

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 21. decembrī (1)

Lieta C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

Brockenhurst College

(*Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*) (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa)
(Civillietu palāta)), Apvienotā Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Atbrīvojums saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu – Ar izglītību
cieši saistīti pakalpojumi – Restorāna un tētra pakalpojumi, kurus izglītības iestādē mācību
ietvaros pret atlīdzību sniedz trešajām personām

I – Ievads

1. Tiesa šajā lietā analizē Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par
kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2)
(turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no
nodokļa. Jānoskaidro ir atbrīvojuma no nodokļa piemērojamība, jo tas attiecas ne tikai uz
precīzi uzskaitītiem pakalpojumiem, bet turklāt arī PVN atbrīvojotā ar to “cieši saistītu”
pakalpojumu sniegšanu un [preču] piegādi (turpmāk tekstā – “pakalpojumi”).
2. ES direktīvas autors šo tehniku piemērot atbrīvojumu no nodokļa arī ar to cieši saistītiem
pakalpojumiem izmanto arī saistībā ar citiem atbrīvojumiem no nodokļa (piemēram, PVN
direktīvas 132. panta 1. punkta b) un n) apakšpunkts). Tātad arī minētajos gadījumos vienmēr ir
grūti nošķirt, vai ar to cieši saistītos pakalpojumus un pakalpojumus, kas vairs nav cieši saistīti.
Par šo nošķiršanas jautājumu jau ir pieejami dažādi Tiesas spriedumi. Tātad šim nolūkam nav bijis
detalizēti jāanalizē jautājums, vai atbrīvojums var attiekties arī uz citām trešajām personām (t.i.,
skolniekiem, kurus tātad nemāca, (vai aprūpējamajiem pacientiem) un arī ne citām no nodokļa
atbrīvotām izglītības iestādēm (3)
) sniegtajiem pakalpojumiem. Minētais attiecas uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs
(piemēram, skola vai slimnīca) šīm trešajām personām sniedz pakalpojumus, kuriem ir zināma
saistība ar tātad no nodokļa atbrīvoto pakalpojumu (mācību vai slimnīcas aprūpi) (4)

3. Jautājums par šo "cieši saistīto" pakalpojumu atbilstojuma no nodokļa piemērojamību šajā gadījumā rodas, ņemot vērā "Brockenhurst College" (turpmāk tekstā – "College") "mācību restorānu" un "mācību tētri". Tā saistībā ar praktiskajām mācībām, izmantojot mācekļus, sniedz par atlīdzību restorāna un tētra pakalpojumus trešajām personām un vīlas, lai šie iekšmumi tiktu uzskatīti par atlīdzību par saskaņot ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu no nodokļa atbilstošu pakalpojumu. Jautājums saistībā ar praktiskajām mācībām var tikt uzdots visdažādākajās situācijās. Piemēram, Vācijas frizieru arodskolas pašnieks mēģināja savu mācekli izpildīt matu griezumus klientiem – kuriem par to bija jāmaksā tikai samazinātā cena – uzskatīt par tēdiem, kas ir atbilstoši no nodokļa (5).

Iespējamām situācijām šajā ziņā gandrīz nav robežu. Proti, tās pats jautājums ar rastos, ja – kā tiesas šādā norādīja Komisija – maiznieku arodskola saviem mācekļiem saistībā ar arodizglītību ļauj pārdot maizes un maizītes vai tās uzkopšanas akadēmija saistībā ar arodizglītību nodarbina savus mācekļus pie klientiem, kuri par to maksā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Tiesvedība attiecas uz laikposmiem, kuriem ir piemērojamas divas direktīvas, proti:

a) Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1997, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), un

b) PVN direktīva,

taču abu direktīvu piemērojamās tiesību normas būtībā ir identiskas.

5. PVN direktīvas 131. pantā (iepriekš Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkts) ir noteikts:

"Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbilstojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbilstojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu."

6. PVN direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā ir ietverts 132. panta 1. punkts (iepriekš Sestās PVN direktīvas 13. panta A. daļas 1. punkts), atbilstoši kuram dalībvalstis atbilstoši no nodokļa noteiktus darījumus, it īpaši atbilstoši i) apakšpunktam:

"bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pērkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi; [...]".

7. PVN direktīvas 134. pantā (iepriekš Sestās direktīvas 13. panta A. daļas 2. punkts) ir noteikts:

"Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbilstojumu, ja:

- a) pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana nav b?tiski svar?ga atbr?votajiem dar?jumiem;
- b) pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas pamatm?r?is ir g?t strukt?rai papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, par kuriem uzliek PVN.”

B – *Valsts ties?bas*

8. PVN direkt?vas 132. pant? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a atbilstoši iesniedz?jtiesas sniegtajai inform?cijai tika transpon?ti Apvienot?s Karalistes ties?bu aktos ar *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli) 31. sada?u. Saska?? ar šo ties?bu normu pakalpojumu sniegšana ir atbr?vota no nodok?a, ja t? atbilst š? likuma 9. pielikum? nor?d?tajam aprakstam.

9. *Value Added Tax Act 1994* 9. pielikuma II da?as 6. grupas 1. un 4. punkt?, cikt?l tam ir noz?me šaj? gad?jum?, ir noteikts:

“1. Atbilst?g? iest?de nodrošina:

(a)izgl?t?bu;

[..]

(c) profesion?l?s m?c?bas.

[..]

4. Jebkura pre?u pieg?de vai pakalpojumu (iz?emot eksamin?cijas pakalpojumu) sniegšana, kura cieši saist?ta ar pieg?di, kas atbilst 1. punkta aprakstam (pamata pakalpojums), ko veic atbilst?g? iest?de vai kas tiek veikta atbilst?gajai iest?dei, kura sniedz pamata pakalpojumu, ja

(a) preces vai pakalpojumi paredz?ti tiešai izmantošanai skol?niem, studentiem vai m?cek?iem (attiec?gaj? gad?jum?), kuri sa?em pamata pakalpojumu; un

(b) ja š? pieg?de tiek veikta atbilst?gajai iest?dei, kas sniedz pamata pakalpojumu, un to veic cita atbilst?g? iest?de.”

10. J?dziens “atbilst?g? iest?de” ir defin?ts 9. pielikuma II da?as 6. grupas 1. piez?m?. Atbilstoši iesniedz?jtiesas sniegtajai inform?cijai nav str?da par to, ka *College* šai izpratn? ir “atbilst?g? iest?de”.

III – **Pamatlieta**

11. Pamatlieta ir par *College* sniegtajiem ?din?šanas un izklaides pakalpojumiem (t.i., pakalpojumiem, kurus *College* sniedz sabiedr?bas locek?iem, kas ietur malt?ti restor?n? vai apmekl? uzvedumu).

12. *College* saska?? ar iesniedz?jtiesas izkl?st?to nodarbojas ar uz??m?jdarb?bu, nodrošinot izgl?t?bu studentiem, un pasniedz kursus ?din?šan? un viesm?l?b?, k? ar? izpild?t?jm?ksl?.

13. Lai dotu iespēju ?din?šanas un viesm?l?bas kursa studentiem apg?t praktisk?s zin?šanas, *College* vada m?c?bu restor?nu. Visas ?din?šanas funkcijas šaj? restor?n? ir uz??mušies *College* studenti to pasniedz?ju uzraudz?b?. Citas treš?s personas (sabiedr?bas locek?i) restor?n? ietur malt?ti un maks? par to ap 80 % no to malt?šu izmaks?m.
14. L?dz?gi, lai izpild?t?jm?kslas kurs? re?istr?tajiem studentiem sniegtu praktisku pieredzi, *College* – atkal nodarbinot šos studentus – saist?b? ar šo kursu par ieejas maksu organiz? koncertus un te?tra uzvedumus.
15. M?c?bu restor?nam ir j?apmierina to studentu arodizgl?t?bas vajadz?bas, kuri apg?st ?din?šanas un viesm?l?bas kursus. Vienlaic?gi tas ir m?c?bu telpa šiem studentiem.
16. Šis restor?ns nav pieejams plašai sabiedr?bai. *College* r?c?b? ir viet?jo personu grupu un fizisko personu datu b?ze, kuri, iesp?jams, v?las apmekl?t restor?nu. Vi?i tiek inform?ti par *College* pas?kumiem, izmantojot viesm?l?bas noda?as izveidoto bi?etenu.
17. Attiec?b? uz m?c?bu restor?nu *College* pieprasa, lai restor?ns b?tu pilns (apkalpotu no 30 l?dz 40 cilv?kiem) div?s ?dienu pasniegšanas reiz?s vien? dien? un div?m daž?d?m grup?m, lai studenti no min?t? g?tu p?c iesp?jas liel?ku labumu. Ja t? nav, tad malt?te tiek atcelta.
18. Koncertu un te?tra uzvedumu r?košanai saist?b? ar izpild?t?jm?kslas kursu attiec?b? uz attiec?gajiem studentiem ir l?dz?ga funkcija k? m?c?bu restor?nam.
19. Ar? šo uzvedumu gad?jum? skat?t?ji ir ierobežoti t?d? zi??, ka tie parasti ir studentu draugi vai ?imenes locek?i, vai personas, kuras ir piekritušas to iek?aušanai *College* datu b?z?.
20. M?c?bu restor?na vai uzveduma apmekl?t?ji zina, ka vi?i maks? samazin?tu atl?dz?bu par malt?ti vai uzvedumu, kas ir j?pagatavo vai j?izpilda k? da?a no studentu arodizgl?t?bas.
21. Praktisk? izgl?t?ba ir paredz?ta k? kursu da?a. Studenti to ?em v?r?, re?istr?joties attiec?gajai arodizgl?t?bai. Ja netiktu pied?v?ta t?da praktisk? m?c?ba k? ?diena pasniegšana, k? ar? te?tra un koncertu priekšnesumi, studenti neg?tu piln?gu labumu no kursiem. Studenti piedal?s pakalpojumu sniegšan? sava kursa ietvaros. Tas saska?? ar iesniedz?jtiesas konstat?to veido b?tisku vi?u izgl?t?bas da?u.
22. Puses ir vienispr?tis, ka sniegto restor?na un izklaides pakalpojumu galvenais m?r?is nav g?t papildu ien?kumus *College*, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumiem.
23. Ar 2012. gada 5. novembra l?mumu *First-tier Tribunal* (Pirm?s instances tiesa) noteica, ka *College* sabiedr?bas locek?iem sniegtie restor?na un izklaides pakalpojumi k? ar izgl?t?bu cieši saist?ti pakalpojumi atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam ir atbr?voti no PVN.
24. Izskatot *Commissioners* apel?cijas s?dz?bu, *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Augst?k? tiesa (Nodok?u pal?ta)) ar 2014. gada 30. janv?ra l?mumu apstiprin?ja *First-tier Tribunal* (Pirm?s instances tiesa) l?mumu. Izskatot *Commissioners* apel?cijas s?dz?bu, *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apel?cijas tiesa (Anglija un Velsa) Civillietu pal?ta) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai prejudici?lus jaut?jumus.

IV – Tiesved?ba Ties?

25. T?d?? *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apel?cijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu pal?ta), Apvienot? Karaliste) 2015. gada 24. decembr? uzdeva Tiesai atbilstoši

LESD 267. pantam š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Attiec?b? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, vai restor?nu pakalpojumi un izklaides pakalpojumi, ko par maksu izgl?t?bas iest?de sniedz sabiedr?bas locek?iem (kas nav izgl?t?bas pamata pakalpojuma sa??m?ji), ir “cieši saist?ti” ar izgl?t?bas nodrošin?šanu apst?k?os, kad studenti (kas ir izgl?t?bas pamata pakalpojuma sa??m?ji) izgl?t?bas procesa gait? un k? b?tisku da?u no izgl?t?bas nodrošina šo pakalpojumu sniegšanu?

2) Nosakot, vai restor?nu pakalpojumu un izklaides pakalpojumu sniegšana ir atbr?vojama no nodok?a PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta ietvaros k? pakalpojumi, kas “cieši saist?ti” ar izgl?t?bas sniegšanu:

a) vai b?tiski ir tas, ka studenti g?st labumu no iesaist?šan?s attiec?go pakalpojumu sniegšan?, nevis no attiec?go pakalpojumu sniegšanas priekšmeta;

b) vai b?tiski ir tas, ka šos sniegtos pakalpojumus ne tieši, ne netieši nesa?em un nepat?r? studenti, bet sa?em un pat?r? tie sabiedr?bas locek?i, kuri maks? par tiem un kuri nav izgl?t?bas pamata pakalpojuma sa??m?ji;

c) vai b?tiski ir tas, ka, raugoties no vidusm?ra attiec?go pakalpojumu sa??m?ju (tas ir, sabiedr?bas locek?u, kuri par tiem maks?) viedok?a, m?r?is ir sa?emt šo pakalpojumu, nevis izmantot to k? l?dzekli, lai vislab?kajos apst?k?os izmantotu k?du citu pakalpojumu;

d) vai b?tiski ir tas, ka no studentu viedok?a attiec?gajiem pakalpojumiem pašiem par sevi nav m?r?a, bet piedal?šan?s pakalpojumu sniegšan? ir l?dzeklis k? vislab?kajos apst?k?os izmantot izgl?t?bas pamata pakalpojumu;

e) cik daudz ir j??em v?r? nodok?u neitralit?tes princips?”

26. Par šiem jaut?jumiem rakstveid? viedokli ir izteikusi *College*, Apvienot? Karaliste, k? ar? Komisija. 2016. gada 10. novembra tiesas s?d? piedal?j?s *College*, Apvienot? Karaliste un Komisija.

V – Juridiskais v?rt?jums

A – Par pirmo jaut?jumu

27. Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, k? ir j?interpret? “cieši saist?tu” pakalpojumu krit?rijs PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt?. It ?paši t? v?las noskaidrot, vai min?tais var attiekties ar? uz pakalpojumiem, ko PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? min?t? iest?de sniedz trešaj?m person?m. Tiesai rodas š?ds jaut?jums it ?paši t?d??, ka š?s treš?s personas sa?em pakalpojumus, kurus m?cek?i sniedz, kam?r tie sa?em izgl?t?bu, un saist?b? ar to.

28. K? Tiesa jau ir nol?musi saist?b? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunktu, PVN direkt?v? (tagad 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts) nav defin?ta t?du pakalpojumu sniegšana, kas ir “cieši saist?ti” ar izgl?t?bu (6). Tom?r jau no š?s ties?bu normas formul?juma izriet, ka tas neattiecas uz t?du pakalpojumu sniegšanu un pre?u pieg?di, kam nav nek?das saist?bas ar “b?rnu vai jauniešu izgl?t?bu, skolas vai universit?tes izgl?t?bu, arodizgl?t?bu vai p?rkvalifik?ciju”.

1) Pamata pakalpojums, papildu pakalpojums un cieši saist?ts pakalpojums

29. Tiesa ir ar? nor?d?jusi, ka pakalpojumi un pre?u pieg?de tikai tad var tikt uzskat?ti par

“cieši saist?tiem”, ja tie faktiski ir sniegti ar? k? pamata pakalpojuma papildu pakalpojumi (7)
. Ta?u pakalpojumam var uzskatīt par t?du, kas ir sniegts papildus pamata pakalpojumam, ja tam nav pašam sava m?r?a, bet gan tas ir tikai l?dzeklis, ar kura pal?dz?bu ar vizizdev?g?kajiem nosac?jumiem ir iesp?jams sa?emt pamata pakalpojumu (8)
. Tas savuk?rt liecina par to, ka pamata un papildu pakalpojuma sa??m?jam ir j?b?t vienai un tai pašai personai, pret?j? gad?jum? paties?b? b?tu konstat?jami divi patst?v?gi (pamata) pakalpojumi.

30. Tom?r š?ds secin?jums nav oblig?ts. Jau PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta un 134. panta formul?jumam ir pretrun? tas, ka cieši saist?tajiem pakalpojumiem b?tu j?b?t papildu pakalpojumiem šaj? izpratn?. Nepast?v?gam papildu pakalpojumam p?c defin?cijas ir pamata pakalpojuma liktenis (šaj? gad?jum? “izgl?t?bas pakalpojuma” apl?košana PVN kontekst?), un t?p?c pats par sevi ir atbr?vots no nodok?a. ?pašajam ar no nodok?a atbr?voto pakalpojumu cieši saist?to pakalpojumu atbr?vojumam daž?s skaita zi?? nedaudz?s ties?bu norm?s par atbr?vojumu no nodok?a ir j?ga tikai tad, ja direkt?vas autors pie??ma, ka šie pakalpojumi saska?? ar visp?r?jiem principiem paties?b? ir apliekami ar nodokli, ta?u tie ir j?uzskata ar? par t?diem, kas ir atbr?voti no nodok?a.

31. Turkl?t Tiesa liet? *Horizon College* (9)
PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ir attiecin?jusi ar? uz pakalpojumiem, ko viena izgl?t?bas iest?de sniedz citai izgl?t?bas iest?dei (un l?dz ar to ne tieši skolniekiem). T?pat ar? liet? *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (10)
Tiesa PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, kura formul?jums gan ir nedaudz atš?ir?gs, galu gal? piem?roja ar? trešaj?m person?m (t.i., person?m, kas nenodarbojas ar sportu) sniegtajiem pakalpojumiem.

32. T?d?? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? tiek pie?emts, ka “cieši saist?ts” pakalpojums nav tikai nepatst?v?gs papildu pakalpojums, bet gan patst?v?gs (pamata) pakalpojums. Ta?u, t? k? tas v?l ir tik cieši saist?ts ar no nodok?a atbr?voto (pamata) pakalpojumu, uz to tom?r (iz??muma k?rt?) attiecas ar? atbr?vojums no nodok?a, kas ir piem?rojams šim pakalpojumam. Tas tad ar? izskaidro, k?p?c PVN direkt?vas 134. pant? tikai saist?b? ar šiem gad?jumiem tieši un papildus tiek piepras?ts, ka šis pats par sevi patst?v?gais pamata pakalpojums ir b?tiski svar?gs no nodok?a atbr?votajam (pamata) pakalpojumam.

33. Izprotot š?di “cieši saist?tu” pakalpojumu, ar? cit?m trešaj?m person?m sniegti pakalpojumi dr?z?k ietilpst ties?bu normas par atbr?vojumu no nodok?a piem?rošanas jom? nek? tad, ja šie pakalpojumi tiek saprasti k? nepast?v?gi papildu pakalpojumi. Ta?u joproj?m ir j?noš?ir š?di v?l “cieši saist?ti” pakalpojumi un pakalpojumi, kas vairs nav “cieši saist?ti”. Šaj? zi?? noz?me ir atbr?vojuma no nodok?a j?gai un m?r?im.

2) Dar?jumu, kas ir cieši saist?ti ar “izgl?t?bas pakalpojumiem”, atbr?vojuma no nodok?a j?ga un m?r?is

34. PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a m?r?is ir, piem?rojot PVN, nesad?rdzin?t piek?uvi izgl?t?bas pakalpojumiem – skol?nu, studentu un m?cek?u interes?s (11)
. K? tiesas s?d? uzsv?ra Komisija un Apvienot? Karaliste, tas var?tu b?t saist?ts ar to, ka atseviš?o personu arodizgl?t?ba ir ne tikai pašu personu, bet ar? sabiedr?bas interes?s (skat. PVN direkt?vas IX sada?as 2. noda?as virsrakstu).

35. PVN direkt?vas 132. pant? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a izsl?dz priekšnodok?a atskait?šanu. T?d??, tos piem?rojot, pakalpojumu sa??m?js no nodok?a tiek atbr?vots tikai da??ji.

Atbr?vojumu lielums ir atkar?gs no (neatskait?m?) PVN, kas ir j?maks? pakalpojumu sniedz?jam. Ja šaj? gad?jum? *College* pakalpojumi b?tu j?apliek ar nodokli, tai b?tu ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu saist?b? ar ieg?d?taj?m prec?m, kas noz?m?, ka cenas, kuras ir j?maks? trešaj?m person?m, ir j?palielina "tikai" par atš?ir?bu starp maks?jamo nodokli un priekšnodok?a atskait?jumu, lai *College* sasniegtu t?du pašu ekonomisko rezult?tu (12)

36. Min?tais par?da, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a m?r?is nav pieš?irt priekšroc?bas attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem (šaj? gad?jum? – "izgl?t?bas iest?dei"). Proti, no ekonomisk? viedok?a atbr?vojums no nodok?a izpaužas tikai k? priekšroc?bas pieš?iršana pakalpojumu sa??m?jam, kuram ir j?maks? maz?ks PVN.

37. Tas atbilst PVN k? akc?zes nodok?a, kas ir j?maks? galapat?r?t?jam un kam ir j?apgr?tina tikai vi?š, b?t?bai (13)

. ?emot v?r? min?to, t?du pakalpojumu atbr?vošana, kurus tieši pat?r? treš?s personas un kuri tiek "saražoti" tikai nejauši, sniedzot arodizgl?t?bu, var pamatot tikai ar gr?t?b?m.

38. Turkl?t nodok?u neitralit?tes princips ir j??em v?r?, ar? interpret?jot PVN direkt?v? paredz?tos atbr?vojumus no nodok?a. Tas tostarp liedz pret uz??m?jiem, kas veic vien?das darb?bas, attiekties daž?di PVN iekas?šanas zi?? (14)

. Raugoties no galapat?r?t?ja (šaj? gad?jum? – treš?s personas) viedok?a, diferenc?šanai atkar?b? no t?, vai ?diens tiek ap?sts parast? restor?n? vai m?c?bu restor?n?, nav noz?mes saist?b? ar t? aplikšanu ar PVN. Abos gad?jumos pat?r?t?js tiek apkalpots un vi?am tiek pasniegts ?diens, un abos gad?jumos vi?š par šo [?diena] pat?ri?u maks? naudu. Tas, ka m?c?bu restor?n?, iesp?jams, v?l ir konstat?jama liel?ka pie?auto k??du da?a, k? ar? Apvienot? Karaliste uzsv?ra tiesas s?d?, tiek ?emts v?r? jau saist?b? ar atl?dz?bas apm?ru (šaj? gad?jum? – tikai 80 % no ?dienreizu izmaks?m). Restor?na pakalpojuma kvalit?te neliiek apšaub?t š?da pakalpojuma past?v?šanu.

39. ?emot v?r? neitralit?tes principu, nevar b?t pareizi atbr?vot pat?r?t?ju no PVN tikai t?d??, ka vienlaic?gi norisin?s ar? no nodok?a atbr?votas citu personu m?c?bas. Min?tais ir sp?k? ar? tad, ja m?c?bu restor?ns un m?c?bu te?tris paties?b? b?tu pieejams tikai ierobežotai sabiedr?bas da?ai. Ja ir konstat?jama saimnieciska darb?ba PVN ties?bu aktu izpratn?, klientu loka ierobežošanai saist?b? ar klientu pareizu aplikšanu ar nodokli – atbilstoši Komisijas un Apvienot?s Karalistes viedoklim – nav noz?mes. Ar? ?din?šana t.s. "Membersclubs" ar viesn?cnieka starpniec?bu ir saimnieciska darb?ba, uz kuru ir attiecin?ms neitralit?tes princips. Tas pats attiecas uz restor?nu, kur? tiek apkalpoti tikai klienti ar s?kumburtu "A". Tom?r tas konkur? ar jebkuru citu restor?nu, kur? s?kumburtam nav noz?mes. Tas pats ir sp?k? šaj? gad?jum?, kad iepriekš ir j??auj veikta re?istr?cija, lai var?tu k??t par viesi.

B – *Par otr? jaut?juma a)–d) da?u*

40. Iesniedz?jtiesas a)–d) da?? sagrup?t? jaut?juma m?r?is b?t?b? ir noskaidrot noš?iršanas krit?rijus, saska?? ar kuriem var tikt noš?irts v?l cieši saist?ts pakalpojums un pakalpojums, kas vairs nav cieši saist?ts.

41. Saist?b? ar šo noš?iršanu ir j??em v?r?, ka atbr?vojumi no nodok?a, Tiesas ieskat?, ir j?interpret? šauri, un turkl?t interpret?cij? saska?? ar jaun?ko judikat?ru galvenok?rt ir j??em v?r? ties?bu normas j?ga un m?r?is (15)

. T?, piem?ram, Tiesa *expressis verbis* nor?da: "Tom?r šo j?dzienu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?im un j?iev?ro nodok?u neitralit?tes principa pras?bas. T?d?j?di šis šauras interpret?cijas princips nenoz?m?, ka j?dzieni, kas izmantoti min?taj? 132. pant? paredz?to

atbr?vojumu defin?šan?, b?tu j?interpret? veid?, kas tiem at?emtu noz?mi” (16)

42. Šaj? zi?? nepietiek ar to, ka, sniedzot pakalpojumu trešaj?m person?m, tiek tikai optimiz?ts arodizgl?t?bas m?r?is. Dr?z?k tiem atbilstoši PVN direkt?vas 134. pantam ir j?b?t b?tiski svar?giem atbr?votajiem dar?jumiem. Attiec?gi Tiesa sav? spriedum? Komisija/V?cija ir nol?musi, ka maksas projektu ?stenošana citu trešo personu lab? nav atbr?vojama no nodok?a, ar? ja tie var tikt uzskat?ti par ?oti noder?giem saist?b? ar universit?tes izgl?t?bu, ta?u nav neat?emama sast?vda?a, lai sasniegtu ar to izvirz?to m?r?i (17)

43. Noz?me ir tam, vai šo pakalpojumu aplikšana ar nodokli sad?rdzina piek?uvi no nodok?a atbr?votajam pakalpojumam. Piem?rs ir divu uz??m?ju sadarb?ba tieši t? galapat?r?t?ja lab?, kurš ir j?atbr?vo no nodok?a, k? spriedum? *Horizon College* (18)

. Tas tika pasludin?ts saist?b? ar divu izgl?t?bas iest?žu sadarb?bu saist?b? ar darba dal?šanu, sniedzot pakalpojumus. Tiesa pakalpojumus starp div?m no nodok?a atbr?vot?m izgl?t?bas iest?d?m uzskat?ja par atbr?vot?m no nodok?a, lai nov?rstu, ka labuma guv?jiem studentiem ir j?maks? PVN tikai t?d??, ka izgl?t?bas pakalpojums netika sniegts vi?iem tieši, bet gan netieši, iesaistot citu izgl?t?bas iest?di. Šaj? gad?jum? š?da situ?cija nav konstat?jama. Šaj? gad?jum?, sniedzot pakalpojumus, vienlaic?gi un par atl?dz?bu tiek sniegti izgl?t?bas pakalpojumi studentiem un restor?na vai te?tra pakalpojumi trešaj?m person?m.

44. Lai izdar?tu pie??mumu par “cieši saist?tu” pakalpojumu, tieši nepietiek ar to, ka pakalpojumi “tikai” nejauši rodas k? sava veida produkts saist?b? ar no nodok?a atbr?voto pakalpojumu un tiek sniegti trešaj?m person?m. Tas t?d??, ka šaj? gad?jum? produktu aplikšana ar nodokli nepaaugstina pakalpojuma sa??m?ja, kurš bauda priekšroc?bu (šaj? gad?jum? – studenti saist?b? ar piek?uvi izgl?t?bas pakalpojumam) izmaksas (19)

. Dr?z?k pakalpojumu aplikšana ar nodokli šaj? gad?jum? sad?rdzina “tikai” restor?na un te?tra apmekl?t?ju piek?uvi restor?na un te?tra pakalpojumiem (20)

. L?dz ar to nav konstat?jams ar no nodok?a atbr?voto izgl?t?bas pakalpojumu cieši saist?ts pakalpojums.

45. Šis secin?jums galu gal? atbilst PVN akc?zes nodok?a raksturam. Ja pat?r?t?jam ir j?piem?ro PVN, ?emot v?r? pat?r?šanai izlietotos l?dzek?us, vispirms ir j?jaut?, k?d? nol?k? vi?š ir izmantojis savus l?dzek?us. Ta?u treš? persona šaj? gad?jum? maks? summu galvenok?rt un tieši par (t.i., tieš? saist?b? ar) ?dienu restor?n? (vai te?tra priekšnesumu), nevis par to, ka skol?ni/studenti tiek m?c?ti.

VI – Secin?jumi

46. T?p?c es pied?v?ju uz *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apel?cijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu pal?ta), Apvienot? Karaliste) prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) cieši saist?ti pakalpojumi PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta izpratn? ir patst?v?gi pakalpojumi, kurus aplikot ar nodokli, tiktu sad?rdzin?ta ar? piek?uve pakalpojumiem, kas paši par sevi ir atbr?voti no nodok?a. Min?tais neattiecas uz restor?na un izklaides pakalpojumiem, kurus izgl?t?bas iest?de sniedz maks?jošiem sabiedr?bas locek?iem, kas nav no nodok?a atbr?vot? izgl?t?bas pakalpojuma sa??m?ji;

2) lai veiktu noš?iršanu, noz?me ir tam, ka labuma guv?ji l?dzdarbojas citu klientu apkalpošan? (kas vienlaic?gi izsl?dz atbr?vojumu no nodok?a). T?pat noz?me ir tam, ka treš?s personas atl?dz?bu maks? par savu pat?ri?u, t.i., ne par izgl?t?bas sniegšanu studentiem. Visbeidzot

noz?me ir ar? tam, ka trešaj?m person?m sniegtajiem pakalpojumiem – gan no trešo personu, gan studentu viedok?a – ir patst?v?gs m?r?is (trešo personu apkalpošana), kas ir j?sasniedz l?dz?s joproj?m sasniežamajam no nodok?a atbr?votajam izgl?t?bas m?r?im.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 – Šaj? zi?? Tiesa ir pasludin?jusi spriedumu – spriedums, 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343).

4 – 2002. gada 20. j?nija spriedum? Komisija/V?cija (C?287/00, EU:C:2002:388) jau rad?s t?ds pats jaut?jums, jo V?cija universit?šu veikto p?tniec?bas darb?bu trešo personu uzdevum? uzskat?ja par t?du, kas ir atbr?vota no nodok?a.

5 – Skat. *BFH* [Feder?l?s Finanšu tiesas] spriedumu, 1989. gada 26. oktobris – *V R 5/84, BStBl.* II 1990, 98. lpp., kas noraid?ja atbr?vojumu no nodok?a, jo klientiem sniegti friziera pakalpojumi atš?iras no izgl?t?bas pakalpojumiem, ko frizieris sniedz m?cek?iem.

6 – Spriedumi, 2002. gada 20. j?nijs, Komisija/V?cija (C?287/00, EU:C:2002:388, 46. punkts) un 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343 27. punkts).

7 – Spriedumi, 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343, 28. punkts), 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C?45/01, EU:C:2003:595, 34. un 35. punkts), 2005. gada 1. decembris, *Ygeia* (C?394/04 un C?395/04, EU:C:2005:734, 17. un 18. punkts) un 2001. gada 11. janv?ris, Komisija/Francija (C?76/99, EU:C:2001:12, 27. un n?kamie punkti).

8 – Spriedumi, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C?308/96 un C?94/97, EU:C:1998:496, 24. un 25. punkts), 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C?45/01, EU:C:2003:595, 34. punkts) un 2005. gada 1. decembris, *Ygeia* (C?394/04 un C?395/04, EU:C:2005:734, 19. punkts).

9 – Spriedums, 2007. gada 14. j?nijs, *Horizon College* (C?434/05, EU:C:2007:343).

10 – Spriedums, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571).

11 – Skat. spriedumus, 2002. gada 20. j?nijs, Komisija/V?cija (C?287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts), 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:778, 26. punkts); skat. attiec?gi par Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu spriedumu, 2001. gada 11. janv?ris, Komisija/Francija (C?76/99, EU:C:2001:12, 23. punkts).

12 – Pret?ji Komisijas viedoklim, sniedzot restor?na pakalpojumus par izmaksu nesedzošu atl?dz?bu, *per se* nerodas p?rm?r?gs priekšnodok?a atskait?jums, jo uz p?rtikas produktu ieg?di visp?r?gi var?tu attiekties samazin?ta nodok?u likme, kas izskaidro *College* interesi par atbr?vojumu no nodok?a.

13 – Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts) un 2013. gada 7. novembris, *Tulic? un Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), k? ar? r?kojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C?69/11, nav public?ts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

14 – Spriedumi, 1999. gada 7. septembris, *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, 20. punkts), 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07,

EU:C:2008:571, 30. punkts) un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. punkts).

15 – Spriedumi, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts), 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 30. punkts), 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts) un 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts), un 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. punkts).

16 – Spriedumi, 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts), 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 30. punkts), 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. punkts) un 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts), un 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. punkts).

17 – Spriedums, 2002. gada 20. jūnijs, Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388, 48. punkts).

18 – Spriedums, 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 – Pārbauda aprakstīt situāciju, piemēram, varētu tikt pieņemta, ja izglītības iestāde pārdod saviem skolniekiem pašas izstrādātus arodizglītības materiālus.

20 – Šajā ziņā ir saskatāmas skaidras paralēles ar 2002. gada 20. jūnija spriedumu Komisija/Vācija (C-287/00, EU:C:2002:388).