

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2007 m. kovo 8 d.¹

1. Du Šeštojoje direktyvoje² įtvirtinti atleidimo nuo PVM atvejai iš esmės apima švietimą ir švietimo įstaigų teikiamas susijusias paslaugas bei privačias dėstytojo pamokas.

Šeštoji direktyva

3. Šeštosios direktyvos³ 2 straipsnyje numatyta, kad PVM apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

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

4. 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip bet kuris asmuo, „savarankiškai vykdomas“ ekonominę veiklą, kuri pagal 4 straipsnio 2 dalį apima visokią paslaugas teikiančių asmenų veiklą⁴.

5. 6 straipsnio 1 dalyje paslaugų teikimas apibrėžiamas kaip „bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas <...>“⁵, t. y. jame nepateiktas PVM apmokestinamų paslaugų sąrašas. Tačiau tai, kad paslaugos, susijusios

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, keletą kartų keista). Nuo 2007 m. sausio 1 d., t. y. po byloje nagrinėjamo laikotarpio, Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), kuria pagal 3 konstatuojamąją dalį siekiama pakeisti iš esmės Šeštosios direktyvos struktūrą ir formuluotes vengiant esminių pakeitimų. Vis dėlto buvo padaryti keli esminiai pakeitimai, neturintys įtakos šioje byloje nagrinėjamiems klausimams.

3 — Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

4 — Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies pirmą ir antrą punktus.

5 — Taip pat žr. Direktyvos 2006/112/EB 24 straipsnio 1 dalį.

su švietimo veikla, ir aprūpinimas personalu iš esmės yra laikomi apmokestinamąja veikla, yra patvirtinta 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktais, kurie reglamentuoja paslaugų teikimo vietą⁶.

j) privačias mokymo paslaugas, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų;

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

k) tam tikras aprūpinimo personalu paslaugas, kurias, siekdamas dvasinės gerovės, teikia religinės ar filosofinės institucijos šio straipsnio b, g, h⁸ ir i punktuose nurodytai veiklai;

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

<...>

<...>

2. a) Atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n⁹ punktuose, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:

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 valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

— institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas

6 — Taip pat žr. atitinkamai Direktyvos 2006/112/EB 52 straipsnio a punktą ir 56 straipsnio 1 dalies f punktą.

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

8 — b, g ir h punktai iš esmės apima ligoninių ir medicinos priežiūros paslaugas, globą ir rūpybą bei socialinės apsaugos darbą, taip pat vaikų ir jaunimo apsaugą.

9 — l, m ir n punktuose iš esmės reglamentuojama politinių, profesinių, religinių, patriotinių, filosofinių, filantropinių, sportinių ir kultūrinių organizacijų veikla.

- gaunamas, jis neturi būti skirstomas, o turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęsimui ir gerinimui finansuoti,
- b) paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal anksčiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu
- 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,
 - įkainiai už jų teikiamas paslaugas turi būti patvirtinti valdžios institucijų arba neviršyti valstybės valdžios institucijų nustatytų įkainių, o įkainiai už paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, turi būti mažesni už komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, įkainius už panašias paslaugas,
 - 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

prasmė tai yra organizacija, kurią valstybė narė pripažįsta įsteigta švietimo tikslu. Iš esmės *Horizon College* teikia vidurinio ir profesinio švietimo paslaugas.

įstaigoje esant laikinam dėstytojų trūkumui tuo laikotarpiu būtina pakeisti trūkstamus dėstytojus, o apmokestinant PVM neišvengiamai išauga tokios švietimo paslaugos kaina.

8. Esant laikinam dėstytojų trūkumui *Horizon College* bent jau nuo 1995 m. iki 1999 m. siuntė savo dėstytojus į kitas tokias pat įstaigas. Vadovaujantis siuntimo sutarties sąlygomis, darbą dėstytojui paveda atlikti priimanči įstaiga, kuri taip pat turi sumokėti civilinės atsakomybės draudimą. Dėstytojo atlyginimą ir toliau mokėjo *Horizon College*, kuri reikalavo grąžinti šias išlaidas iš kitos įstaigos, negaudama pelno ir be PVM.

11. *Hoge Raad* norėtų žinoti, kuri iš šių sąvokų – „švietimo“ ar „su juo glaudžiai susijusių paslaugų“ – apima nagrinėjamą atvejį. Todėl jis pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl tokių klausimų:

9. Tačiau mokesčių inspekcija manė, kad suteiktoms paslaugoms nebuvo taikomas Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, todėl ji išsiuntė papildomą pranešimą apie PVM dydį už laikotarpį nuo 1995 m. iki 1999 metų.

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

10. *Horizon College* šį pranešimą apskundė. Jos skundas šiuo metu nagrinėjamas *Hoge Raad* (Nyderlandų aukščiausiajame teisme); skunde pažymima, kad įgyvendinant tikslą teikti švietimo paslaugas švietimo

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

3. Ar atsakymams į šiuos klausimus turi reikšmės tai, kad dėstytoją siunčiantis subjektas irgi yra švietimo įstaiga?“

dirbti dėl ligos ar kitos priežasties. Vis dėlto W. Haderer buvo padengiama dalis jo sveikatos draudimo ir pensijos sistemos įmokų bei mokama „atostogų išmoka“, proporcinga jo atlyginimui.

Bylos C-445/05 Haderer aplinkybės ir procesas nacionaliniame teisme

14. W. Haderer nepildė nuo savo atlyginimo priskaičiuoto PVM deklaracijų. Mokesčių inspekcija manė, kad jis tai privalėjo daryti, ir priskaičiavo jam PVM.

12. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad W. Haderer daugelį metų dirbo nepriklausomu bendradarbiu Berlyno žemėje. 1990 m. paprastai daugiau kaip 30 valandų per savaitę jis dirbo įvairiuose suaugusiųjų švietimo centruose¹⁰, teikdamas „mokyklinio mokymo pagalbą“ ir dėstydamas keramikos bei puodų žiedimo kursus.

15. W. Haderer ginčijo priskaičiuotą PVM remdamasis tuo, kad, pirma, jis nebuvo nepriklausomas paslaugų teikėjas (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 punktą.

13. Jo statusą apibrėžė nuolat atnaujinamos sutartys, kuriose aiškiai numatyta, jog jos nesukuria darbo santykių. W. Haderer atlyginimas buvo mokamas pagal faktišką darbo valandų skaičių. Jis neturėjo teisės gauti šio atlyginimo, jei dėl bet kokios priežasties kursai buvo atšaukiami, ar pats negalėjo

16. Šiuo metu W. Haderer skundas nagrinėjamas *Bundesfinanzhof* (Federaliniame finansų teisme), kuris laikosi žemesnės instancijos teismo nuomonės, kad W. Haderer veikė kaip nepriklausomas paslaugų teikėjas¹¹, ir patvirtina, kad pagal visus galiojančius na-

10 — Dvi *Volkshochschule* ir *Elternzentrum*.

11 — Nors tikslus nepriklausomybės laipsnis dėl tam tikrų byloje esančių duomenų gali būti neaiškus (žr. šios išvados 12 ir 13 punktus), ši išvada, kurią padarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra pagrindas, kuriuo tolesniame nagrinėjime turi remtis Teisingumo Teismas.

cionalinės teisės aktus jo teikiamos paslaugos negali būti atleidžiamos nuo PVM¹². *Bundesfinanzhof* klausia, ar tai neprieštarauja Bendrijos teisei, ir, *inter alia*, pateikia šiuos samprotavimus:

— W. Haderer negali būti priskiriamas prie organizacijų, „kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis 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?“

12 — Pateiktose pastabose Komisija nurodė, kad *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas) 4 straipsnio 21 dalies b punktas buvo pakeistas 1999 m.; pagal šį pakeitimą nuo PVM yra atleidžiamos švietimo įstaigose dėstančių privačių dėstytojų teikiamos paslaugos, jei įstaigos atitinka tam tikras sąlygas.

13 — Ši frazė yra originalaus vokiško teksto pažodinis vertimas, tiksliai atitinkantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto formuluoatę, ir kuris gali būti išverstas, atsizvelgiant į tos pačios nuostatos redakciją anglų kalba, kaip „privataus dėstytojo mokymas, kai mokoma mokyklinių ir universitetinių dalykų“.

Procesas Teisingumo Teisme

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

19. Abiejų bylų posėdžiai vyko paeiliui 2006 m. gruodžio 14 dieną. 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 paradoksali; toliau pamėgin-

siu 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 jį sąskaitose. Bet jeigu jo įsigyti daiktai ar paslaugos nėra apmokestinami, jis neturi galimybės atskaityti ar susigrąžinti į 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 įtvirtinto atleidimo nuo mokesčio prasmę paskutinis teiginys skamba optimistiškai, prieš pradedant atleidimo nuo mokesčio analizę šiame kontekste pirmiausia vertėtų išnagrinėti paradoksą.

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

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.

metu nustatytą tarifą atskaičius iš PVM (pirkimo PVM) sumos, kuri tiesiogiai taikoma įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms¹⁵.

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.

23. Paprastai PVM sumoka galutinis vartotojas, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, ir pats neatlieka apmokestinamų tiekimų, todėl jis negali įskačiuoti į kainą pardavimo PVM ar atskaityti pirkimo PVM.

24. Atleidimo nuo PVM atžvilgiu asmenis galima suskirstyti į dvi kategorijas – turinčius teisę atskaityti PVM¹⁶ ir neturinčius teisės atskaityti PVM¹⁷.

26. Išnagrinėjime hipotetinį šių sandorių 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%.

25. Kai sudarydamas PVM neapmokestinamą sandorį asmuo *gali* atskaityti pirkimo PVM, jo parduodamos prekės ir teikiamos

27. Įprastu 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 šių 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 sumą sumoka jo paties klientai, jis susigrąžintų 20 sumą. Tokiu atveju jo sąnaudos būtų lygios tik 100, t. y. neto kainos dydžiui.

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, sukeliančią tas pačias pasekmes kaip atleidimas nuo mokesčio su teise atskaityti mokesčių.)

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

28. Jei paslaugos teikimas yra PVM neapmokestinamas sandoris *su* teise atskaityti PVM¹⁸, 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 našą (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 didesnių išlaidų nei esant neapmokestinamam sandoriui su teise atskaityti PVM, tačiau mažesnių nei tuo atveju, kai atleidimas nuo PVM iš viso nebūtų taikomas. Kliento, kuris yra apmokestinamasis asmuo, įsigyjamą 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 įskaiciuota į sumokėtą kainą. Šiuo atveju kainos padidėjimas paprastai atspindės teikiamų paslaugų kainoje.

30. Iš tikrųjų teisė į PVM ataskaitą nesuteikiama nė vienu iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytų atleidimo nuo mokesčio atvejų.²⁰ Manytina, kad beveik visi jie susiję su galutiniais vartotojais, 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 dalis²¹. Iš dalies dėl to tokių 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

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. Atsizvelgiant į dviejų rūšių atleidimo nuo mokesčio santykį, žr. pastarojo 2006 m. gruodžio 7 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Eurodental* (C-240/05, Rink. p. I-11479, 23 punktą ir pasakesni); taip pat minėtoje byloje priimtos generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados 24 punktą ir pasakesnius.

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

sąnaudų. Šiuo atveju, darant įprastą prielaidą, kad darbdavio pardavimas yra apmokestinamas, pritaikius nagrinėjamą atleidimą nuo mokesčio jis patirtų didesnių sąnaudų, jei profesinio mokymo paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM²², o dėl šio padidėjimo savo ruožtu pabrangtų jo pardavimas.

išaugus kainai dėl jų apmokestinimo PVM, su švietimu susijusių paslaugų sąvoka neturėtų būti aiškinama itin siaurai²⁵.

32. Matyti, kad 13 straipsnio A skirsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio ne visuomet faktiškai sumažina PVM našą. 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 atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtis, turi būti aiškinamas siaurai²⁴, tačiau atsižvelgiant į tai, kad šia išimtimi siekiama užtikrinti, jog švietimo paslaugos netaptų neprieinamos

33. Manau, kad išimtis visuomet reikia aiškinti apdairiai. Nors bendrosios taisyklės išimties pagal bendrąjį principą aiškinamos siaurai, šiuo atveju sistemškai siauras ar sistemškai platus aiškinimas nebūtinai yra tinkami. Poveikis valstybės biudžetui ar privačiam asmeniui sistemškai 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 valstybinių ar labdarinių institucijų²⁶ teikiamomis socialiai naudingomis paslaugomis besinaudojančių individualių vartotojų finansinės naštos palengvinimas nėra svarbiausias atleidi-

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-12121, 23 punktą).

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

26 — 13 straipsnio A skirsnyje 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 svarstymą Taryboje.

mo nuo mokesčio motyvas, tačiau jis gali padėti suvokti jo esmę.

nepriklausomą mokesčių kontrolę priešprieša²⁹.

34. Taip pat reikia atkreipti dėmesį į 2000 m. Komisijos išreikštą mintį: „Išaugęs privačių subjektų aktyvumas tradiciškai išimtinai viešajam sektoriui priskiriamose srityse turėjo įtakos padidėjusiam nuo mokesčio atleistų, neapmokestinamų ir apmokestinamų paslaugų, tarpusavio konkurencijos iškraipymui. Atsižvelgiant į visus suinteresuotųjų asmenų, ypač paslaugų vartotojų, interesus, šių 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.

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 narėse³⁰, o 13 straipsnio A skirsnio tikslas yra nuo mokesčio atleisti ne visą visuomenei naudingai veiklą, bet tik joje išvardytą ir aprašytą³¹.

35. Kadangi šis pranešimas vis dar nesulaukė atsako²⁸, atsakymų į nagrinėjamosiose bylose iškeltus klausimus tenka ieškoti gana painioje teisinėje aplinkoje, kuriai būdinga mokesčių sistemos derinimo Bendrijos lygiu siekio ir kiekvienos valstybės narės noro vykdyti

37. Atsižvelgdama į tai, kas buvo aptarta, būčiau linkusi laikytis kuo paprastesnio nagrinėjamų atleidimo nuo mokesčio sąlygų aiškinimo. Mano nuomone, šis požiūris geriausiai atitinka Bendrijos suderinimo ir teisinio saugumo interesus.

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

28 — Atsakymas neturėtų reikšmės, nes pats pranešimas jau buvo priimtas po Teisingumo Teismui pateiktuose prejudiciniuose klausimuose nagrinėjamo 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-11563, 9 punktą).

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

Nagrinėjimų 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 „privачios mokymo paslaugos“ neapima *Horizon College* kitoms mokymo įstaigoms teikiamų paslaugų. Atitinkamai *W. Haderer* nėra organizacija, kurią „atitinkama valstybė narė pripažįsta“ įsteigta švietimo tikslu 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme (nors negalima teigti, kad šis apibrėžimas niekada netaikomas fiziniams asmenims³²).

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

40. Kiek tai įmanoma, 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 paslaugas³³.

41. Kalbant konkrečiai, abiem atvejais kliūtis 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, panaikiną šį aiškumą. *W. Haderer* situacija yra analogiška. Klausimas nebūtų iškilęs, jei privачias mokymo paslaugas jis būtų teikęs tiesiogiai studentams privачiose patalpose (priklausančiose jam pačiam ar studentams). Tas pats klausimas iškyla privачias mokymo paslaugas teikiant suaugusiųjų švietimo centruose.

42. Manau, kad šiuo požiūriu, siekiant pateikti nuoseklų aiškinimą, abiem atvejais visų pirma reikia atsižvelgti į teikiamos paslaugos

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 Kugler* (C-141/00, Rink. p. I-6833) 36 punktą, kuriame nagrinėjamas atskirų rūšių sveikatos priežiūros veiklos atleidimas nuo mokesčio pagal b ir c punktus.

pobūdį ir jos gavėją. Todėl toliau bus nagrinėjami tam tikri dar neatsakyti abiejų bylų klausimai.

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 reikiamų asmenų (dėstytojų ar W. Haderer atveju – jo paties) siuntimas į tarpininkaujančias įstaigas, teikiančias švietimo ir mokymo paslaugas studentams.

Teikiamų paslaugų pobūdis ir gavėjai

43. Galima analizė 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 sutarčių nuostata įpareigojo tarpininkaujančią įstaigą kontroliuoti siunčiamų dėstytojų teikiamas paslaugas ir prisiimti už jas atsakomybę. Nors W. Haderer byloje nebuvo nustatyta, kokios apimties jo mokymo paslaugų kontrolę įsipareigoja vykdyti švietimo centrai, aprašytų mokėjimų 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.

45. Vadinasi, tokia paslauga, nepriskiriama „švietimo“ ar „mokymo“ paslaugoms pagal 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies atitinkamai i ir j punktus, negalėjo būti atleista nuo mokesčio.

46. Komisija šias dvi situacijas išnagrinėjo skirtingai.

44. Remiantis šia analize, nors studentams faktiškai dėstė *Horizon College* darbuotojai ir W. Haderer, švietimo paslaugas jiems teikė

47. Jos nuomone, *Horizon College* teikė tarpininkaujančios įstaigos aprūpinimo personalu paslaugą, kuriai netaikomas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte ar kitose

nuostatose numatytas atleidimas nuo mokesčio³⁴. O W. Haderer veikla galėjo būti laikoma mokymo paslaugų teikimu j punkto prasme, nes jis šias paslaugas teikė asmeniškai. Kadangi nagrinėjama atleidime nuo mokesčio, kaip ir kai kuriuose kituose atleidimuose nuo mokesčio, nėra sukonkrečtinami paslaugų gavėjai, tai nėra svarbu ir šiuo atveju. i ir j punktai suformuluoti taip, kad apimtų visą švietimo paslaugų spektrą: juridinių asmenų teikiamos paslaugos išvardytos i punkte, o fizinių – j punkte.

paslaugas studentams teikia dėstytojai, neatsižvelgiant į tai, ar jie dirba pagal darbo sutartį toje pačioje įstaigoje, kurioje faktiškai dėsto, ar siunčiančioje įstaigoje, švietimo sąvoka apima dėstytojų siuntimo paslaugą 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme.

48. Komisijos pateiktą *Horizon College* atvejo analizę iš esmės palaiko Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės. Tačiau *Horizon College* atkreipia dėmesį į siekį nekelti visuomenei naudingų ar labdarinių paslaugų kainos³⁵. Ji teigia, kad padidėjusios kainos našta tenka mokesčių mokėtojui ir kad studentams tiesiogiai dėsto dėstytojai, o ne jį įdarbinusi įstaiga. Be *Horizon College* dėstytojų pagalbos tarpininkaujanti įstaiga nepajėgtų įvykdyti įstatymų jai pavesto įsipareigojimo studentams. Kadangi švietimo

49. Šiuo klausimu aš pritariu Graikijos vyriausybei, Nyderlandų vyriausybei bei Komisijos nuomonei. Tuo atveju, kai viena švietimo įstaiga siunčia dėstytojus į kitą tą pačią veiklą užsiimančią įstaigą dėstyti studentams pagal jos nurodymus ir atsakomybę, siunčiančioji įstaiga teikia ne „švietimo“, bet aprūpinimo personalu paslaugas. Komisija posėdyje pažymėjo, kad švietimo įstaigoje studentams teikiant „švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo“ paslaugas, teikiami ne tik dėstytojų žinios ir įgūdžiai; jiems teikiami minėti dėstytojus įdarbinusių švietimo įstaigų turimų priemonių kompleksas, mokomoji medžiaga, techniniai ištekliai, švietimo politika ir organizacinė infrastruktūra.

34 — Nors Komisija konkrečiai nenurodo šios išvados 6 išnašoje minėto k punkto, numatantį vienintelę aprūpinimui personalu taikomą lengvatą, akivaizdu, kad nagrinėjamas siuntimas neatitinka joje numatytų sąlygų, nes tai nėra religinės ar filosofinės pakraipos institucijos arba asmens siekiant dvasinės gerovės vykdoma veikla.

35 — Papildomai prie 2001 m. sausio 11d. 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 *Kemener Golf Club* (C-174/00, Rink. p. I-3293) 19 punktu.

50. Reikia pripažinti, kad susiduriame su paradoksalia situacija: kai teikėjas susigražina tik savo išlaidas, neįskaičius PVM (būtent darbuotojams mokamą atlyginimą), pats nesukurdamas pridėtinės vertės, ūkinė operacija turi būti apmokestinama „pridėtinės vertės“ mokesčiu. Tačiau, kaip jau buvo galima įsitikinti, atleidimas nuo PVM nereiškia paradokso nebuvimo. Be to, daugelis apmokestinamų paslaugų teikėjų patiria atlyginimų išlaidas, kurių negali nei atskaityti, nei ignoruoti apskaičiuojant pardavimo PVM, todėl būtų neteisinga, jei tai galėtų daryti tik aprūpinimo personalu paslaugų teikėjai. Be to, daugeliu aprūpinimo personalu paslaugų siekiama pelno ir konkuruojama su kitomis atitinkamomis paslaugomis, todėl būtų neteisinga nuo mokesčio atleisti tik ūkio subjektus, nesiekiančius pelno.

51. Vis dėlto W. Haderer atveju nebūčiau linkusi sutikti su Komisijos analize, nors asmeniškai tokį požiūrį vertinu teigiamai.

52. Visų pirma, mano nuomone, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktą įprastai neapima nagrinėjamo atvejo, išskyrus, tikriausiai versiją vokiečių kalba, dėl kurios galėjo būti priimta nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

53. Formuluoatė vokiečių kalba „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ galėtų būti aiškinama kaip taikytina bet kokiai švietimo įstaigoje pagal darbo sutartį nedirbančio dėstytojo teikiamai mokymo paslaugai.

54. Visose kalbinėse versijose, kurios buvo oficialios Šeštosios direktyvos priėmimo metu, ši paslauga aiškiai apibrėžiama kaip privati mokymo paslauga³⁶. Mano įsitikinimu, šis apibrėžimas turi pirmumą prieš iš dalies besiskiriančią formuluotę kuria nors viena kalba.

55. Akivaizdu, kad dažniausiai pasitaikantis tokios paslaugos pavyzdys yra paties mokytojo ar jo studento namuose vedamos privačios pamokos. Taip pat galima laikyti, kad sąvoka apima ir asmenų grupių mokymą, t. y. kad nebūtinai sutartiniai santykiai tarp dėstytojo ir atskiro studento (kaip pažymėjo Komisija, studento tėvai taip pat gali būti sutarties šalis) ir kad patalpų, kuriame teikiamos mokymo paslaugas statusas nėra esminė aplinkybė.

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“ italių kalba.

56. Vis dėlto, mano nuomone, švietimo įstaigos žinioje esantis ir jos organizuojamas studentų mokymas, vykdomas jos patalpose ir už kurį ji atsako, nepatenka į nagrinėjamos nuostatos reguliavimo sritį, ypač tuo atveju, kai tarp įstaigos ir studentų bei tarp įstaigos ir dėstytojų sudaromi atskiri susitarimai. Italijos vyriausybės nuomone, privataus mokymo paslaugos sąvoka paprastai neapima tokių susitarimų³⁷.

„švietimo paslaugų ar su švietimu arba profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu tiesiogiai susijusių paslaugų teikimas ir su tokiomis paslaugomis susijusių prekių tiekimas, kurį vykdo:

— viešosios teisės subjektai arba

57. Atsižvelgus į parengiamuosius dokumentus ar nuostatų formuluotes, negalima pritarti Komisijos teiginiui, kad 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas aiškintinas kaip apimantis bet kurias dėstytojų studentams teikiamas privačias mokymo paslaugas, kurios neišvardytos i punkte, neatsižvelgiant į tai, ar jos teikiamos privačių santykių pagrindu, ar švietimo įstaigoje.

— privačios mokymo įstaigos, kurių veiklą prižiūri įgaliotos valdžios institucijos, kurios yra įgaliotos suteikti jose besimokantiems asmenims valstybės pripažintą ir patvirtintą mokyklinį ar universitetinį išsilavinimą arba profesinę kvalifikaciją.“

58. Šeštosios direktyvos pradiniam projekte³⁸ švietimo paslaugų atleidimas nuo mokesčio apibrėžiamas taip:

59. Nors ši formuluotė skiriasi nuo priimtos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto formuluotės, ji apima iš esmės tą pačią sritį ir turi tą patį tikslą – atleisti nuo mokesčio viešąjį ir tokiu pripažintą švietimą bei apmokestinti privataus sektoriaus teikiamas švietimo paslaugas.

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.

60. Pradiniam projekte nebuvo pirminio dabartinio j punkto varianto. Jis į direktyvą

buvo įtrauktas gana vėlyvame etape, be jokių (registruotų) pirminių komentarų ir „nėra apsunkintas akivaizdžių parengiamųjų dokumentų“³⁹.

61. Kaip teigė Komisija, norint būtų buvę pakankamai nesudėtinga į i punktą įtraukti nuostatą, kad privačios dėstytojų paslaugos atleidžiamos nuo mokesčio. Tai, kad taip nebuvo padaryta, savaime neleidžia daryti kokių nors išvadų, tačiau iš i ir j punktų formuluočių skirtumų išplaukia, kad pastarasis punktas (kuris susijęs tik su mokyklos ar universiteto išsilavinimą suteikiančiomis privačiomis mokymo paslaugomis arba su mokymu glaudžiai susijusiomis paslaugomis, bet ne su profesiniu mokymu ar perkvalifikavimu) buvo suformuluotas kaip apribota visų i punkte nurodytų švietimo paslaugų apmokestinimo principo išimtis. Jei taip buvo iš tikrųjų, manau, kad siekiant aiškiaus, apibrėžto ir suderinto aiškinimo šis punktas aiškintinas nepriklausomai ir atsietai nuo i punkto.

62. Aš suvokiu, kad ši mano išvada galbūt nėra visiškai įtikinama. Dėstytojo teikiamų paslaugų atleidimas nuo PVM, ypač turint omenyje tikslą, kad dėl apmokestinimo PVM išaugus kainai švietimas netaptų sunkiau prieinamas, yra iškreipiamas, kai dėstytojas, užuot asmeniškai sudaręs su mokykla sutartį dėl studentų mokymo, teikia paslaugas tiesiogiai arba dirba mokykloje pagal darbo sutartį. Galima būtų teigti, kad W. Haderer atvejis neturėtų iškristi iš abiejų punktų, kurie, rodos, sukurti jo interesais, reglamentuojamo konteksto. Be to, būtų neteisinga, jei W. Haderer dabar atsidurtų tokioje padėtyje, kai būtų įpareigotas grąžinti PVM mokesčio sumą, kurią galbūt turėjo sumokėti suaugusiųjų švietimo centrai, kuriuose jis dirbo.

63. Vis dėlto keli argumentai galėtų paneigti šiuos prieštaravimus.

64. Kaip jau esu pažymėjusi, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje pateiktas atleidimo nuo mokesčio atvejų sąrašas, deja, nėra sisteminis, todėl pagal konkrečią nuostatą ne visuomet galima spręsti apie kitos nuostatos atsiradimo priežastis. Jei nebuvo numatyta, kad „švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo“ paslaugų atleidimas nuo mokesčio apima švietimo įstaigos aprūpinimo

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

personalu paslaugą, vadinasi, nėra būtina pagrįsti traktavimo, kad „mokymo“ paslaugų atleidimas nuo mokesčio apima švietimo įstaigai teikiamas privačias mokymo paslaugas. Jei tikslai iš tiesų buvo tokie, akivaizdu, kad tokiu atveju reikėtų išanalizuoti atleidimą nuo mokesčių numatančių nuostatų formuluotes.

išaugtų, o veikiau priverstų pasirinkti įprastus darbo santykius sudarius darbo sutartį. Nors visuomet reikia atsižvelgti į siekį, kad išaugus kainai švietimas netaptų sunkiau prieinamas⁴⁰, tai turi būti subalansuota su tikslu neleisti išvengti pagrįstos socialinės apsaugos sąnaudų. Pateikiant galutinę analizę, klausimas dėl atleidimo nuo PVM, kuris iš esmės skirtas palengvinti visuomenei naudingų paslaugų vartotojų našta, nesusijęs su tuo, ar naudojimasis privačių paslaugų teikėjų paslaugomis yra labiau pageidaujamas nei asmenų įdarbinimas pagal darbo sutartį.

65. Be to, manytina, kad praktiniu požiūriu toks susitarimas, kurio šalis buvo W. Haderer, nėra privataus susitarimo su atskirais studentais atitikmuo, bet laikytinas su minėta švietimo įstaiga sudaromos darbo sutarties alternatyva (neatsižvelgiant į jo sudarymo tikslą). Iš tiesų, laikantis priešingos nuomonės, švietimo įstaiga teiktų paslaugas dėstytojui, o ne atvirkščiai. Vis dėlto, mano nuomone, mokėdama tą patį neto atlyginimą ir išmokas pagal darbo sutartį įdarbintam dėstytojui (atsižvelgiant į socialines įmokas ir kitus mokesčius bei į kitokias nustatytas ar priimtas darbdavių pareigas darbuotojų atžvilgiu) švietimo įstaiga patirtų didesnių išlaidų nei sudariusi su juo sutartį dėl PVM neapmokestinamų paslaugų teikimo.

67. Nors iš tiesų būtų apmaudu, jei W. Haderer reikėtų prisiimti našta, kuri jam neturėtų priklausyti, Teisingumo Teismas turi pareigą aiškinti, kaip apskritai turėtų būti taikoma Bendrijos teisė, o ne nulemti konkrečios nacionaliniame teisme nagrinėjamos bylos baigtį. Gali nutikti ir taip, kad net šiuo etapu W. Haderer galės švietimo įstaigoms, kuriose jis dirbo, perkelti pareigą atgaline data sumokėti jam priklausiusius mokėti mokesčius.

66. Pastaruoju atveju, paslaugų teikimą apmokestinus PVM, švietimo kaina nebūtinai

40 — Vis dėlto reikia prisiminti, kad jei įstaigos teikiama švietimo veikla, kai dėstytojas, pvz., W. Haderer, teikia savo paslaugas, yra atleidžiama nuo mokesčio, jos sąnaudos jau apims negrąžintina įvairių pirkimų PVM (įskaitant mokymo įrangą ir medžiagas, pvz. puodams žiesti skirtą molį), tačiau, kaip numatyta 13 straipsnio A skirsnyje, PVM nebus apmokestinamas įstaigos gaunamas pelnas, jei toks būtų.

68. Atsižvelgdama į pirmiau išdėstytus motyvus, manau, kad *Horizon College* teikiama aprūpinimo personalu paslauga nelaikoma „švietimo“ paslauga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme, o W. Haderer teikiamos mokymo paslaugos nelaikomos „privatiomis mokymo paslaugomis“ 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme.

69. Dabar norėčiau išnagrinėti kiekvienoje iš bylų iškilusius specifinius klausimus.

Byla C-434/05 Horizon College: glaudžiai susijusių paslaugų teikimas

70. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyta, kad nuo mokesčio atleidžiamos švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos, įskaitant 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 teikėjo teikiama pagrindine paslauga“⁴¹.

41 — Žr. 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ygeia* (sujungtos bylos C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 19 punktą ir jame nurodyta teismų praktika).

71. *Horizon College* ir Komisijos nuomone, dėstytojų 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 dėstytojų 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 pateikė jų prieštaravimus paremiančius motyvus, kodėl *Horizon College* teikiamoms aprūpinimo personalu paslaugoms negali būti atleidžiamos nuo mokesčių. Mano nuomone, šie motyvai nėra pakankamai įtikinami.

73. Abiejų šalių vyriausybės teigė, kad nagrinėjama paslauga (*Horizon College* teikiama aprūpinimo personalu paslauga) nėra atleidžiama nuo mokesčio todėl, kad ji nėra teikiama švietimo ar profesinio mokymo paslaugų gavėjams (studentams), bet jos gavėjas yra pats minėtų paslaugų teikėjas (kita švietimo įstaiga). Nyderlandų vyriausybė pridūrė, kad aprūpinimo personalu paslauga nėra susijusi su *Horizon College* stu-

dentams 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 mokesčio atleista paslauga, nei juo labiau su *Horizon College* vykdoma pagrindine nuo mokesčio 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 sprendimų⁴². 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 fakto⁴³, ir nors byloje *Komisija prieš Vokietiją* buvo akivaizdu, kad abi paslaugos (studentų universitetinio švietimo paslauga ir už atlygį universitetų vykdoma tyrimo veikla) buvo teikiamos skirtingiems gavėjams, Teisingumo Teismas savo argumentaciją grindė tuo, kad tyrimo veikla nebuvo būtina švietimo paslaugos teikimo sąlyga⁴⁴.

42 — 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *Card Protection Plan* (C-349/96, Rink. p. I-973); 35 išnašoje minėtas sprendimas *Komisija prieš Prancūziją*; 23 išnašoje minėtas sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-287/00); 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Arthur Andersen* (C-472/03, Rink. p. I-1719); 41 išnašoje minėtas sprendimas *Ygeia*.

43 — Ypač žr. sprendimo 22–24 punktus.

44 — Ypač žr. sprendimo 48 punktą.

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 mokesčio atleistas vaikų priežiūros paslaugas, taip pat vykdo tarpininkavimą tarp vaikų priežiūros paslaugą 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 minėtame sprendime aiškiai pasakė, kad siekiant pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio reikia įvykdyti keletą sąlygų.

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

78. Vis dėlto Teisingumo Teismo klausiamo, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio

45 — 2006 m. vasario 9 d. Sprendimas (C-415/04, Rink. p. I-1385).

A skirsnio 1 dalies i punkto prasme sąvoka „su švietimu ir profesiniu mokymu glaudžiai susijusios paslaugos“ iš *esmės* apima „atlygintą dėstytojo siuntimą į švietimo įstaigą, kad jis šioje švietimo įstaigoje laikinai teiktų mokymo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga“. Mano nuomone, taip suformuluota sąvoka iš tikrųjų apima minėtą paslaugą. Tačiau ši sąvoka iš *tiesų* apims minėtą paslaugą, tik jei bus patenkintos kelios sąlygos; šią aplinkybę turi nustatyti byla nagrinėjantis nacionalinis teismas. Teisingumo Teismui apsispręsti reikalingos informacijos trūkumas nesuteikia jam teisės konstatuoti, kad paslauga negali būti atleista nuo mokesčio, tačiau leidžia nubrėžti sąlygų tenkinimo vertinimo gaires.

79. Kaip buvo išaiškinta sprendime *Stichting Kinderopvang Enschede*, minėtos sąlygos yra numatytos pačioje Šeštojoje direktyvoje.

80. Pirma, kadangi pagrindinė švietimo paslauga, su kuria nagrinėjama paslauga susijusi, yra teikiama ne *Horizon College*, bet tarpininkaujančios įstaigos, ji turi atitikti 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte išvardytas atleidimo nuo mokesčio sąlygas⁴⁶, t. y. tai turi būti „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, pro-

fesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslauga, kurią teikia tam įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu“.

81. Antra, aprūpinimo personalu paslauga turi būti būtina „atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams“, kaip numatyta 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmoje įtraukoje. Tai yra, pritaikant sprendime *Stichting Kinderopvang Enschede*⁴⁷ suformuluotą mintį, ji turi būti tokio pobūdžio ir turėti tokias savybes, kad tarpininkaujančios įstaigos be *Horizon College* siunčiamų dėstytojų negalėtų užtikrinti tos pačios vertės paslaugos teikimo.

82. Šiuo požiūriu, kaip teigė Nyderlandų vyriausybė, nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar įdarbinimo agentūra arba kitas aprūpinimo personalu paslaugų teikėjas (kurio paslaugos apmokestinamos PVM) galėjo suteikti tos pačios vertės paslaugą. Pavyzdžiui, gali būti, kad *Horizon College* personalo paieškos ir parengimo procedūroms taikomi standartai užtikrina itin aukštą

46 — Žr. sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede* 21–23 punktus ir rezoliucinę dalį.

47 — Žr. 25–28 punktus ir rezoliucinę dalį.

dėstytojų darbo kokybę arba kad agentūra įprastai turi geresnes galimybes laikinai aprūpinti personalu per labai trumpą laiką nuo prašymo gavimo. Šiuos ir kitus su teikiamų paslaugų kokybe susijusius veiksnius turi vertinti kompetentingas teismas.

nebuvo gauta aprūpinimo personalu grynasis sąnaudas viršijančio papildomo pelno. Norint nustatyti, ar tai buvo pagrindinė siuntimo sutarčių sudarymo paskata, ar viso darbo šalutinė pasekmė, reikia įvertinti daugelį kitų faktų.

83. Trečia, vadovaujantis 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto antra įtrauka, pagrindinis tikslas turi būti ne papildomos pajamos, gaunamos iš sandorių tiesiogiai konkuruojant su PVM apmokestinamomis komercinėmis įmonėmis. Šiuo atžvilgiu Nyderlandų vyriausybė nurodė, jog gali nepakakti nustatyti faktą, kad *Horizon College* paslaugos buvo teikiamos už darbo užmokestį ir kitas su siunčiamų dėstytojų darbo santykiais susijusias išlaidas viršijančią kainą. Jei nebūtų siuntusi dėstytojų į kitas įstaigas, *Horizon College* veikiausiai vis tiek privalėtų sumokėti darbo užmokestį. Teisingumo Teismas neturi žinių, ar dalis šių dėstytojų dirbo *Horizon College* pagal darbo sutartis ir buvo siunčiami į kitas įstaigas kiekvienos darbo savaitės likučiui, ar tam tikrais laikotarpiais jų paslaugos, teikiamos *Horizon College*, apskritai nebuvo reikalingos. Bet kuriuo atveju sandoriai suteikė papildomų pajamų (taip pat dėl to padidėjo pelnas ar sumažėjo nuostoliai), nors galbūt ir

84. Ketvirta, pažymėtina, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktą valstybės narės turi teisę nustatyti ir kitas atleidimo nuo mokesčio sąlygas⁴⁸. Teisė nustatyti papildomas sąlygas nebuvo nagrinėta šioje byloje, todėl galima daryti prielaidą, kad jos nėra taikytinos. Tačiau jei vadovaujantis šia nuostata yra nustatytinos sąlygos, sprendimą dėl atitikties joms priima nacionalinis teismas.

85. Galiausiai, atsakant į *Hoge Raad* pateiktą trečiąją prejudicinį klausimą, be abejojimo, yra būtina, kad aprūpinimo personalu paslaugą teiktų 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte nurodyta institucija ar organizacija. Nebuvo pateikta prieštaravimų aplinkybei, kad *Horizon College* atitinką šį kriterijų.

48 — Žr. šios išvados 6 punktą.

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

86. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose atsakovė mokesčių inspekcija pateikė konkretų prieštaravimą dėl teisės į atleidimą nuo mokesčio W. Haderer atveju. Ji teigia, kad įvairiose nacionalinės teisės nuostatose apibrėžta sąvoka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“ neapima W. Haderer teiktos mokymo pagalbos ir dėstyto keramikos ir puodų žiedimo kursų, t. y. šios paslaugos nėra teikiamos pagal švietimo veiklai vykdyti būtiną iš anksto nustatytą programą.

87. Aš priėjau išvadą, kad W. Haderer teikiamos mokyklinio mokymo paslaugos atveju jokių būdu negali būti atleistos nuo mokesčio. Vis dėlto manau, jog svarbu išaiškinti, kad ji nebūtų atleista nuo mokesčio būtent mokesčių inspekcijos nurodytu pagrindu.

88. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas yra įsitikinęs, kad sąvoka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“ iš tiesų apima su mokymu susijusias sritis, ir sunku su tuo nesutikti. Viena vertus, ši kategorija, be abejo, apima „mokymo pagal-

bą“. Kita vertus, keramikos ir puodų žiedimo kursai yra plačiai paplitę visose Europos mokyklose. Nors galima sutikti, kad ši veikla nėra visiškai akademinė, tokie mokymai lavina praktinius gebėjimus ir meninius gabumus, kurių lavinimas paprastai yra būdingas švietimui.

89. Mokyklinio ir universitetinio švietimo sampratą atleidimo nuo mokesčio prasme reikėtų apibrėžti Bendrijos lygiu⁴⁹. Mano nuomone, apibrėžimas turėtų būti pakankamai platus; priešingu atveju mokiniams naudingas įvairaus pobūdžio privatus mokymas būtų apmokestintas PVM, nors yra akivaizdu, kad to nebuvo siekiama numatant atleidimą nuo mokesčio. Be abejo, reikia atskirti nuo mokesčio atleidžiamą mokymą ir edukacinės vertės neturinčią laisvalaikio praleidimo veiklą. Vis dėlto, mano nuomone, atleidimas nuo mokesčių apima visus dalykus ar veiklos rūšis, kurių paprastai mokoma mokyklose ar universitetuose, neatsižvelgiant į jo atitiktį nustatytoms mokymo programoms ar planams.

90. Taip pat manau, kad svarbiausia ir neabejotina, jog sąvoka „mokyklinis ir universitetinis švietimas“ i ir j punktuose turi

⁴⁹ — Be abejo, yra su švietimo ir mokymo sąvokomis susijusios teismo praktikos, kurioje nagrinėjami draudimai ir diskriminacija naudojantis mirėtomis paslaugomis, tačiau ji negali būti tiesiogiai pritaikyta nagrinėjant atleidimą nuo PVM.

būti apibrėžiama analogiškai. Kiltų labai didelių problemų, jei vadovaujantis mokesčių inspekcijos motyvais tam tikrai viešosiose

švietimo įstaigose vykdomai švietimo ar mokymo veiklai nebūtų taikomas i punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio.

Išvada

91. Mano nuomone, į *Hoge Raad* byloje C-434/05 pateiktus prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

- Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi būti aiškinamas taip, kad laikinas dėstytojo siuntimas į švietimo įstaigą, kurioje jis šios įstaigos atsakomybe teikia mokymo paslaugas, nėra laikomas švietimu ar profesiniu mokymu, bet iš esmės yra glaudžiai susijusios paslaugos teikimas,

- nagrinėjama paslauga gali būti atleista nuo PVM pagal šią nuostatą, jei ją teikia institucija ar organizacija minėtos nuostatos prasme ir ji atitinka minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkte nustatytas sąlygas, išaiškintas Teisingumo Teismo sprendime C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, bei susijusias 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto sąlygas.

92. Mano nuomone, į *Bundesfinanzhof* byloje C-445/05 pateiktą prejudicinį klausimą Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

- Direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „privatios mokymo paslaugos“ neapima atvejo, kai savarankiškai dirbantis dėstytojas sudaro sutartį su švietimo įstaiga dėl studentų mokymo paslaugų teikimo jos organizuojamuose ir jai priklausančiose patalpose vykstančiuose kursuose, už kurias studentai sumoka ne dėstytojui, bet švietimo įstaigai.