

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2007. gada 8. martā (1)

Lieta C-434/05

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

pret

Staatssecretaris van Financiën

Lieta C-445/05

Werner Haderer

pret

Finanzamt Wilmersdorf

PVN – Atbrīvojumi – Vienas izglītības iestādes veiktā pedagoģiskā personāla nodrošināšana par maksu citai iestādei – Stundas, ko skolēniem izglītības iestādē pasniedz pašnodarbināts skolotājs, kura darbu apmaksā šī iestāde

1. Divi atbrīvojumi no PVN saskaņā ar Sesto direktīvu (2) b) t) b) attiecas uz izglītību un ar to cieši saistītiem pakalpojumiem, ko piedāvā izglītības iestādes, un uz stundām, ko privātā kārtnē pasniedz skolotāji.
2. Divi pašreizējā lietā iesniegtie lūgumi sniegt prejudiciālu nolikumu rada jautājumu par to, vai šie atbrīvojumi ir attiecināmi uz, pirmkārt, to, ka viena skola nodrošina skolotājus citai, un, otrkārt, uz to, ka skolā stundas pasniedz pašnodarbināts skolotājs.

Sestā direktīva

3. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu (3), par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs, kas katrai rēķojas, ir jāmaksā PVN.
4. 4. panta 1. punktā noteikts, ka nodokļa maksātājs ir persona, kas "patstāvīgi [...] veic" saimniecisku darbību, kas saskaņā ar 4. panta 2. punktu aptver visas pakalpojumu sniedzēju darbības (4).
5. Pakalpojumu sniegšana 6. panta 1. punktā tiek definēta kā "jebkur[š] darījums[s], kas nav

pre?u pieg?de [..]" (5). L?dz ar to nepast?v saraksts, kur? b?tu uzskait?ti pakalpojumi, par kuriem ir j?maks? PVN, tom?r 9. panta 2. punkta c) un e) apakšpunkt?, kuri attiecas uz noteiktu pakalpojumu sniegšanas vietu, ir apstiprin?ts, ka par pakalpojumiem, kas saist?ti ar izgl?t?bas pas?kumiem un person?la nodrošin?jumu, princip? ir j?maks? nodoklis (6).

6. Tom?r 13. panta A da?? ("Atbr?vojumi daž?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s") (7)*inter alia* noteikts:

"1. [..] dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas [..]:

[..]

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

j) m?c?bas, ko skolot?ji pasniedz priv?ti un kas aptver skolas vai universit?tes m?c?bu vielu;

k) noteiktu veidu person?la nodrošin?jumu, ko veic reli?iskas vai filozofiskas iest?des š? panta b), g), h) (8) un i) apakšpunkt? min?tajiem m?r?iem un nol?k? nodrošin?t gar?go labkl?j?bu;

[..]

2.a) Dal?bvalstis var pieš?irt organiz?cij?m, kas nav publisko ties?bu subjekti, katru š? panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkt? (9) paredz?to atbr?vojumu, katr? atseviš?? gad?jum? pak?aujot to vienam vai vair?kiem no šiem nosac?jumiem:

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

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

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

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

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

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

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

Fakti un tiesved?ba valsts ties?s liet? C?434/05 Horizon College

7. Saska?? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland* (turpm?k tekst? – "*Horizon College*") ir izgl?t?bas iest?de Alkm?r?, N?derland?. Š?iet, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkta

izpratn? t? ir organiz?cija, kurai attiec?g? dal?bvalsts ir noteikusi izgl?t?bas m?r?us. T? galvenok?rt sniedz vidusskolas izgl?t?bu un arodizgl?t?bu.

8. T?, vismaz laik? no 1995. l?dz 1999. gadam, ar? nor?koja t?s nodarbin?tos skolot?jus uz cit?m š?d?m iest?d?m, lai nov?rstu izgl?t?bas person?la ?slaic?gus tr?kumus. Saska?? ar l?gumu par nor?košanu, skolot?jam darbu uzdeva min?t? cita iest?de, kas ar? maks?ja par vi?a atbild?bas apdrošin?šanu. Skolot?ja algu turpin?ja maks?t *Horizon College*, kura min?tajai citai iest?dei pras?ja atmaks?t tikai t?r?s izmaksas, neg?stot pe??u un neiekas?jot PVN.

9. Tom?r nodok?u iest?des uzskat?ja, ka uz š?du sniegto pakalpojumu neattiec?s Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi, un t?d?? nos?t?ja pazi?ojumu par maks?jamo PVN par laika posmu no 1995. l?dz 1999. gadam.

10. *Horizon College* ir apstr?d?jusi šo pazi?ojumu. T?s apel?cijas s?dz?ba šobr?d tiek izskat?ta *Hoge Raad* (Augst?k? tiesa), kura atz?m?, ka, ja izgl?t?bas iest?des izgl?t?bas person?la locek?i uz laiku nav pieejami, tie ir j?aizvieto uz laiku, kam?r vi?i nav pieejami, lai sasniegtu izgl?t?bas sniegšanas m?r?i, un ka PVN uzlikšana autom?tiski paaugstina š?s izgl?t?bas pašizmaksu.

11. *Hoge Raad* v?las noskaidrot, vai š?da situ?cija var atbilst vai nu "izgl?t?bas" j?dzienam vai j?dzienam "ar to cieši saist?ti pakalpojumi". T?d?? t? l?dz sniegt prejudici?lu nol?mumu par sekojošiem jaut?jumiem:

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

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

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

Fakti un tiesved?ba valsts ties?s liet? C?445/05 *Haderer*

12. Saska?? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, Haderers [*Haderer*] vair?kus gadus str?d?ja Berl?nes feder?laj? zem? [*Land*] par skolot?ju ?rštata status?. 1990. gad? vi?š str?d?ja daž?dos pieaugušo izgl?t?bas centros (10), kopum? bieži vair?k nek? 30 stundas ned???, "pal?dzot ar skolas darbiem" un vadot keramikas un podniec?bas kursus.

13. Vi?a statusu noteica regul?ri atjaunoti l?gumi, kuros bija tieši noteikts, ka tie nerada darba attiec?bas. Vi?am tika maks?ta stundas likme par padar?to darbu. Ja kurss k?da iemesla d?? tika atcelts, vai ja vi?š nevar?ja str?d?t slim?bas vai k?da cita iemesla d??, vi?am nebija ties?bu sa?emt samaksu. Tom?r tika segta da?a no vi?a vesel?bas apdrošin?šanas izmaks?m un tika veiktas iemaksas vi?a pensijas sist?m?, k? ar? vi?am tika izmaks?ts "atva?in?juma pabalsts", kas tika apr??in?ts proporcion?li vi?a samaksai.

14. Haderers par savu samaksu neiesniedza PVN deklar?ciju. Nodok?u iest?des uzskat?ja, ka vi?am tas b?tu bijis j?dara, un pazi?oja vi?am par maks?jamo PVN.

15. Haderers apstrīdēja šo paziņojumu, pirmkārt, pamatojoties uz to, ka viņš nebija pašnodarbinātā persona (un tādējādi neatbilda “nodokļu maksātāja” definīcijai), un, otrkārt, pamatojoties uz to, ka viņa darbība jebkurā gadījumā bija atbrīvota no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) un/vai j) apakšpunktu.

16. Viņa apelācijas sūdzību šobrīd skata *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa), kas piekrīt zemākās instances tiesas secinājumam, ka Haderers darbojās kā pašnodarbinātā persona (11), un apstiprina, ka viņa pakalpojums nevar atbrīvot no PVN saskaņā ne ar vienu no piemērojamajām valsts tiesību normām (12). Tātad viņa vālas noskaidrot, vai šis pārdarījais minētais fakts pilnībā atbilst Kopienas tiesībām. Tā *inter alia* atzīmē, ka:

– Haderers nav uzskatāms par organizāciju, kurai “attiecas galvenokārt noteikusi līgumdarbība” 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē, jo viņš nav ticis tādējādi “noteikts”;

– šīet, ka saskaņā ar valsts tiesībām apmācība pieaugušo apmācības centros, kuros viņš sniedza savus pakalpojumus, atbilst jūdzienam “skolas vai universitātes mācību vieta” 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē;

– tomēr nav skaidrs, vai stundas, ko pasniedz privātskolotājs, ir atbrīvojamas no nodokļiem tikai tādā gadījumā, ja privātskolotājs stundas pasniedz tieši skolā vai studentiem un viņi tam par to maksā, vai šos pakalpojumus var sniegt arī skolā vai augstskolā.

17. Tādēļ *Bundesfinanzhof* lūdz sniegt prejudiciālu nolikumu par šādu jautājumu:

“Vai mācības, ko skolotāji pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vietas (13), saskaņā ar [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktu ir atbrīvojamas no nodokļiem tikai tādā gadījumā, ja skolotājs stundas pasniedz skolā vai studentiem kā tiešajiem pakalpojumu saņēmējiem – un tie arī paši par to maksā – vai pietiek tikai ar to, ka pasniedzājs stundas pasniedz skolā vai augstskolā, kura attiecas arī pakalpojuma saņēmēja?”

Tiesvedība Eiropas Kopienas Tiesā

18. Lietā C-434/05 rakstveida apsvērumus ir iesniegusi *Horizon College*, Nīderlandes valdība, Grieķijas valdība un Komisija. Lietā C-445/05 rakstveida apsvērumus ir iesniegusi nodokļu iestāde, kas šajā lietā ir atbildīgā statusā, Itālijas un Grieķijas valdības, kā arī Komisija.

19. Tiesas sēdes abās lietās notika viena pēc otras 2006. gada 14. decembrī. Kaut gan lietā C-445/05 Haderers bija prasījis noturēt tiesas sēdi, viņš tajā nebija pārstāvēts. Tāpat arī nodokļu iestāde un Vācijas valdība neizteica mutvārdu apsvērumus. Tomēr apsvērumus izteica Grieķijas valdība un Komisija. Šie paši lietas dalībnieki, kā arī *Horizon College* un Nīderlandes valdība izteica mutvārdu apsvērumus arī lietā C-434/05.

Izvērtējums

Atbrīvotību no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļu raksturs

20. Ir atzīmēts, ka Kopienų PVN sistēmās raksturs un terminoloģija ir paradokāla, ko esmīgā ziņā izskaidrot vēlāk. "Nodokļu maksātājam" parasti nav jāmaksā nodokļi. Ja vien par visām precēm un pakalpojumiem, ko šāda persona saņem, tiek maksāts PVN, viņš attiecīgo nodokli var atgūt no tā nodokļa, kuru viņš iekasē no saviem klientiem. Tomēr, ja viņa saņemtais preces un pakalpojumi no nodokļa ir "atbrīvoti", to cena galvenokārt atspoguļos iekāutu PVN elementu, kuru nevar atskaitīt vai atgūt. Ir pat teikts, ka "tam, kurš saprot to nozīmi, nebūs nekādu problēmu saprast PVN" (14).

21. Kaut gan šis pārdzīvais apgalvojums varētu šķist optimistisks, vismaz attiecībā uz pilnīgu Sestās direktīvas 13. panta A daļi ietverto atbrīvojumu izpratni, tomēr ir vērts apstāties, lai apsvērtu šo paradoksus, pirms pievērsties attiecīgajiem atbrīvojumiem to pašreizējā kontekstā.

22. PVN ir vispārīgais nodoklis par patēriņu, ko (kā "maksājamo nodokli") piemēro katrai preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai proporcionāli to cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti agrākos ražošanas un izplatīšanas procesos. To uzliek par katru darījumu atbilstoši piemērojamai likmei pēc tam, kad atskaitīti dažādi izmaksu komponenti tieši piemērotais PVN ("priekšnodoklis") (15).

23. Līdz ar to nodokli parasti maksā gala patērētājs, kurš, nebūdams nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas, un neveicot turpmāku ar nodokļiem apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nevar iekasēt maksājamo nodokli un nevar atskaitīt priekšnodokli.

24. Attiecībā uz atbrīvojumiem no PVN var izšķirt divas kategorijas: atbrīvojumus ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (16) un atbrīvojumus bez tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu (17).

25. Ja darījums tiek atbrīvots ar tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tad tā rezultātā (tajā stadijā) attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana tiek pilnīgi atbrīvota no jebkādas PVN nastas. Ja darījums tiek atbrīvots bez šīm tiesībām uz atskaitīšanu, priekšnodoklis, kas ir ticis piemērots izmaksu komponentiem, paliks ietverts cenā.

26. Lai to ilustrētu ar piemēru, aplūkosim hipotētisku situāciju, kad pakalpojums tiek sniegts par cenu 100 vienību apmērā (neieskaitot nodokli), kur daļa šā pakalpojuma sniegšanas izmaksu ir iepriekš iegādātas preces vai pakalpojumi, kuri ir iegādāti par ar nodokļiem apliekamu neto cenu 50 vienību apmērā un kur piemērojamā PVN likme ir 20 %.

27. Parastajā gadījumā, kur attiecīgā pakalpojuma sniegšana ir ar nodokli apliekams darījums, pakalpojuma sniedzēja samaksās 60 vienības par iepriekš iegādātajām precēm vai pakalpojumiem, no kā 10 vienības ir PVN, un sniegs pakalpojumu par 120 vienībām, no kā 20 vienības ir PVN. No 20 vienībām viņš atskaitīs 10 vienības, ko viņš ir samaksājis, un pārskaitīs atlikumu nodokļu iestādei. Viņa klients, ja viņš ir gala patērētājs, samaksās pilno PVN 20 vienību apmērā. Tomēr, ja šis klients arī ir nodokļu maksātājs, attiecībā uz kuru saņemtais pakalpojums ir izmaksu komponents turpmāk ar nodokli apliekamā preču piegādē vai pakalpojuma sniegšanā, tad nodokli 20 vienību apmērā atkal varēs atskaitīt no maksājamo nodokļu, kuru viņš iekasē no saviem pašiem klientiem, un viņa izmaksas būs tikai neto cena 100 vienību apmērā.

28. Ja pakalpojuma sniegšana ir no nodokļa atbrīvots darījums ar tiesībām uz atskaitīšanu (18), uz to neattieksies PVN, bet pakalpojuma sniedzējam tomēr būs tiesības "atskaitīt" (proti, pie šādiem apstākļiem, saņemtais maksu no nodokļu iestādes) priekšnodokli 10 vienību apmērā. Izmaksas klientam, neatkarīgi no tā, vai viņš ir gala patērētājs vai arī nodokļu maksātājs, kurš veic tālāku ar nodokļiem apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, būs tikai 100 vienības.

29. Ja pakalpojuma sniegšana ir no nodokļa atbrīvota darījums *bez tiesībām* uz atskaitēšanu, pašam pakalpojuma sniedzējam būs jāsedz kā priekšnodoklis samaksātais PVN 10 vienību apmērā (samazinot savu peļņu – ja tāda tiek gūta (19) – par šo summu), vai, visticamāk un tiktāl, ciktāl to atļauj tirgus spēki, jānodod tas saviem klientiem, iekasējot cenu 110 vienību apmērā, no kā nevar atskaitīt PVN. Pārējais gadījumā izmaksās klientam, ja tas ir gala patērētājs, būs lielākas nekā tad, ja šis darījums būtu bijis atbrīvots no nodokļa ar tiesībām uz atskaitēšanu, bet mazākas nekā tad, ja tas vispār nebūtu bijis atbrīvots no nodokļa. Tomēr, ja klients ir nodokļu maksātājs, kurš veic tādēļ, kas ar nodokli apliekamas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanu, izmaksās būs lielākas nekā jebkur citā no šīm situācijām, jo nav PVN, kuru varētu atskaitīt vai atgūt. Priekšnodoklis 10 vienību apmērā ir iekasēts samaksājot cenā. Šajā gadījumā izmaksu palielinājums parasti tiks atspoguļots tādēļ, ko preču piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas cenā.

30. Visi Sestās direktīvas 13. panta A daļā paredzētie atbrīvojumi ir atbrīvojumi *bez tiesībām* uz atskaitēšanu (20). Daudzi no tiem, visticamāk, attieksies uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu gala patērētājiem, kuru izmaksas tiks rezultātā tādēļ, būs zemākas. Piemēram, skolas un universitātes izglītība galvenokārt tiek sniegta skolēniem un studentiem, kuri nav nodokļu maksātāji un attiecībā uz kuriem izglītība nav izmaksu komponents kādā tādēļ, ka ar nodokļiem apliekamai preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai (21). Tas var daļēji izskaidrot to, kāpēc preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas atbrīvošana no PVN intuitīvi tiek uzskatīta par “labu”.

31. Tas tomēr tā nav visos gadījumos. Piemēram, par darbinieku arodizglītību vai pārkvalifikāciju tikpat labi var maksāt darba devējs, kuram šīs izmaksas būs viena piegādēto preču vai sniegto pakalpojumu izmaksu komponents. Šādos gadījumos, pieņemot, ka – kā tas parasti ar būs – darba devēja piegādētās preces vai sniegtie pakalpojumi tiek aplikti ar nodokļiem, atbrīvojums novedīs pie lielākam izmaksām nekā tad, ja arodizglītības vai pārkvalifikācijas sniegšana būtu bijusi aplikta ar PVN (22), un šim izmaksu pieaugumam būs ietekme uz piegādēto preču vai sniegto pakalpojumu cenu.

32. Attiecīgi var saprast, ka atbrīvojumi saskaņā ar 13. panta A daļu ne vienmēr ir noderīgi, lai atvieglotu PVN nastu. Tas varētu izskaidrot Tiesas konsekvēnti niansēto pieeju šos atbrīvojumus reglamentējošo noteikumu interpretācijai. Piemēram, spriedumā lietā Komisija/Vācija (23) Tiesa attiecībā uz 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu norādīja, ka, no vienas puses, šie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri, jo tie ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katrai pakalpojuma sniegšanai, ko nodokļu maksātājs veic par atlīdzību (24), un, no otras puses, ka jādzied “ar izglītību cieši saistīti pakalpojumi” nav jāinterpretē sevišķi šauri, jo šis atbrīvojums ir paredzēts, lai nodrošinātu, ka piekūvi izglītībai neapgrūtina palielinātas izmaksas, kas izriet no tā, ka šādu pakalpojumu sniegšana tiktu aplikta ar PVN (25).

33. Man šķiet, ka šo atbrīvojumu interpretācijai katrā ziņā jābūt piesardzīgai. Neņemot vērā principu, ka atkāpes no jebkādiem vispārīgajiem rakstura noteikumiem parasti ir jāinterpretē sašaurināti, šajā gadījumā nešķiet piemērota nedz sistēmiski šaura, nedz arī sistēmiski plaša pieeja. Ietekme uz valsts kasi un uz privāto personu naudas līdzekļiem nav sistēmiski paredzama. Tāpat arī kā stingrs kritērijs, lai noteiktu, vai atbrīvojums ir piemērojams, nebūtu jāizmanto jautājums par to, vai aplikšana ar nodokļiem palielina pakalpojuma saņemšanas izmaksas. Šķiet neizbēgami, ka izmaksas, lai saņemtu praktiski jebkuru no nodokļiem atbrīvotu pakalpojumu, ietvers vismaz daļu neatgāstama priekšnodokļa samaksāta PVN. Tomēr, kaut gan tas nevar būt izšķirošs attiecībā uz atbrīvojumu definīciju, to interpretācijai var palīdzēt acīmredzamais nolūks atvieglot dažādu sociāli lietderīgu pakalpojumu, ko bieži sniedz publiskas vai labdarības organizācijas (26), patērētāju finansiālo nastu.

34. Var arī atgādināt, ka 2000. gadā Komisija paziņoja: "Tas, ka arvien vairāk tiek privatizētas darbības, kas kādreiz bija viengrīdīgas publiskā sektora pārzinā, ir novedis pie tā, ka vairāk tiek izkropota konkurence starp no nodokļiem atbrīvotiem, ar nodokļiem neapliekamajiem un ar nodokļiem apliekamajiem pakalpojumiem. Ar šādiem pakalpojumiem saistītā PVN sistēma ir jāmodernizē, ņemot vērā visas iesaistītās intereses, it īpaši šo pakalpojumu lietotāju intereses. [...] Jāpārskata arī atbrīvojumi bez tiesībām uz atskaitēšanu attiecībā uz sabiedriskām, izglītības, kultūras un citām aktivitātēm, lai noskaidrotu, vai tie atbilst šā brīža vajadzībām" (27).

35. Līdz šim laikam šim paziņojumam nav bijis nekādu seku (28). Tādēļ atbildes uz izskatāmās lietās uzdotajiem jautājumiem ir jāmeklē salīdzinoši miglainajā likumdošanas vidē, ko turklāt raksturo spriedze starp virzību uz nodokļu saskaņošanu Kopienas līmenī un katras dalībvalsts valsts iekšlietu kontroles nodokļu sistēmās (29).

36. Tiesa ir arī atzīmējusi – *inter alia* spriedumā lietā Komisija/Vācija – ka Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi ir neatkarīgi Kopienas tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmās piemērošanā dažādos dalībvalstīs (30), un ka 13. panta A daļas mērķis nav atbrīvot no nodokļa visas darbības sabiedrības interesēs, bet tikai tās darbības, kas uzskaitāmas un sīki raksturotas šajā normā (31).

37. Paturot prātā visus iepriekš minētos apsvērumus, es tādēļ centšos nonākt pie iespējami nepārprotamas aplūkojamo atbrīvojumu noteikumu interpretācijas. Man šķiet, ka šāda pieeja vislabāk atbilst saskaņotības Kopienas līmenī un tiesiskās drošības interesēm.

Paralēles un atšķirības divās izskatāmās lietās

38. Pastāv acīmredzami objektīvas atšķirības starp *Horizon College* un *Haderera* situācijām. Papildus tam šīs atšķirības skaidri norāda, ka *Horizon College* situācija ir jāvērtē, ņemot vērā 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu, bet *Haderera* situācija – ņemot vērā 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktu. Pakalpojums, ko *Horizon College* sniedza citām izglītības iestādēm, nevar ietilpt 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta piemērošanas jomā kā "mācības, ko skolotāji pasniedz privāti". Tāpat *Haderers* nav organizācija, "kurā attiecīgā dalībvalsts noteikusi" izglītības mērķus 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē (kaut gan nevar uzskatīt, ka privātpersonas nekad nevarētu tikt definētas) (32).

39. Tomēr par spīti atšķirībām, starp abām lietām var vilkt paralēles.

40. Runājot par divām apskatāmām tiesību normām, šiem diviem apakšpunktiem ir jāpieiet pēc iespējas konsekventi. Tie abi ne tikai ietilpst vienā un tajā pašā plašajā sabiedrības interešu atbrīvojumu kategorijā, bet attiecas arī uz vienu un to pašu šaurāko izglītības un apmācības kategoriju. Varētu loģiski spriest, ka i) un j) apakšpunkts ir paredzēts, lai kopā regulētu visus

atbr?vojumus šaj? jom? (33).

41. Specifisk?k raugoties, ab?s liet?s potenci?lais š??rslis atbr?vojumam ir tas, ka past?v izgl?t?bas iest?de, kura darbojas k? starpniece. Ja tie paši *Horizon College* skolot?ji b?tu m?c?juši tos pašus skol?nus pašas *Horizon College* darb?bas kontekst?, tad atbr?vojums b?tu bijis nep?rprotams. Tas, ka vi?i to dar?ja, tiekot nor?koti darb? uz citu skolu, at?em šo skaidr?bu. Tas pats attiecas uz Hadereru. Ja vi?š b?tu pasniedzis stundas priv?ti un tieši studentiem priv?t?s telp?s (vi?a vai studentu), tad neb?tu probl?mu. Tas, ka stundas tika pasniegtas pieaugušo izgl?t?bas centros, rada probl?mu.

42. Raugoties no š?s perspekt?vas, lai non?ktu pie konsekventas interpret?cijas, man š?iet svar?gi ab?s liet?s vispirms apl?kot sniegt? pakalpojuma raksturu un pakalpojuma sa??m?ja identit?ti. P?c tam es apl?košu atseviš?us katrai lietai rakstur?gus atlikušos jaut?jumus.

Sniegt? pakalpojuma raksturs un sa??m?js

43. B?tu iesp?jams secin?t, ka, ?emot v?r? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvertu inform?ciju, gan *Horizon College*, gan Haderers sniedza pakalpojumus tikai attiec?gaj?m starpniec?bas iest?d?m un nevis šo iest?žu studentiem. Studentiem l?gumattiec?bas vai sal?dzin?mas attiec?bas bija tikai ar starpniec?bas iest?d?m. *Horizon College* vienošan?s par skolot?ju nor?košanu darb? noteica, ka starpniec?bas iest?de kontrol? darb? nor?kotos skolot?jus un ir par tiem atbild?ga. Haderera gad?jum? nebija paskaidrots, cik?l izgl?t?bas centri kontrol?ja vi?a veikto apm?c?bu, bet aprakst?t?s vienošan?s par samaksu, š?iet, r?da, ka studenti par vi?a pakalpojumiem maks?ja centram tieši t?, it k? centrs vi?u b?tu nodarbin?jis, un l?dz ar to studentiem pretenzijas par šo pakalpojumu kvalit?ti var?tu b?t tikai pret centru.

44. Saska?? ar šo anal?zi, studentu sa?emto izgl?t?bas pakalpojumu vi?iem sniedza starpniec?bas iest?des, kaut gan faktiski stundas pasniedza *Horizon College* darbinieki un Haderers. Pretstat? tam, pakalpojumi, ko *Horizon College* un Haderers sniedza starpniec?bas iest?d?m *per se* nebija izgl?t?ba vai m?c?bas, jo š?du izgl?t?bu vai apm?c?bu sa??ma studenti un nevis iest?des. Pakalpojums dr?z?k bija tas, ka tika padar?tas pieejamas personas (person?ls vai Haderera gad?jum?, vi?š pats), kas starpniec?bas iest?d?m ??va saviem studentiem pied?v?t izgl?t?bu vai apm?c?bu.

45. L?dz ar to š?du pakalpojumu nevar?tu atbr?vot no nodok?iem k? “izgl?t?bu” vai “m?c?bas” saska?? ar attiec?gi 13. panta A da?as 1. punkta i) vai j) apakšpunktu.

46. Komisija pied?v? atš?ir?gu anal?zi, kur? tiek nodal?tas š?s divas situ?cijas.

47. P?c t?s dom?m, *Horizon College* sniegtais pakalpojums bija person?la nodrošin?šana starpniec?bas iest?dei, kas ir pakalpojums, uz kuru neattiecas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts vai k?ds cits atbr?vojums no nodok?a (34). Savuk?rt Haderera darb?bu var raksturot k? pasniegšanu j) apakšpunkta izpratn?, jo vi?š person?gi pasniedza stundas. Pakalpojuma sa??m?ja identit?te atbr?vojumu no nodok?a reglament?jošajos noteikumos nav preciz?ta, atš?ir?b? no atseviš?iem citiem atbr?vojumiem. L?dz ar to tai šaj? sakar? nav noz?mes. Ir iecer?ts, ka i) un j) apakšpunkts kop? b?t?b? aptvers visus atbr?vojumus izgl?t?bas darb?b?m – i) apakšpunkts attiec?b? uz juridisk?m person?m un j) apakšpunkts – attiec?b? uz fizisk?m person?m.

48. Attiec?b? uz *Horizon College* situ?ciju Komisijas anal?zei b?t?b? piekr?t Grie?ijas un N?derlandes vald?bas. *Horizon College* tom?r uzsver m?r?i nepalielin?t publiska vai labdar?bas pakalpojuma izmaksas (35). T? apgalvo, ka beigu beig?s š?s izmaksas sedz nodok?u maks?t?js un ka pašu apm?c?bu studentiem tieš? veid? sniedz skolot?ji un nevis iest?de, kura šos

skolot?jus nodarbina. Bez *Horizon College* pasniedz?jiem starpniec?bas iest?de nevar?tu izpild?t t?s likum?go pien?kumu pret t?s studentiem. T? k? skolot?ji sniedz izgl?t?bas pakalpojums studentiem neatkar?gi no t?, vai tos nodarbina iest?de, kur? tie patieš?m m?ca, vai k?da cita iest?de, kas vi?us nor?ko darb?, skolot?ju nodrošin?šanas pakalpojums atbilst izgl?t?bas j?dzienam 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkta izpratn?.

49. Es savuk?rt šaj? sakar? piekr?tu Grie?ijas un N?derlandes vald?b?m, k? ar? Komisijai. Kad viena izgl?t?bas iest?de nodrošina skolot?jus citai š?dai iest?dei, kur? šie skolot?ji m?ca otras iest?des studentus saska?? ar t?s r?kojumiem un atbild?bu, pirm?s iest?des sniegtais pakalpojums nav "izgl?t?ba", bet gan izgl?t?bas person?la nodrošin?šana. Un, k? Komisija nor?d?ja tiesas s?d?, "izgl?t?ba, arodizgl?t?ba vai p?rkvalifik?cija", ko studenti sa?em izgl?t?bas iest?d?, nav tikai tas, ko skolot?ji pasniedz, balstoties uz sav?m zin?šan?m un prasm?m. Tas ir saist?ts ar telpu, m?c?bu materi?lu, tehnisko resursu, izgl?t?bas politikas un organiz?cijas infrastrukt?ras sist?mas kopumu konkr?taj? izgl?t?bas iest?d?, kur? šie skolot?ji str?d?.

50. J?atz?st, ka var š?ist paradoks?li, ka tad, kad pakalpojumu sniedz?js nedara neko vair?k k? vien atg?st savas prec?z?s izmaksas par kaut ko t?du, kas neietilpst PVN jom? (proti, darbinieku algas), vi?am pašam nepievienojot nek?du v?rt?bu, šis dar?jums tiek aplikts ar "pievienot?s v?rt?bas" nodokli. Tom?r, k? m?s esam noskaidrojuši, atbr?vojums no PVN nenodrošina atbr?vojumu no paradoksiem. Turkl?t daudziem vai liel?kajai da?ai no tiem, kuri veic ar nodok?iem apliekamas pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanu, ir ar alg?m saist?tas izmaksas, kuras vi?i nevar atskait?t vai ne?emt v?r?, apr??inot savu maks?jamo PVN, t?p?c neb?tu god?gi, ja t? dar?tu tikai person?la nodrošin?t?ji. Person?ls bieži vai pat liel?koties tiek nodrošin?ts pe??as g?šanas nol?k? un past?v?s konkurence ar citiem nodrošin?t?jiem, un t?p?c neliktos god?gi atbr?vot no nodok?a tikai tos, kuri neg?st pe??u.

51. Attiec?b? uz Haderera situ?ciju man ir gr?t?k piekrist Komisijas anal?zei, lai ar? cik simp?tiska man t? liktos.

52. Pirmk?rt, man š?iet, ka apskat?m? situ?cija neatbilst 13. panta A da?as 1. punkta j) apakšpunkta teksta parastajai noz?mei – iesp?jams, iz?emot tikai t? v?cu valodas redakciju, kas ir apst?klis, kura d?? var?tu b?t ticis iesniegts šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu.

53. Iesp?jams, ka v?cu valod? fr?zi "*von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht*" ir iesp?jams interpret?t t?d?j?di, ka t? attiecas uz jebk?da veida m?c?b?m, ko pasniedz skolot?js, kurš neietilpst izgl?t?bas iest?des person?l?.

54. Tom?r vis?s cit?s valodu redakcij?s, kur?s Sest? direkt?va tika s?kotn?ji pie?emta, šis pakalpojums tiek skaidri aprakst?ts k? priv?tu m?c?bu sniegšana (36), un, p?c man?m dom?m, šai defin?cijai ir j?dod priekšroka p?r tikai da??ji atš?ir?gu versiju vienas valodas redakcij?.

55. Nav šaubu, ka tipisk?k? situ?cija, kas n?k pr?t?, ir individu?las stundas, ko skolot?js pasniedz skolot?ja vai skol?na m?j?s. Es tom?r pie?auju, ka m?c?bas, kas tiek pasniegtas personu grup?m, var atbilst šim j?dzienam, ka l?gumattiec?b?m nav j?b?t starp skolot?ju un atseviš?o skol?nu (k? ir nor?d?jusi Komisija, l?gums var tikpat labi b?t nosl?gts ar skol?na vec?kiem) un ka nav izš?iroši, k?d?s telp?s m?c?bas tiek sniegtas.

56. Es tomēr neuzskatu, ka mācības, kas tiek pasniegtas studentu klasei izglītības iestādes aizgādā un ko šī iestāde organizē savās telpās un par ko atbild, var atbilst šim formulējumam, it īpaši, ja izglītības iestāde neatkarīgi vienojas par finansiālajiem un līgumtiesiskajiem nosacījumiem ar studentiem, no vienas puses, un skolotāju, no otras puses. Kā norāda Itālijas valdība, privātu mācību jūdzienš saskaņā ar tās parasto interpretāciju gluži vienkārši nevar iekļaut tādā veidā vienošanās (37).

57. Es neuzskatu, ka attiecīgo tiesību normu teksts vai likumdošanas vēsture atbalsta Komisijas apgalvojumu, ka 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir iecerēts tā, lai tas attiektos uz visām mācībām, ko privātskolotāji pasniedz studentiem, un uz kurām neattiecas i) apakšpunkts, neatkarīgi no tā, vai šādas mācības tiek pasniegtas privātu attiecību vai izglītības iestādes kontekstā.

58. Sākotnējā Sestās direktīvas projekta (38) atbrīvojums attiecībā uz izglītību bija izteikts sekojošā veidā:

“tādu pakalpojumu sniegšana un ar tiem saistītu preču piegāde, kam ir izglītības mērķis vai kas ir tieši saistīti ar izglītību vai arodizglītību vai pārkvalifikāciju, ko veic:

- publisko tiesību subjekti; vai
- privātas izglītības iestādes, ko pārrauga kompetentas publiskas iestādes un kam ir atļauts sagatavot studentus skolas vai universitātes beigšanai vai valsts atzītas vai apstiprinātas profesionālas kvalifikācijas saņemšanai”.

59. Kaut gan šis formulējums atšķiras no 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta beigās apstiprinātās redakcijas, šīet, ka tas būtībā attiecas uz to pašu jomu, un ir skaidrs, ka abām šīm redakcijām ir kopīgs nolūks atbrīvot no nodokļa valsts nodrošināto un valsts apstiprināto izglītību, bet ar nodokli aplikt citus izglītības pakalpojumus privātajā sektorā.

60. Sākotnējā priekšlikuma j) apakšpunktam nebija priekšteā. Tas direktīvā tika ievietots salīdzinoši vēlā stadijā bez jebkādiem (fiksātiem) iepriekšējiem komentāriem, un to lādā ar to “neapgrātinā pierādāma likumdošanas vēsture” (39).

61. Lai atbilstoši Komisijas argumentam no nodokļa atbrīvotu privātskolotāju sniegtos pakalpojumus, būtu bijis salīdzinoši vienkārši i) apakšpunktā ievietot atsauci uz šādiem skolotājiem. Tikai tam vien, ka tas netika izdarīts, var nebūt izšāiroša nozāme, bet atšāirbas starp i) un j) apakšpunktu tekstiem liek domāt, ka pārdājais no tiem (kurš attiecas vienāgi uz privāto mācību, kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu, bet neattiecas uz arodizglītību vai pārkvalifikāciju un neaptver cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi) bija iecerēts kā ierobežots izņēmums no principa, ka ar nodokli tiek aplikti visi izglītības pakalpojumi, uz kuriem neattiecas i) apakšpunkts. Pie tādiem apstākāiem es uzskatu, ka skaidras, noteiktas un saskaņotas interpretācijas labad j) apakšpunkts ir jāinterpretā patstāvāgi un nevis kā i) apakšpunkta papildinājums.

62. Es apzinos, ka manis tādējādi sasniegtais secinājums var nelikties pilnībā apmierinošs. Tas, ka skolotāja sniegtie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, ja višā tos sniedz tieši studentiem vai ja viāu nodarbina skola, bet ne tad, ja višā ar skolu neatkarāgi nosādz lāgumu par studentu apmācību, šāiet aplami, it īpaši āemot vāro māroāi nelikt šāāāus izglītības pieejamābai, apliekot šās izglītības izmaksas ar PVN. Var strādāties par to, ka tādāi situācijai, kādā ir Haderera situācija, nebūtu “jāiekrāt” starp divām normām, kas abas divas kopā šāietami ir iecerētas šādas situācijas atrisināšanai. Vāl jo vairāk, šāistā negodāgi, ja tagad izādātos, ka

Hadereram ir j?maks? nodok?i, par kuriem – ja t?di visp?r bija j?uzliek – b?tu bijis j?atbild tiem pieaugušo izgl?t?bas centriem, kuros vi?š str?d?ja.

63. Tom?r pret šiem iebildumiem var izvirz?t vair?kus pretiebildumus.

64. Es jau esmu atz?m?jusi, ka diemž?l 13. panta A da?as 1. punkt? iek?autajam atbr?vojumu sarakstam nav sistem?tiska rakstura, un t?p?c min?jumus par nol?ku nevar p?rcelt no viena atbr?vojuma uz otru. Tom?r, ja izgl?t?bas person?la nodrošin?šanu izgl?t?bas iest?dei nav iecer?ts atbr?vot no nodok?a k? “izgl?t?bu, arodizgl?t?bu vai p?rkvalifik?ciju”, tad nepast?v nepieciešamais pamatojums, lai pie?emtu, ka ir iecer?ts, atbr?vot individu?lu m?c?bu pakalpojumu sniegšanu š?dai iest?dei no nodok?a k? “m?c?bas”. Ja iecere b?tu t?da, tad, man š?iet, b?tu j?izskaidro atbr?vojuma teksts.

65. Papildus tam no praktiskas perspekt?vas š?iet, ka ir ?oti iesp?jams, ka t?da veida vienošan?s, k?du ir nosl?gusi persona, kas atrodas Haderera situ?cij?, ir alternat?va (kaut k?da iemesla d??) darba l?gumam ar attiec?go izgl?t?bas iest?di un nevis priv?tas vienošan?s alternat?va ar atseviš?iem studentiem. Ja patiesa b?tu p?d?j? situ?cija, tad var?tu uzskat?t, ka izgl?t?bas iest?de sniedz pakalpojumu skolot?jam, nevis otr?di. Man tom?r š?iet, ka, skolot?jam sa?emot to pašu neto atl?dz?bu un pabalstus, darba l?guma rezult?t? izgl?t?bas iest?des izmaksas var?tu b?t liel?kas (?emot v?r? soci?l?s apdrošin?šanas iemaksas un citus maks?jumus vai citus pien?kumus, kas darba dev?jiem ir uzlikti vai kurus tie ir uz??mušies attiec?b? uz saviem darbiniekiem) nek? gad?jum?, ja tiek nosl?gts l?gums ar neatkar?gu pakalpojumu sniedz?ju, kurš nav pak?auts PVN maks?šanai.

66. Š?d? gad?jum?, ja pakalpojuma sniegšana tiek aplikta ar PVN, tas ne vienm?r palielina izgl?t?bas izmaksas vair?k nek? gad?jum?, ja tiktu nosl?gts ierast?ks darba l?gums. Kaut gan ir j?patur pr?t? m?r?is nepalielin?t izmaksas, kas saist?tas ar piek?uvi izgl?t?bai (40), šis apsv?rums ir j?izv?rt?, ?emot v?r? citus apsv?rumus, kuri iest?jas pret to, ka tiek at?auts izvair?ties no le?it?mas soci?l?s aizsardz?bas izmaks?m vai ar? t?s apiet. Visbeidzot, tas, vai ir v?lams darba l?gumu viet? izmantot neatkar?gus l?gumsl?dz?jus vai apakšuz??m?jus, nav jaut?jums, kurš vien? vai otr? veid? ir j?risina, piem?rojot vai nepiem?rojot atbr?vojumu no PVN, kura galvenais m?r?is ir atvieglot slogu, kas uzlikts noteiktu pakalpojumu, par kuriem tiek uzskat?ts, ka tie ir sabiedr?bas interes?s, pat?r?t?jiem.

67. Un, kaut gan noteikti b?tu ž?l, ja Hadereram rastos pien?kums maks?t nodok?us, kurus vi?am neb?tu bijis j?maks?, š?s Tiesas loma nav noteikt valsts tiesved?bas izn?kumu, bet gan interpret?t to, k? visp?r?gi ir j?piem?ro Kopien? ties?bas. V?l var gad?ties t?, ka Haderers v?l šaj? stadij? un ar atpaka?ejošu sp?ku var?tu likt izgl?t?bas iest?d?m, kur?s vi?š str?d?ja, samaks?t nodok?us, kurus t?m b?tu bijis pien?kums maks?t.

68. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, es uzskatu, ka tas, ka tiek nodrošin?ts izgl?t?bas person?ls t?d? veid?, k? to dar?ja *Horizon College*, nav j?uzskata par “izgl?t?bu” Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkta izpratn?, un ka t?da veida apm?c?bas pakalpojumi, k?dus sniedza Haderers, nav j?uzskata par “m?c?b?m, ko skolot?ji pasniedz priv?ti”, 13. panta A da?as 1. punkta j) apakšpunkta izpratn?.

69. Tagad es piev?ršos katrai lietai specifiskajiem neatbild?tajiem jaut?jumiem.

Lieta C?434/05 Horizon College: cieši saist?tu pakalpojumu sniegšana

70. Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts no nodok?a atbr?vo ne tikai izgl?t?bu un arodizgl?t?bu, bet ar? ar to cieši saist?tu pakalpojumu sniegšanu vai pre?u pieg?di. Tiesa š?da veida pakalpojumu, kas ir sniegts papildus galvenajam pakalpojumam ir defin?jusi k?

t?du, kas "nav galvenais m?r?is, bet gan tikai l?dzeklis, ar kura pal?dz?bu ar visizdev?g?kajiem nosac?jumiem ir iesp?jams sa?emt pakalpojumu sniedz?ja nodrošin?to galveno pakalpojumu" (41).

71. *Horizon College* un Komisija nor?da, ka tas, ka viena izgl?t?bas iest?de nodrošina izgl?t?bas person?lu citai, b?t?b? ir ar izgl?t?bu cieši saist?ta pakalpojuma sniegšana. Ja studenti sa?em izgl?t?bu vai arodizgl?t?bu no izgl?t?bas iest?des, un šai iest?dei uz laiku tr?kst kvalific?tu skolot?ju vai instruktoru, tad sa?emt?s izgl?t?bas vai apm?c?bas kvalit?ti b?tiski uzlabo tas, ka cita š?da iest?de nodrošina kvalific?tu person?lu.

72. Veselais sapr?ts liek dom?t, ka š?ds viedoklis ir tik nep?rprotami un ac?mredzami pareizs, ka, lai to atsp?kotu, b?tu nepieciešams patieš?m p?rliecinošs iemesls. Grie?ijas un N?derlandes vald?bas ir izvirz?jušas argumentus, lai atbalst?tu savu apgalvojumu, ka *Horizon College* veikt? person?la nodrošin?šana nevar tikt atbr?vota no nodok?a š? iemesla d??, tom?r es neuzskatu, ka šie argumenti ir pietiekami p?rliecinoši.

73. Abas vald?bas nor?da, ka min?tais atbr?vojums nav piem?rojams, jo attiec?gais pakalpojums (*Horizon College* izgl?t?bas person?la nodrošin?šana) netiek sniegts izgl?t?bas vai arodizgl?t?bas sa??m?jiem (studentiem), bet gan š? pamata pakalpojuma sniedz?jam (citai izgl?t?bas iest?dei). N?derlandes vald?ba piebilst, ka person?la nodrošin?šana nav saist?ta ar to, ka *Horizon College* sniedz izgl?t?bu vai arodizgl?t?bu pati saviem studentiem. L?dz ar to t? nav "cieši saist?ta" ne ar no nodok?iem atbr?voto pamata pakalpojumu, kas tiek sniegts min?t?s citas iest?des studentiem, ne ar? ar *Horizon College* no nodok?iem atbr?voto pamata darb?bu.

74. N?derlandes vald?ba it ?paši atsaucas uz spriedumiem vair?k?s liet?s (42), lai atbalst?tu apgalvojumu, ka b?t?b?, lai pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu var?tu uzskat?t par "cieši saist?tu", š? pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana j?veic to pašu pieg?d?t?ja/sa??m?ja attiec?bu ietvaros, kuros ir tikusi veikta no nodok?iem atbr?vot? pamata pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana. Tom?r neš?iet, ka k?d? no min?tajiem spriedumiem Tiesa savu argument?ciju b?tu balst?jusi uz š?du krit?riju. Piem?ram, spriedum? liet? *Card Protection Plan* Tiesa pat neapl?koja jaut?jumu par to, vai past?v "saist?ts pakalpojums" (43), un spriedum? liet? Komisija/V?cija, kaut gan abi pakalpojumi (universit?tes izgl?t?ba studentiem un p?tniec?bas darb?ba, ko universit?tes veic par maksu) ac?mredzami tika sniegti atš?ir?giem sa??m?jiem, Tiesa balst?ja savus secin?jumus uz faktu, ka p?tniec?bas darbs nek?d? veid? nebija nepieciešams, lai sniegtu izgl?t?bu (44).

75. Papildus tam spriedum? liet? *Stichting Kinderopvang Enschede* (45) Tiesa skaidri piekrita, ka, princip?, ja organiz?cija, kura sniedz b?rnu apr?pes pakalpojumus, kuri ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) vai h) apakšpunktu, k? alternat?vu pied?v? ar? pakalpojumu k? starpniece starp cit?m person?m, kuras pied?v? b?rnu apr?pi, un person?m, kuras v?las sa?emt b?rnu apr?pes pakalpojumus, tad šis atseviš?ais starpniec?bas pakalpojums var tikt uzskat?ts par ar b?rnu apr?pi "cieši saist?tu" pakalpojumu, kaut gan šaj? gad?jum? min?t? organiz?cija pati nesniedz b?rnu apr?pes pakalpojumus šiem konkr?tajiem pakalpojuma sa??m?jiem.

76. Tom?r Tiesa šaj? spriedum? ar? skaidri nor?d?ja, ka, lai atbr?vojums b?tu piem?rojams, tam ir j?atbilst vair?kiem nosac?jumiem.

77. Šaj? kontekst? ir piem?roti piemin?t Grie?ijas vald?bas apgalvojumu, ka *Horizon College* veikt? person?la nodrošin?šana ir j?atz?st par apliekamu ar nodok?iem, jo Tiesai nav pieejama pietiekama inform?cija, lai noskaidrotu, vai t? patieš?m var?tu b?t uzskat?ma par atbr?vojamu no nodok?iem.

78. Tomēr Tiesai tiek vaicāts, vai “pasniedzēja nodrošināšana par maksu izglītības iestādei, kurā višs uz laiku nodrošina mācību darbu šīs iestādes atbildības ietvaros”, *principā* ir uzskatāma par ar izglītību cieši saistīta pakalpojuma sniegšanu 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Pēc manām domām, tādējādi definēts pakalpojums ir uzskatāms par ar izglītību cieši saistītu pakalpojumu. Visbeidzot, tas *faktiski* būs uzskatāms par šādu pakalpojumu tikai tad, ja tas atbilst vairākiem nosacījumiem, kas ir jāizlemj attiecīgajai valsts tiesai. Tas, ka šai Tiesai nav pieejama visa informācija, lai nonāktu pie kāda viedokļa, tai neaust secināt, ka šāds pakalpojums nevar būt atbrīvots no nodokļa, un arī neliedz tai sniegt padomu par izpildāmo nosacījumu izvērtējumu.

79. Šie nosacījumi izriet no pašas Sestās direktivas teksta, kas ir ticis izskaidrots spriedumā lietā *Stichting Kinderopvang Enschede*.

80. Pirmkārt, tātad pamata pakalpojums, ar kuru ir cieši saistīta attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ir izglītība, kuru sniedz nevis pati *Horizon College*, bet gan starpniecības iestāde, pašai šai izglītībai ir jāatbilst atbrīvājuma nosacījumiem saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu (46). Precīzāk, tai ir jābūt “bērnu vai jauniešu izglītībai, skolas vai universitātes izglītībai, arodizglītībai vai pārkvalifikācijai”, un tātad jāveic “publisko tiesību subjektiem, kuriem tas ir mērķis, vai citām organizācijām, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus”.

81. Otrkārt, saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmo ievilkumu personāla nodrošināšanai ir jābūt “būtiski svarīgi atbrīvotajiem darījumiem”. Sekojot formulējumam lietā *Stichting Kinderopvang Enschede* (47), tas nozīmē, ka tai jābūt tādā veidā vai tādās kvalitātes, ka starpniecības iestādēm nav iespējams saņemt identiskas vārtības pakalpojumu, ja no *Horizon College* netiek nodrošināts izglītības personāls.

82. Kā ir norādījis Nīderlandes valdība, šajā sakarā valsts tiesai ir jākonstatē, vai darbā iekārtošanas aģentūra vai cits personāla nodrošinātājs (kuru sniegtie pakalpojumi tiktu aplikti ar PVN) varētu sniegt identiskas vārtības pakalpojumu. Piemēram, ir iespējams, ka *Horizon College* izmantotās darbā pieņemšanas un apmācības procedūras ir tādās, kas garantē nepārasti augsta standarta izglītības personālu, vai, ka aģentūra parasti varēs labāk nodrošināt štermiņa personālu, ņemot vērā laika posmā. Kompetentajai tiesai ir jāizvērtē šādi un citi ar sniegtā pakalpojuma kvalitāti saistīti apsvērumi.

83. Treškārt, saskaņā ar 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta otro ievilkumu pamatmērķis nedrīkst būt papildu ienākumu gūšana, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercu mērķu darījumiem, kuriem jāmaksā PVN. Kā ir norādījis Nīderlandes valdība, šajā sakarā var nebūt pietiekami, ka tiek konstatēts, ka *Horizon College* iekasēja samaksu, kas nepārsniedz izmaksas, kas saistītas ar darbā ņemto skolotāju algām un citiem ar tiem saistītajiem izdevumiem. Ja *Horizon College* nebūtu nodrošinājusi skolotājus citām iestādēm, var pieņemt, ka tai tik un tā būtu bijis jāmaksā algas. Tiesai nav pieejama informācija par to, vai attiecīgās skolotājus daļēji nodarbināja *Horizon College* un tie atlikušajā darba nedēļā tika ņemti darbā citur, vai arī attiecīgajos laika posmos *Horizon College* viņu pakalpojumi vienkārši nebija nepieciešami. Katrā ziņā apskatāmais darījums radīja papildu ienākumus (un līdz ar to kopumā arī papildu peļņu – vai samazinātus zaudējumus), kaut gan varētu būt, ka netika iekasēta peļņa, kas pārsniedza tēršus ar attiecīgo personālu saistītās izmaksas. Lai noskaidrotu, vai papildu ienākumi bija vienošanās par ņemšanu darbā pamatmērķis vai arī tikai blakusefekts, var būt nepieciešams papildu fakti izvērtējums.

84. Ceturtkārt, ir jāatzīmē, ka saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktu dalībvalstīm ir tiesības pakārt atbrīvojumus vairākiem citiem nosacījumiem (48).

Pašreizējā tiesvedībā nav tikusi pieminēta šādu papildu nosacījumu piemērošana, tādā var pieņemt, ka tādā nav piemērojami. Tomēr, ja saskaņā ar šo tiesību normu tiek piemēroti nosacījumi, ir skaidrs, ka to atbilstība ir jāpārbauda valsts tiesai.

85. Visbeidzot, attiecībā uz *Hoge Raad* uzdoto trešo jautājumu, protams, ir nepieciešams, ka personai nodrošina 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā minēta iestāde vai organizācija. Šī iestāde, ka nav ticis apstrīdēts, ka *Horizon College* ir šāda organizācija.

Lieta C-445/05 Haderer: skolas vai universitātes mēcību viela

86. Atbildētāja nodokļu iestāde savos Tiesai iesniegtajos rakstveida apsvērumos ir izvirzījusi iebildumu, kas ir specifisks atbrīvojumam Haderera lietā. Tā apgalvo, ka viņa pasniegtie podniecības un keramikas kursi, kā arī "palīdzība ar skolas darbiem" neaptver "skolas vai universitātes mēcību vielu" saskaņā ar definīciju dažādās valsts tiesību normās. Tā it īpaši neatbilst iepriekš noteiktai programmai, kas ir obligāta šādās mēcību vielas sastāvdaļa.

87. Es jau esmu konstatējis, ka uz Haderera pasniegtajām mēcībām jebkurā gadījumā nevar attiekties atbrīvojums. Man tomēr šī iestāde svarīgi izskaidrot, ka atbrīvojuma piemērošana netiek liegta nodokļu iestādes izvirzītā pamata dēļ.

88. Pati iesniedzējtiesa piekrīt, ka jomas, uz kurām attiecas Haderera apmēcība, patiešām aptver "skolas vai universitātes mēcību vielu", un ir grūti nepieņemt šīm novērtējumiem. No vienas puses, "palīdzība ar skolas darbiem" pēc definīcijas ir jāietilpst šajā kategorijā. No otras puses, keramikas vai podniecības apmēcība ir ļoti parasta lieta skolās visā Eiropā. Kaut gan jāpiekrīt, ka tā nav gluži akadēmiska aktivitāte, šāda apmēcība tomēr attīsta rokdarbu un mākslinieciskās iemaņas, kas bieži tiek attīstītas skolas izglītības ietvaros.

89. Skolas vai universitātes mēcību vielas jūdzienam šā atbrīvojuma kontekstā ir jādod Kopienas definīcija (49). Pēc manām domām, šai definīcijai ir jābūt salīdzinoši plašai. Ja tā nebūtu plaša, tad daudzu veidu privātas mēcības, kas ir iecerētas, lai palīdzētu skolēniem, tiktu apliktas ar PVN, pretstatā acīmredzamajam atbrīvojuma nolīkam. Protams, ir jāpastāv robežai starp mēcībām un vienkāršām atpūtas darbībām, kam nav izglītojošas vērtības, tomēr jebkādām mēcību priekšmetam vai darbībai, kas parasti tiek mēcītu skolās vai universitātes, pēc manām domām, ir jāietilpst šā atbrīvojuma piemērošanas jomā neatkarīgi no tā, vai tas atbilst stingri noteiktai programmai vai plānam.

90. Papildus tam šī iestāde bēriski un neizbēgami, ka frāze "skolas vai universitātes mēcību viela" i) un j) apakšpunktā ir jāinterpretē vienādi. Sekojot nodokļu iestādes argumentam, noteiktu veidu izglītība un apmēcība, kas faktiski tiek piedāvāta publiskās izglītības iestādēs, tādējādi tiktu izslēgta no i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas, kam būtu ļoti problemātiskas sekas.

Secinājumi

91. Līdz ar to es uzskatu, ka Tiesai uz *Hoge Raad* uzdotajiem jautājumiem lietā C-434/05 būtu jāatbild šādi:

— Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka pasniedzēja nodrošināšana izglītības iestādē, kurā viņš uz laiku nodrošina mēcību darbu šīs iestādes atbildības ietvaros, nav uzskatāma par skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju, bet tā principā ir jāuzskata par ar to cieši saistītu pakalpojuma sniegšanu;

– lai saska?? ar šo ties?bu normu sa?emtu atbr?vojumu no PVN, attiec?gais pakalpojums ir j?sniedz taj? min?tai iest?dei vai organiz?cijai un šim pakalpojumam j?atbilst min?t?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta pras?b?m, saska?? ar Tiesas paskaidrojumiem spriedum? liet? C?415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, un attiec?gos gad?jumos – ar? 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunkta pras?b?m

92. Liet? C?445/05 es uzskatu, ka Tiesai *Bundesfinanzhof* b?tu j?sniedz š?da atbilde:

– Direkt?vas 77/388/EEK 13. panta A da?as 1. punkta j) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka j?dzienam “m?c?bas, ko skolot?ji pasniedz priv?ti” neatbilst situ?cija, kad pašnodarbin?ts skolot?js nosl?dz l?gumu ar izgl?t?bas iest?di par stundu pasniegšanu studentiem kursos, kurus š? iest?de organiz? sav?s telp?s, šai iest?dei uz?emoties atbild?bu, un par kuriem studenti maks? šai iest?dei, nevis skolot?jam.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp., vair?kk?rt groz?ta). No 2007. gada 1. janv?ra un l?dz ar to p?c šaj?s liet?s apl?kojamo laika posmu beig?m Sest? direkt?va ir tikusi atcelta un aizvietota ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.), kuras m?r?is, saska?? ar t?s preambulas 3. apsv?rumu, ir p?rstr?d?t galvenok?rt Sest?s direkt?vas strukt?ru un formul?jumus, neveicot b?tiskas izmai?as. T?s nedaudz?s b?tisk?s izmai?as, kas ir tikušas veiktas, tom?r neš?iet ietekm?jam pašreiz?j?s liet?s izskat?mos jaut?jumus.

3 – Skat. ar? Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

4 – Skat. ar? Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmo un otro da?u.

5 – Skat. ar? Direkt?vas 2006/112 24. panta 1. punktu.

6 – Skat. ar? attiec?gi Direkt?vas 2006/112 52. panta a) punktu un 56. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

7 – Skat. ar? Direkt?vas 2006/112 132.–134. pantu.

8 – 13. panta A da?as 1. punkta b), g) un h) apakšpunkts galvenok?rt attiecas uz slimn?cas un medic?nisko apr?pi, soci?l?s apr?pes un soci?l?s nodrošin?šanas darbu, un b?rnu un jauniešu aizsardz?bu.

9 – 13. panta A da?as 1. punkta l), m) un n) apakšpunkts galvenok?rt attiecas uz darb?b?m, ko veic politiskas, arodbiedr?bu, reli?iskas, patriotiskas, filozofiskas, filantropiskas, sporta vai kult?ras organiz?cijas.

10 – Div?s *Volkshochschule* un vien? *Elternzentrum*.

11 – Kaut gan vi?a prec?zo neatkar?bas pak?pi var apšaub?t, ?emot v?r? dažus lietas materi?los pieejamos faktus (skat. iepriekš 12. un 13. punktu), tom?r Tiesai ir j?r?kojas, pamatojoties uz šo iesniedz?jtiesas pie?emto faktu konstat?jumu.

12 – Komisija savos apsv?rumos ir nor?d?jusi, ka *Umsatzsteuergesetz* (Apgroz?juma nodok?a likums) 4. panta 21. punkta b) apakšpunkts 1999. gad? tika groz?ts t?d? veid?, ka tagad no PVN

š?ietami ir atbr?voti t?di pakalpojumi, ko sniedz pašnodarbin?ti skolot?ji, kas pasniedz stundas izgl?t?bas iest?d?s, kuras atbilst zin?miem nosac?jumiem.

13 – Š? fr?ze ir tiešs ori?in?l? v?cu valodas jaut?juma formul?juma atspogu?ojums, kas savuk?rt prec?zi atspogu?o Sest?s direkt?vas 13. panta A. da?as 1. punkta j) apakšpunkta formul?jumu, kuru, ?emot v?r? š?s ties?bu normas ang?u valodas redakciju, l?dz ar to b?tu iesp?jams tulkot k? “m?c?bas, ko skolot?ji pasniedz priv?ti un kas aptver skolas vai universit?tes m?c?bu vielu”.

14 – J. Reugebrink un M. E. van Hilten, *Omzetbelasting* (Deventera, 1997), 40. lpp., min?ts B. Terra un J. Kajus *A Guide to the European VAT Directives* (IBFD, 2006), 1. s?jums, 443. lpp.

15 – Skat. Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm?s direkt?vas 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 71, 1301. lpp.) 2. pantu un Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punktu. Atbr?vojumus no nodok?a regul? Sest?s direkt?vas 17.–20. pants (Direkt?vas 2006/112 167.–192. pants).

16 – Kas b?t?b? attiecas uz pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu klientam cit? dal?bvalst? vai treš? valst?, un ko regul? Sest?s direkt?vas 14.–16. pants: skat. ar? Direkt?vas 2006/112 140.–166. pantu. (Iz??muma k?rt? no visp?r?j? noteikuma, daž?m dal?bvalst?m ir ar? ticis at?auts patur?t “nulles likmi” attiec?b? uz atseviš??m noteikt?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kam ir t?das pašas sekas k? atbr?vojumam ar ties?b?m uz atskait?šanu.)

17 – T.i., atbr?vojumus “valsts teritorij?” saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. pantu; skat. ar? Direkt?vas 2006/112 132.–137. pantu.

18 – Vai ar nodok?a nulles likmi aplikta pakalpojuma sniegšana; skat. 16. zemspv?tras piez?mi.

19 – Š?di atbr?vojumi bieži attiecas uz bezpe??as uz??mumu veikt?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kur starp?ba starp izmaks?m par ar nodokli apliekam?m iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem un sa?emto samaksu par no nodok?a atbr?vot?m veiktaj?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu galvenok?rt vai piln?b? sast?v no person?la izmaks?m vai citiem izdevumiem, kas neietilpst PVN piem?rošanas jom?.

20 – Jo tie ir atbr?vojumi valsts teritorij?: skat. iepriekš 17. zemspv?tras piez?mi. Saist?b? ar attiec?b?m starp abiem atbr?vojumu veidiem skat. nesen pasludin?to 2006. gada 7. decembra spriedumu liet? C?240/05 *Eurodental* (Kr?jums, l?11479. lpp., 23. un turpm?kie punkti), un ?ener?ladvok?ta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] 2006. gada 22. j?nija secin?jumus taj? paš? liet?, 24. un turpm?kie punkti.

21 – Ja tiek iekas?ta maksa par m?c?b?m, tad izgl?t?bas iest?de bieži sl?dz l?gumu ar vec?kiem par izgl?t?bas sniegšanu vi?u b?rniem, tom?r sekas ir t?das pašas.

22 – Skat. iepriekš 29. punktu.

23 – 2002. gada 20. j?nija spriedums liet? C?287/00 Komisija/V?cija (*Recueil*, l?5811. lpp.).

24 – Skat. sprieduma 43. punktu un taj? min?to judikat?ru; skat. visnesen?ko 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C?401/05 *VDP Dental Laboratory* (Kr?jums, l?12121. lpp., 23. punkts).

25 – Skat. sprieduma 47. punktu un taj? min?to judikat?ru.

26 – 13. panta A da?? uzskait?to atbr?vojumu saraksts nav sistem?tisks, bet saska?? ar Komisijas Sest?s direkt?vas projektam sniegt? pamatojuma izkl?stu, tas bija iecer?ts, lai

uzskait?tu tos atbr?vojumus, “kas jau bija sp?k? vair?kum? dal?bvalstu” (Eiropas Kopienu Bi?etena papildin?jums 11/73, 7., 15. lpp.). Saraksts, kas s?kotn?ji tika iek?auts direkt?vas projekta 14. pant? (*ibid.*, 41. lappuse; OV 1973, C 80, 1. lpp.) tom?r tika b?tiski groz?ts laik?, kam?r tas tika virz?ts Padom?.

27 – Komisijas pazi?ojums Eiropas Parlamentam un Padomei: strat?ija, lai uzlabotu PVN sist?mas darb?bu iekš?j? tirgus kontekst?, COM(2000) 348, gal?g? redakcija, pielikums, 2.1. punkts.

28 – Pat ja š?das sekas b?tu, pats pazi?ojums tika izdots p?c tam, kad bija nosl?dzies laika posms, kas tiek apl?kots saist?b? ar Tiesai šaj?s div?s liet?s uzdotajiem jaut?jumiem.

29 – K? ir nor?d?jusi Ekonomikas un soci?lo lietu komiteja: “Dal?bvalstis ir j?vaino par to, ka j?dziens, kas princip? tika pie?emts pirms tr?sdesmit tr?s gadiem, šobr?d š?iet tikpat t?ls no realiz?cijas, k? tas bija laik?, kad tas tika pie?emts. PVN likumdošanas v?sture Eirop? par?da neveiksmi p?c neveiksmes, bet ne Komisijas vainas d??, kura ir r?kojusies ar slav?jamu konsekvenci un neatlaid?g?m p?l?m virz?t šo situ?ciju uz priekšu, bet gan dal?bvalstu vainas d??, kuras ir past?v?gi likušas š??rš?us š?m p?l?m”. (Ekonomikas un soci?lo lietu komitejas atzinums par “Strat?iju, lai uzlabotu PVN sist?mas darb?bu iekš?j? tirgus kontekst?” (OV 2001, C 193, 45. lpp.)).

30 – Skat. sprieduma 44. punktu un taj? min?to judikat?ru. Skat. visnesen?ko 2006. gada 7. decembra spriedumu liet? C?13/06 Komisija/Grie?ija (Kr?jums, l?11563. lpp., 9. punkts).

31 – Skat. sprieduma 45. punktu un taj? min?to judikat?ru. Skat. visnesen?ko spriedumu liet? *Eurodental*, min?ts 20. zemsv?tras piez?m?, 43. punkts.

32 – Sal. ar 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C?453/93 *Bulthuis-Griffioen* (*Recueil*, l?2341. lpp.) un 1999. gada 7. septembra spriedumu liet? C?216/97 *Gregg* (*Recueil*, l?4947. lpp., it ?paši sprieduma 14.–19. punkts).

33 – Sal. ar 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00 *Kügler* (*Recueil*, l?6833. lpp., 36. punkts) attiec?b? uz daž?diem medic?nisk?s apr?pes veidiem, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar b) un c) apakšpunktu.

34 – Kaut gan Komisija tieši neatsaucas uz k) apakšpunktu, kas min?ts iepriekš 6. punkt?, kur? min?ts vien?gais atbr?vojums attiec?b? uz person?la nodrošin?jumu, š?iet skaidrs, ka apl?kojam? person?la nor?košana darb? neatbilst paredz?tajiem nosac?jumiem, jo to neveic reli?iska vai filozofiska iest?de un t? netiek veikta nol?k? nodrošin?t gar?go labkl?j?bu.

35 – Papildus 2001. gada 11. janv?ra spriedumam liet? C?76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, l?249. lpp.) un spriedumam liet? Komisija/V?cija, min?ts iepriekš 32. punkt?, *Horizon College* atsaucas ar? uz spriedumu liet? *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, min?ts iepriekš 33. zemsv?tras piez?m?, 29. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?174/00 *Kennemer Golf Club* (*Recueil*, l?3293. lpp., 19. punkts).

36 – “Privattimer givet af undervisere” d??u valod?; “privelessen die particulier door docenten worden gegeven” holandiešu valod?; “tuition given privately by teachers” ang?u valod?; “leçons données, à titre personnel, par des enseignants” fran?u valod?; “lezioni impartite da insegnanti a titolo personale” it??u valod?.

37 – Skat. ar? Francijas *Conseil d'État* (Valsts padome) 2000. gada 26. janv?ra spriedumu liet? 169 626 (*Revue de droit fiscal* Nr. 47 (2000), 1553. lpp.) un it ?paši *commissaire du gouvernement*

Gul?ra [*Goulard*] secin?jumus.

38 – Iepriekš min?ts 26. zemsv?tras piez?m?; projekta 14. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunkts.

39 – B. Terra un J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), A s?jums, 604. un 605. lpp.

40 – Tom?r j?atceras, ka, ja izgl?t?ba, ko sniedz iest?de, kur? t?ds skolot?js k? Haderers sniedz savus pakalpojumus, ir atbr?vota no nodok?iem, t?s cen? jau b?s iek?auts neatg?stams PVN par daž?d?m iepriekš ieg?d?t?m prec?m (t. sk., m?c?bu l?dzek?iem un materi?liem k?, piem?ram, podniec?b? izmantojamais m?ls), bet saska?? ar 13. panta A da?as m?r?i PVN netiks piem?rots attiec?b? uz š?s iest?des g?to pe??u – ja pe??a visp?r tiek g?ta.

41 – Skat. 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?394/04 un C?395/04 *Ygeia* (Kr?jums, l?10373. lpp., 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 – 1999. gada 25. febru?ra spriedums liet? C?349/96 *Card Protection Plan* (*Recueil*, l?973. lpp.); spriedums liet? Komisija/Francija, iepriekš min?ts 35. zemsv?tras piez?m?; spriedums liet? C?287/00 Komisija/V?cija, iepriekš min?ts 23. zemsv?tras piez?m?; 2005. gada 3. marta spriedums liet? C?472/03 *Arthur Andersen* (Kr?jums, l?1719. lpp.); spriedums liet? *Ygeia*, iepriekš min?ts 41. zemsv?tras piez?m?.

43 – Skat. it ?paši sprieduma 22.–24. punktu.

44 – Skat. it ?paši sprieduma 48. punktu.

45 – 2006. gada 9. febru?ra spriedums liet? C?415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede* (Kr?jums, l?1385. lpp.).

46 – Skat. spriedumu liet? *Stichting Kinderopvang Enschede*, 21.–23. punkts un rezolut?v? da?a.

47 – Skat. sprieduma 25.–28. punktu un rezolut?vo da?u.

48 – Skat. iepriekš 6. punktu.

49 – Protams, past?v zin?ms judikat?ras daudzums attiec?b? uz izgl?t?bas un apm?c?bas j?dzieniem saist?b? ar diskrimin?cijas aizliegumu attiec?b? uz piek?uvi šiem pakalpojumiem, tom?r šo judikat?ru var neb?t iesp?jams piln?b? attiecin?t uz PVN atbr?vojumu jomu.