi?j? švietimo centrui, kuriuose jis dirbo.

63. Vis d?lto keli argumentai gal?t? paneigti šiuos prieštaravimus.

64. Kaip jau esu pažym?jusi, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje pateiktas atleidimo nuo mokes?io atvej? s?rašas, deja, n?ra sisteminis, tod?l pagal konkre?i? nuostat? ne visuomet galima spr?sti apie kitos nuostatos atsiradimo priežastis. Jei nebuvo numatyta, kad „švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo“ paslaug? atleidimas nuo mokes?io apima švietimo ?staigos apr?pinimo personalu paslaug?, vadinasi, n?ra b?tina pagr?sti traktavimo, kad „mokymo“ paslaug? atleidimas nuo mokes?io apima švietimo ?staigai teikiamas priva?ias mokymo paslaugas. Jei tikslai iš ties? buvo tokie, akivaizdu, kad tokiu atveju reik?t? išanalizuoti atleidim? nuo mokes?i? numatan?i? nuostat? formuluotes.

65. Be to, manytina, kad praktiniu poži?riu toks susitarimas, kurio šalis buvo W. Haderer, n?ra privataus susitarimo su atskirais studentais atitikmuo, bet laikytinas su min?ta švietimo ?staiga sudaromos darbo sutarties alternatyva (neatsižvelgiant ? jo sudarymo tiksl?). Iš ties?, laikantis priešingos nuomon?s, švietimo ?staiga teikt? paslaugas d?stytojui, o ne atvirkš?iai. Vis d?lto, mano nuomone, mok?dama t? pat? neto atlyginim? ir išmokas pagal darbo sutart? ?darbintam d?stytojui (atsižvelgiant ? socialines ?mokas ir kitus mokes?ius bei ? kitokias nustatytas ar priiimtąs darbdavi? pareigas darbuotoj? atžvilgiu) švietimo ?staiga patirt? didesni? išlaid? nei sudariusi su juo sutart? d?l PVM neapmokestinam? paslaug? teikimo.

66. Pastaruoju atveju, paslaug? teikim? apmokestinus PVM, švietimo kaina neb?tinai išaugt?, o veikiau priverst? pasirinkti ?prastus darbo santykius sudarius darbo sutart?. Nors visuomet reikia atsižvelgti ? siek?, kad išaugus kainai švietimas netapt? sunkiau prieinamas(40), tai turi b?ti subalansuota su tikslu neleisti išvengti pagr?stos socialin?s apsaugos s?naud?. Pateikiant galutin? analiz?, klausimas d?l atleidimo nuo PVM, kuris iš esm?s skirtas palengvinti visuomenei nauding? paslaug? vartotoj? našt?, nesusij?s su tuo, ar naudojimasis priva?i? paslaug? teik?j? paslaugomis yra labiau pageidaujamas nei asmen? ?darbinimas pagal darbo sutart?.

67. Nors iš ties? b?t? apmaudu, jei W. Haderer reik?t? priiimti našt?, kuri jam netur?t? priklausyti, Teisingumo Teismas turi pareig? aiškinti, kaip apskritai tur?t? b?ti taikoma Bendrijos teis?, o ne nulemti konkre?ios nacionaliniame teisme nagrin?jamos bylos baigt?. Gali nutikti ir taip, kad net šiuo etapu W. Haderer gal?s švietimo ?staigoms, kuriose jis dirbo, perkelti pareig? atgaline data sumok?ti jam priklausiusius mok?ti mokes?ius.

68. Atsižvelgdama ? pirmiau išd?stytus motyvus, manau, kad *Horizon College* teikiama apr?pinimo personalu paslauga nelaikoma „švietimo“ paslauga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme, o W. Haderer teikiamos mokymo paslaugos nelaikomos „priva?iomis mokymo paslaugomis“ 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme.

69. Dabar nor??iau išnagrin?ti kiekvienoje iš byl? iškilusius specifinius klausimus.

Byla C-434/05 Horizon College: glaudžiai susijusi? paslaug? teikimas

70. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyta, kad nuo mokes?io atleidžiamos švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos, ?skaitant su visu tuo

glaudžiai susijusias prekes ar paslaugas. Teisingumo Teismas yra apibrėžęs, kad paslauga gali būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, „jei ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikimo teikiama pagrindine paslauga“(41).

71. *Horizon College* ir Komisijos nuomone, detytojų siuntimas iš vienos švietimo įstaigos į kitą iš esmės yra su švietimu glaudžiai susijusi paslauga. Švietimo įstaigai, kurioje studentams teikiamos švietimo ar profesinio mokymo paslaugos, laikinai pritrūkus kvalifikuotų detytojų ar mokytojų, švietimo ar mokymo paslaugų kokybę pastebimai pagerėja iš kitos švietimo įstaigos atsiuntus kvalifikuoto personalo.

72. Kadangi šis požiūris yra teisingas ir neprieštarauja sveikai nuovokai, jį paneigti galima tik pasitelkus labai stiprius motyvus. Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės pateiktą prieštaravimą paremiančius motyvus, kodėl *Horizon College* teikiamoms aprėpinimo personalu paslaugos negali būti atleidžiamos nuo mokesčių. Mano nuomone, šie motyvai nėra pakankamai įtikinami.

73. Abiejų šalių vyriausybės teigė, kad nagrinėjama paslauga (*Horizon College* teikiama aprėpinimo personalu paslauga) nėra atleidžiama nuo mokesčių todėl, kad ji nėra teikiama švietimo ar profesinio mokymo paslaugų gavėjams (studentams), bet jos gavėjas yra pats minėtą paslaugą teikėjas (kita švietimo įstaiga). Nyderlandų vyriausybė pridūrė, kad aprėpinimo personalu paslauga nėra susijusi su *Horizon College* studentams arba moksleiviams teikiamomis švietimo ar profesinio mokymo paslaugomis, todėl jos negalima laikyti „glaudžiai susijusia“ nei su kitos švietimo įstaigos studentams arba moksleiviams teikiama pagrindine nuo mokesčių atleista paslauga, nei juo labiau su *Horizon College* vykdoma pagrindine nuo mokesčių atleista veikla.

74. Motyvuodama savo teiginį, kad „glaudžiai susijusia“ iš esmės gali būti laikoma tik tokia paslauga, kuri teikiama to paties paslaugos teikėjo tam pačiam gavėjui, kaip ir pagrindinė paslauga, Nyderlandų vyriausybė nurodo keletą Teisingumo Teismo sprendimų(42). Vis dėlto Teisingumo Teismas šiuo kriterijumi negrindė savo argumentų nė vienoje iš nurodytų bylų. Pavyzdžiui, byloje *Card Protection Plan* Teisingumo Teismas apskritai atitinkamai nenagrinėjo susijusios paslaugos buvimo fakto(43), ir nors byloje *Komisija prieš Vokietiją* buvo akivaizdu, kad abi paslaugos (studentų universitetinio švietimo paslauga ir už atlygą universitetą vykdoma tyrimo veikla) buvo teikiamos skirtingiems gavėjams, Teisingumo Teismas savo argumentaciją grindė tuo, kad tyrimo veikla nebuvo būtina švietimo paslaugos teikimo sąlyga(44).

75. Be to, sprendime *Stichting Kinderopvang Enschede*(45) Teisingumo Teismas aiškiai pareiškė nuomonę, kad iš esmės, kai organizacija, teikianti pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g arba h punktus nuo mokesčių atleistas vaikų priežiūros paslaugas, taip pat vykdo tarpininkavimą tarp vaikų priežiūros paslaugų teikiančių asmenų ir asmenų, kuriems reikalinga tokia paslauga, ši atskira tarpininkavimo paslauga gali būti pripažįstama „artimai susijusia“ su vaikų priežiūra, net jei konkrečiu atveju organizacija pati vaikų priežiūros paslaugos minėtiems gavėjams neteikia.

76. Tačiau Teisingumo Teismas minėtam sprendime aiškiai pasakė, kad siekiant pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių reikia vykdyti keletą sąlygų.

77. Šiame kontekste reikėtų išskirti Graikijos vyriausybės teiginį: kadangi Teisingumo Teismas neturi pakankamai informacijos, kad galėtų nuspręsti, ar *Horizon College* teikiama aprėpinimo personalu paslauga turi būti atleista nuo mokesčių, ji turėtų būti pripažinta apmokestinama PVM.

78. Vis dėlto Teisingumo Teismo klausiamo, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme sūvoka „su švietimu ir profesiniu mokymu glaudžiai susijusios paslaugos“ iš esmės apima „atlygintą detytojo siuntimą į švietimo įstaigą, kad jis šioje švietimo įstaigoje laikinai teiktų mokymo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga“. Mano nuomone, taip suformuluota

s?voka iš tikr?j? apima min?t? paslaug?. Ta?iau ši s?voka iš ties? apims min?t? paslaug?, tik jei bus patenkintos kelios s?lygos; ši? aplinkyb? turi nustatyti byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas. Teisingumo Teismui apsispr?sti reikalingos informacijos tr?kumas nesuteikia jam teis?s konstatuoti, kad paslauga negali b?ti atleista nuo mokes?io, ta?iau leidžia nubr?žti s?lyg? tenkinimo vertinimo gaires.

79. Kaip buvo išaiškinta sprendime *Stichting Kinderopvang Enschede*, min?tos s?lygos yra numatytos pa?ioje Šeštojoje direktyvoje.

80. Pirma, kadangi pagrindin? švietimo paslauga, su kuria nagrin?jama paslauga susijusi, yra teikiama ne *Horizon College*, bet tarpininkaujan?ios ?staigos, ji turi atitikti 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte išvardytas atleidimo nuo mokes?io s?lygas(46), t. y. tai turi b?ti „vaik? ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslauga, kuri? teikia tam ?steigti viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripaž?sta ?steigtomis tokiu tikslu“.

81. Antra, apr?pinimo personalu paslauga turi b?ti b?tina „atleidžiamiesiems nuo mokes?io sandoriams“, kaip numatyta 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmoje ?traukoje. Tai yra, pritaikant sprendime *Stichting Kinderopvang Enschede*(47) suformuluot? mint?, ji turi b?ti tokio pob?džio ir tur?ti tokias savybes, kad tarpininkaujan?ios ?staigos be *Horizon College* siun?iam? d?stytoj? negal?t? užtikrinti tos pa?ios vert?s paslaugos teikimo.

82. Šiuo poži?riu, kaip teig? Nyderland? vyriausyb?, nacionalinis teismas turi nuspr?sti, ar ?darbinimo agent?ra arba kitas apr?pinimo personalu paslaug? teikt?jas (kurio paslaugos apmokestinamos PVM) gal?jo suteikti tos pa?ios vert?s paslaug?. Pavyzdžiui, gali b?ti, kad *Horizon College* personalo paieškos ir parengimo proced?roms taikomi standartai užtikrina itin aukšt? d?stytoj? darbo kokyb? arba kad agent?ra ?prastai turi geresnes galimybes laikinai apr?pinti personalu per labai trump? laik? nuo prašymo gavimo. Šiuos ir kitus su teikiam? paslaug? kokybe susijusius veiksnius turi vertinti kompetentingas teismas.

83. Tre?ia, vadovaujantis 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto antra ?trauka, pagrindinis tikslas turi b?ti ne papildomos pajamos, gaunamos iš sandori? tiesiogiai konkuruojant su PVM apmokestinamomis komercin?mis ?mon?mis. Šiuo atžvilgiu Nyderland? vyriausyb? nurod?, jog gali nepakakti nustatyti fakt?, kad *Horizon College* paslaugos buvo teikiamos už darbo užmokest? ir kitas su siun?iam? d?stytoj? darbo santykiais susijusias išlaidas viršijan?i? kain?. Jei neb?t? siuntusi d?stytoj? ? kitas ?staigas, *Horizon College* veikiausiai vis tiek prival?t? sumok?ti darbo užmokest?. Teisingumo Teismas neturi žini?, ar dalis ši? d?stytoj? dirbo *Horizon College* pagal darbo sutartis ir buvo siun?iami ? kitas ?staigas kiekvienos darbo savait?s liku?iui, ar tam tikrais laikotarpiais j? paslaugos, teikiamos *Horizon College*, apskritai nebuvo reikalingos. Bet kuriuo atveju sandoriai suteikt? papildom? pajam? (taip pat d?l to padid?jo pelnas ar sumaž?jo nuostoliai), nors galb?t ir nebuvo gauta apr?pinimo personalu gryn?sias s?naudas viršijan?io papildomo pelno. Norint nustatyti, ar tai buvo pagrindin? siuntimo sutar?i? sudarymo paskata, ar viso labo šalutin? pasekm?, reikia ?vertinti daugel? kit? fakt?.

84. Ketvirta, pažym?tina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? valstyb?s nar?s turi teis? nustatyti ir kitas atleidimo nuo mokes?io s?lygas(48). Teis? nustatyti papildomas s?lygas nebuvo nagrin?ta šioje byloje, tod?l galima daryti prielaid?, kad jos n?ra taikytinos. Ta?iau jei vadovaujantis šia nuostata yra nustatytinos s?lygos, sprendim? d?l atitikties joms priima nacionalinis teismas.

85. Galiausiai, atsakant ? *Hoge Raad* pateikt? tre?i?j? prejudicin? klausim?, be abejo, yra b?tina, kad apr?pinimo personalu paslaug? teikt? 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte nurodyta institucija ar organizacija. Nebuvo pateikta prieštaravim? aplinkybei, kad *Horizon College*

atitink? š? kriterij?.

Byla C-445/05 Haderer: mokyklinis ar universitetinis švietimas

86. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose atsakov? mokes?i? inspekcija pateik? konkret? prieštaravim? d?l teis?s ? atleidim? nuo mokes?io W. Haderer atveju. Ji teigia, kad ?vairiose nacionalin?s teis?s nuostatose apibr?žta s?voka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“ neapima W. Haderer teiktos mokymo pagalbos ir d?styt? keramikos ir puod? žiedimo kurs?, t. y. šios paslaugos n?ra teikiamos pagal švietimo veiklai vykdyti b?tin? iš anksto nustatyt? program?.

87. Aš pri?jau išvad?, kad W. Haderer teikiamos mokyklinio mokymo paslaugos atveju jokių b?du negali b?ti atleistos nuo mokes?io. Vis d?lto manau, jog svarbu išaiškinti, kad ji neb?t? atleista nuo mokes?io b?tent mokes?i? inspekcijos nurodytu pagrindu.

88. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas yra ?sitikin?s, kad s?voka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“ iš ties? apima su mokymu susijusias sritis, ir sunku su tuo nesutikti. Viena vertus, ši kategorija, be abejo, apima „mokymo pagalb?“. Kita vertus, keramikos ir puod? žiedimo kursai yra pla?iai paplit? visose Europos mokyklose. Nors galima sutikti, kad ši veikla n?ra visiškai akademin?, tokie mokymai lavina praktinius geb?jimus ir meninius gabumus, kuri? lavinimas paprastai yra b?dingas švietimui.

89. Mokyklinio ir universitetinio švietimo samprat? atleidimo nuo mokes?io prasme reik?t? apibr?žti Bendrijos lygiu(49). Mano nuomone, apibr?žimas tur?t? b?ti pakankamai platus; priešingu atveju mokiniams naudingas ?vairaus pob?džio privatus mokymas b?t? apmokestintas PVM, nors yra akivaizdu, kad to nebuvo siekiama numatant atleidim? nuo mokes?io. Be abejo, reikia atskirti nuo mokes?io atleidžiam? mokym? ir edukacin?s vert?s neturin?i? laisvalaikio praleidimo veikl?. Vis d?lto, mano nuomone, atleidimas nuo mokes?i? apima visus dalykus ar veiklos r?šis, kuri? paprastai mokoma mokyklose ar universitetuose, neatsižvelgiant ? jo atitikt? nustatytoms mokymo programoms ar planams.

90. Taip pat manau, kad svarbiausia ir neabejotina, jog s?voka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“ i ir j punktuose turi b?ti apibr?žiama analogiškai. Kilt? labai dideli? problem?, jei vadovaujantis mokes?i? inspekcijos motyvais tam tikrai viešosiose švietimo ?staigose vykdomai švietimo ar mokymo veiklai neb?t? taikomas i punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io.

Išvada

91. Mano nuomone, ? Hoge Raad byloje C-434/05 pateiktus prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas tur?t? atsakyti taip:

– Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad laikinas d?stytojo siuntimas ? švietimo ?staig?, kurioje jis šios ?staigos atsakomybe teikia mokymo paslaugas, n?ra laikomas švietimu ar profesiniu mokymu, bet iš esm?s yra glaudžiai susijusios paslaugos teikimas,

– nagrin?jama paslauga gali b?ti atleista nuo PVM pagal ši? nuostat?, jei j? teikia institucija ar organizacija min?tos nuostatos prasme ir ji atitinka min?tos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nustatytas s?lygas, išaiškintas Teisingumo Teismo sprendime C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, bei susijusias 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto s?lygas.

92. Mano nuomone, ? *Bundesfinanzhof* byloje C?445/05 pateikt? prejudicin? klausim? Teisingumo Teismas tur?t? atsakyti taip:

– Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad s?voka „privat?ios mokymo paslaugos“ neapima atvejo, kai savarankiškai dirbantis d?stytojas sudaro sutart? su švietimo ?staiga d?l student? mokymo paslaug? teikimo jos organizuojamuose ir jai priklausan?iose patalpose vykstan?iuose kursuose, už kurias studentai sumoka ne d?stytojui, bet švietimo ?staigai.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, kelet? kart? keista). Nuo 2007 m. sausio 1 d., t. y. po byloje nagrin?jamo laikotarpio, Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kuria pagal 3 konstatuojam?j? dal? siekiama pakeisti iš esm?s Šeštosios direktyvos strukt?r? ir formuluotes vengiant esmini? pakeitim?. Vis d?lto buvo padaryti keli esminiai pakeitimai, neturintys ?takos šioje byloje nagrin?jamiems klausimams.

3 – Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punkt?.

4 – Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies pirm? ir antr? punktus.

5 – Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 24 straipsnio 1 dal?.

6 – Taip pat žr. atitinkamai Direktyvos 2006/112/EB 52 straipsnio a punkt? ir 56 straipsnio 1 dalies f punkt?.

7 – Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 132–134 straipsnius.

8 – b, g ir h punktai iš esm?s apima ligonini? ir medicinos prieži?ros paslaugas, glob? ir r?pyb? bei socialin?s apsaugos darb?, taip pat vaik? ir jaunimo apsaug?.

9 – l, m ir n punktuose iš esm?s reglamentuojama politini?, profesini?, religini?, patriotini?, filosofini?, filantropini?, sportini? ir kult?rini? organizacij? veikla.

10 – Dvi *Volkshochschule* ir *Elternzentrum*.

11 – Nors tikslus nepriklausomyb?s laipsnis d?l tam tikr? byloje esan?i? duomen? gali b?ti neaiškus (žr. šios išvados 12 ir 13 punktus), ši išvada, kuri? padar? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, yra pagrindas, kuriuo tolesniame nagrin?jime turi remtis Teisingumo Teismas.

12 – Pateiktose pastabose Komisija nurod?, kad *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas) 4 straipsnio 21 dalies b punktas buvo pakeistas 1999 m.; pagal š? pakeitim? nuo PVM yra atleidžiamos švietimo ?staigose d?stan?i? priva?i? d?stytoj? teikiamos paslaugos, jei ?staigos atitinka tam tikras s?lygas.

13 – Ši frazė yra originalaus vokiško teksto pažodinis vertimas, tiksliai atitinkantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto formuluotą, ir kuris gali būti išverstas, atsižvelgiant į tos pačios nuostatos redakciją anglų kalba, kaip „privataus dėstytojo mokymas, kai mokoma mokyklini ir universitetini dalyk“.

14 – J. Reugebrink ir M. E. van Hilten „Omzetbelasting“, Deventeris, 1997 m., p. 40; minėtas B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives“ IBFD, 2006 m., 1 tomas, p. 443.

15 – Žr. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos Direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, p. 1301) 2 straipsnį ir Direktyvos 2006/112/EB 1 straipsnio 2 dalį. Atskaitymai reglamentuojami Šeštosios direktyvos 17–20 straipsniuose (Direktyvos 2006/112/EB 167–192 straipsniuose).

16 – T. y. tiekiančius prekes ir teikiančius paslaugas kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje esančiam vartotojui, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 14–16 straipsniuose; taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 140–166 straipsnius. (Išimtimi iš bendrosios taisyklės laikomas atvejis, kai tam tikros valstybės narės turi teisę tam tikram apibrėžtam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui taikyti nulinį tarifą, sukeliantį tas pačias pasekmes kaip atleidimas nuo mokesčio su teise atskaityti mokestį.)

17 – T. y. atleistus nuo mokesčio „šalies teritorijos ribose“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnį; taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 132–137 straipsnius.

18 – Arba prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuriam taikomas nulinis tarifas; žr. 16 išnašą.

19 – Šis atleidimas nuo mokesčio dažniausia susijęs su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu pelno nesiekiantiems subjektams, kai apmokestinamųjų sąnaudų dydis ir neapmokestinamo pardavimo kaina daugiausia arba visiškai priklauso nuo išlaidų personalui ar kitų išlaidų, kurioms netaikomas PVM.

20 – Atleidimas nuo mokesčio, galiojantis šalies teritorijos ribose; žr. 17 išnašą. Atsižvelgiant į dviejų rūšių atleidimo nuo mokesčio santykį, žr. pastarojo 2006 m. gruodžio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Eurodental* (C-240/05, Rink. p. I-0000, 23 punktas ir paskesni); taip pat minėtoje byloje priimtos generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados 24 punktą ir paskesnius.

21 – Kai yra taikomos rinkliavos, švietimo įstaiga dažniausia sudaro sutartį su tėvais dėl vaikų mokymo, tačiau poveikis yra toks pats.

22 – Žr. šios išvados 29 punktą.

23 – 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas (C-287/00, Rink. p. I-5811).

24 – Žr. 43 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; žr. naujausią 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, Rink. p. I-0000, 23 punktas).

25 – Žr. 47 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

26 – 13 straipsnio A skirsnio pateikiamas nesisteminis atleidimo nuo mokesčio atvejų sąrašas, kuris, remiantis Komisijos pateiktu Šeštosios direktyvos aiškinamuoju memorandumu, turėjo apimti „daugelyje valstybių narių jau egzistuojančius“ atleidimo nuo mokesčio atvejus (Europos Bendrijų biuletenis, priedas 11/73, p. 7 ir p. 15). Pirminis projekto 14 straipsnyje pateiktas sąrašas (ten pat, p. 41 OL C 80, p. 1) buvo labai pakeistas per svarstymų Taryboje.

27 – Komisijos pranešimo Tarybai ir Europos Parlamentui dėl strategijos, kuria siekiama pagerinti PVM sistemos veikimą vidaus rinkoje (KOM (2000) 348, galutinis, priedas, 2.1 punktas).

28 – Atsakymas neturėtų reikšmės, nes pats pranešimas jau buvo priimtas po Teisingumo Teismui pateiktuose prejudiciniuose klausimuose nagrinjamo laikotarpio.

29 – Ekonominis ir socialinis komitetas yra nurodęs, kad „panašu, jog dėl valstybių narių kaltės prieš trisdešimt trejus metus priimta koncepcija taip ir nebus įgyvendinta. Europos PVM reglamentavimo istorijoje yra daug ne dėl Komisijos kaltės patirtų nesėkmių; Komisija pagirtinai nuosekliai ir nepertraukiamai siekė pažangos šioje srityje, tačiau valstybės narės visas jos pastangas paversdavo niekais.“ (Ekonominio ir socialinio komiteto išvada dėl strategijos, kuria siekiama pagerinti PVM sistemos veikimą vidaus rinkoje) (OL C 193, p. 45).

30 – Žr. 44 punktą ir jame nurodytą Teisingumo Teismo praktiką. Žr. pastarąjį 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-13/06, Rink. p. I-0000, 9 punktą).

31 – Žr. 45 punktą ir jame nurodytą Teisingumo Teismo praktiką; žr. sprendimo *Eurodental*, minėto 20 išnašoje, 43 punktą.

32 – Palyginkite 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rink. p. I-2341) su 1999 m. spalio 7 d. Sprendimu *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, ypač jo 14–19 punktai).

33 – Palyginkite 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Ambulanter Pflegedienst Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833) 36 punktą, kuriame nagrinjamas atskirų rėšių sveikatos priežiūros veiklos atleidimas nuo mokesčio pagal b ir c punktus.

34 – Nors Komisija konkrečiai nenurodo šios išvados 6 išnašoje minėto k punkto, numatant vienintelį aprašymui personalu taikomą lengvatą, akivaizdu, kad nagrinjamas siuntimas neatitinka joje numatytą sąlygą, nes tai nėra religinės ar filosofinės pakraipos institucijos arba asmens siekiant dvasinės gerovės vykdoma veikla.

35 – Papildomai prie 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249) ir šios išvados 32 punkte minėto sprendimo *Komisija prieš Vokietiją/Horizon College* remiasi 33 išnašoje minėto sprendimo *Ambulanter Pflegedienst* 29 punktu ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf Club* (C-174/00, Rink. p. I-3293) 19 punktu.

36 – „Privattimer givet af undervisere“ danų kalba; „privelessen die particulier door docenten worden gegeven“ olandų kalba; „tuition given privately by teachers“ anglų kalba; „leçons données, à titre personnel, par des enseignants“ prancūzų kalba; „lezioni impartite da insegnanti a titolo personale“ italų kalba.

37 – Taip pat žr. 2000 m. sausio 26 d. Prancūzijos *Conseil d'État* (Valstybės Tarybos) sprendimą 169 626 (*Revue de droit fiscal* n° 47 (2000), p. 1553) ir ypač *commissaire du gouvernement* M. Bergerault išvadą.

38 – Minėtas 26 išnašoje; projekto 14 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas.

39 – B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the Sixth VAT Directive“ (IBFD, 1991 m.), A tomas, p. 604 ir 605.

40 – Vis dėlto reikia prisiminti, kad jei ūstaigos teikiama švietimo veikla, kai dštytojas, pvz., W. Haderer, teikia savo paslaugas, yra atleidžiama nuo mokesio, jos sšnaudos jau apims negržintinš vairiš pirkimš PVM (šskaitant mokymo šrangš ir medžiagas, pvz. puodams žiesti skirtš molš), tašiau, kaip numatyta 13 straipsnio A skirsnyje, PVM nebus apmokestinamas ūstaigos gaunamas pelnas, jei toks bštš.

41 – Šr. 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimš *Ygeia* (sujungtos bylos Cš394/04 ir Cš395/04, Rink. p. Iš10373, 19 punktas ir jame nurodyta teismš praktika).

42 – 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *Card Protection Plan* (Cš349/96, Rink. p. Iš973); 35 išnašoje minštas sprendimas *Komisija priešPrancšzijš*; 23 išnašoje minštas sprendimas *Komisija priešVokietijš* (Cš287/00); 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Arthur Andersen* (Cš472/03, Rink. p. Iš1719); 41 išnašoje minštas sprendimas *Ygeia* .

43 – Ypaš šr. sprendimo 22–24 punktus.

44 – Ypaš šr. sprendimo 48 punktš.

45 – 2006 m. vasario 9 d. Sprendimas (C-415/04, Rink. p. Iš1385).

46 – Šr. sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede* 21–23 punktus ir rezoliucinš dalš.

47 – Šr. 25–28 punktus ir rezoliucinš dalš.

48 – Šr. šios išvados 6 punktš.

49 – Be abejo, yra su švietimo ir mokymo sšvokomis susijusios teismo praktikos, kurioje nagrinšjami draudimai ir diskriminacija naudojantis minštomis paslaugomis, tašiau ji negali bšti tiesiogiai pritaikyta nagrinšjant atleidimš nuo PVM.