TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 14. jūnijā *

Lieta C-434/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 2. decembrī un kas Tiesā reģistrēts tajā pašā dienā, tiesvedībā

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

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Klučka [*J. Klučka*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un P. Linda [*P. Lindh*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 14. decembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)* vārdā — H. K. Bulks [*G. C. Bulk*], *advocaat*, un A. van Dongena [*A. Van Dongen*], *adviser*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un P. van Hinnekens [*P. van Ginneken*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — E. Mamuna [*E. Mamouna*], O. Patsopulu [*O. Patsopoulou*] un S. Trekli [*S. Trekli*], kā arī K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 8. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)*, kas reģistrēta Alkmārā [*Alkmaar*], Nīderlandē (turpmāk tekstā — "*Horizon College*"), un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts finanšu sekretārs) pēc paziņojuma par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") maksājumu, ko attiecībā uz to izdevusi pēdējā minētā amatpersona.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 13. pantā noteikts:

"A. Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs

"1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

i) bērnu vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju, ieskaitot ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, kurām attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus;

[..]

2. a) Dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot to vienam vai vairākiem no šiem nosacījumiem:

— tās pastāvīgi necenšas gūt peļņu, taču jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai,

— tās pilnīgi brīvprātīgi pārvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteresētas attiecīgo darbību iznākumā,

— tās nosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, — zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis,

— attiecīgo pakalpojumu atbrīvojums nedrīkst radīt konkurences traucējumus, piemēram, nostādot neizdevīgā stāvoklī komercuzņēmumus, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis;

b) preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

— tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,

— to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis."

Valsts tiesiskais regulējums

4 11. panta 1. punktā 1968. gada 28. jūnija Likumā par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*; *Staatsblad* 1968, Nr. 329) noteikts:

"1. Ievērojot nosacījumus, ko paredz valsts pārvaldes noteikumi, no nodokļa tiek atbrīvota:

[..]

o. pakalpojumu sniegšana:

1) izglītības pakalpojumu sniegšana, ko veic šim mērķim paredzētas tādas iestādes, kādas definētas likumos vai saskaņā ar likumiem, kas regulē iestādes, kuras saskaņā ar tiesību normu ir pakļautas Karalistes skolu inspekcijai vai kādai citai kontrolei, ko veic ministrs, kas atbild par attiecīgajiem izglītības pakalpojumiem;

2) valsts pārvaldes noteikumos noteikti izglītības pakalpojumi, šajos noteikumos atļaujot precizēt, ka atbrīvojums attiecas tikai uz uzņēmējiem, kam šāda izglītošana nav peļņas mērķis;

[..]."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

5 Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālo jautājumu uzdošanu *Horizon College* ir "izglītības iestāde".

6 Attiecīgajos gados, kas attiecas uz tiesvedību, *Horizon College* ir nodevusi vairākus savus pasniedzējus citu izglītības iestāžu rīcībā (turpmāk tekstā — "saņēmējas iestādes"), kurās tie ir darbojušies, šīm iestādēm uzņemoties atbildību.

7 Par katru nodošanu starp *Horizon College*, attiecīgo pasniedzēju un saņēmēju iestādi tika noslēgts līgums. Saskaņā ar līguma noteikumiem saņēmējai iestādei bija jādefinē attiecīgā pasniedzēja pienākumi, ņemot vērā nodošanas ilgumu un funkcijas, kādas pasniedzējam bija *Horizon College*. Turklāt saņēmējai iestādei bija jāsedz civiltiesiskās atbildības apdrošināšana par laikposmu, kurā attiecīgais pasniedzējs tika nodots tās rīcībā. Viņa algu turpināja maksāt *Horizon College*. Saņēmējai iestādei bija pienākums atlīdzināt šo algu bez peļņas pieauguma *Horizon College*, kas nebija iekļāvusi rēķinā PVN.

8 Kompetentais nodokļu inspektors nosūtīja *Horizon College* paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa maksājumu par 1995.–1999. gadu par summu NLG 463 828, kas tika samazināta līdz NLG 299 308 ar inspektora lēmumu, kas tika pieņemts pēc šīs iestādes sūdzības.

9 *Horizon College* iesniedza apelācijas sūdzību par šo lēmumu *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas Apelācijas tiesa], kura to ar 2003. gada 3. novembra spriedumu atzina par nepamatotu, motivējot, ka uz attiecīgajiem pakalpojumiem, par ko ir pamata lieta, neattiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN.

10 *Horizon College* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Augstākā tiesa).

11 Uzskatot, ka tās izskatāmās prāvas iznākums ir atkarīgs no Sestās direktīvas interpretācijas un it īpaši no tās 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā esošā jēdziena "izglītība" interpretācijas, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļa[s 1. punkta i) apakšpunkts] ir jāinterpretē tādējādi, ka izglītības jēdziens ietver arī pasniedzēja nodrošināšanu izglītības iestādei, kurā viņš uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību, par maksu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, vai jēdziens "ar to cieši saistīti pakalpojumi" ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz pakalpojumu, kas ir aprakstīts pirmajā jautājumā?

3) Vai atbildes uz iepriekšējiem jautājumiem ietekmē fakts, ka pasniedzēju norīko iestāde, kas pati ir izglītības iestāde?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

12 Ar pirmo jautājumu, aplūkojot to kopsakarā ar trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vārdi "bērnu vai jauniešu izglītība, skolas vai universitātes izglītība, arodizglītība vai pārkvalifikācija", kas ir ietverti šajā noteikumā, attiecas uz situāciju, kad izglītības iestāde šī paša noteikuma izpratnē par maksu nodod pasniedzēju saņēmējas iestādes rīcībā, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošinās mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību.

13 *Horizon College* uzskata, ka uz šo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši, jo zināšanu un kompetences nodošana, kas notiek starp pasniedzēju un studentiem vai skolēniem, neatkarīgi no tiesiskās struktūras, kādā šī nodošana tiek veikta, ir izglītības pati būtība. Grieķijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija uzsver, ka uz pirmo jautājumu būtu jāatbild negatīvi.

14 Vispirms ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļa paredz atbrīvot no PVN dažas darbības sabiedrības interesēs. Tomēr šis atbrīvojums neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet tikai uz tām, kas minētajā normā ir uzskaitītas un ļoti sīki raksturotas (skat. 1998. gada 12. novembra spriedumu lietā C-149/97 *Institute of the Motor Industry*, *Recueil*, I-7053. lpp., 18. punkts; 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 16. punkts, un 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp., 24. punkts).

15 Saskaņā ar Tiesas judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir patstāvīgi Kopienu tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts; 2001. gada 8. marta spriedumu lietā C-240/99 *Skandia*, *Recueil*, I-1951. lpp., 23. punkts, un iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 15. punkts).

16 Vārdi, kas izmantoti, lai apzīmētu šos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs (skat. 2002. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-287/00 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-5811. lpp., 43. punkts, un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts). Tomēr šajā noteikumā izmantoto jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai (skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā C-45/01 *Dornier*, *Recueil*, I-12911. lpp., 42. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 29. punkts, un 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 24. punkts). Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka termini, kas izmantoti 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi (šajā sakarā skat. 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 17. punkts, kā arī jautājumā par universitātes izglītību iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 47. punkts).

17 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā nav definētas dažādās izglītības formas, ko paredz šis noteikums.

18 Ir taisnība, kā to apgalvo *Horizon College*, ka zināšanu un kompetenču nodošana no pasniedzēja studentiem ir īpaši svarīgs izglītības darbības elements.

19 Tomēr, ņemot vērā šī sprieduma 14.–16. punktā norādītās judikatūras prasības, ar šādu nodošanu vien nepietiek, lai kā izglītības darbību kvalificētu vienkāršu faktu, ka pasniedzējs tiek nodots izglītības iestādes rīcībā mācību darba nodrošināšanai, pēdējai minētajai iestādei uzņemoties atbildību.

20 Kā to arī tiesas sēdē būtībā uzsvēra Komisija, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto izglītības darbību veido elementu kopums, kas vienlaikus ietver elementus, kas attiecas uz attiecībām, kas izveidojas starp pasniedzējiem un studentiem, kā arī tos, kas veido attiecīgās iestādes organizatorisko ietvaru.

21 Kā tas ir norādīts šī sprieduma 7. punktā, saskaņā ar nodošanas līgumu, par ko ir pamata lieta, noteikumiem saņēmējai iestādei ir jādefinē attiecīgā pasniedzēja pienākumi, ņemot vērā nodošanas ilgumu un funkcijas, kādas pasniedzējam bija *Horizon College*. Saņēmējai iestādei turklāt bija pienākums apdrošināt pasniedzēju uz laikposmu, kurā tas bija nodots tās rīcībā.

22 Līdz ar to pasniedzēja nodošana saņēmējas iestādes rīcībā šādos apstākļos nebūtu jāuzskata par darbību, kas izriet no jēdziena "izglītība" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Kā to būtībā norāda Grieķijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija, līgums, kas noslēgts starp *Horizon College*, saņēmēju iestādi un attiecīgo pasniedzēju, attiecas tikai uz saņēmējas iestādes nodrošinātās izglītošanas atvieglošanu.

23 Šādai interpretācijai nav pretrunā fakts, par ko ir iesniedzējtiesas trešais jautājums, ka iestāde, kas īsteno nodošanu, pati kā saņēmēja iestāde ir izglītības iestāde Sestās

direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē. Ja attiecīgā darbība pati par sevi neietilpst jēdzienā "izglītība", fakts, ka to īsteno publisko tiesību subjekts, kuram ir izglītojošs mērķis, vai kāda cita organizācija, kurai attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus, negroza šo vērtējumu.

24 Līdz ar to uz pirmo jautājumu, aplūkojot to kopsakarā ar trešo jautājumu, ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vārdi "bērnu vai jauniešu izglītība, skolas vai universitātes izglītība, arodizglītība vai pārkvalifikācija" neietver pasniedzēja nodošanu izglītības iestādei šī paša noteikuma izpratnē rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību, pat ja iestāde, kas veic nodošanu, pati ir publisko tiesību subjekts ar izglītojošu mērķi vai cita organizācija, kurai attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus.

Par otro jautājumu

25 Ar otro jautājumu, aplūkojot to kopsakarā ar trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka izglītības iestādes šī noteikuma izpratnē veiktā pasniedzēja nodošana par maksu saņēmējas iestādes rīcībā, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu saskaņā ar šīs iestādes, šai iestādei uzņemoties atbildību, var tikt atbrīvota no PVN kā pakalpojumu sniegšana, kas "cieši saistīta" ar izglītību šī paša noteikuma izpratnē.

26 No lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka šis jautājums ir uzdots attiecībā uz situāciju, kurā šāda nodošana ir īstenota pret atlīdzību, ko saņēmēja iestāde samaksā iestādei, kas veic šādu darbību, un kuras apmērs atbilst algai, ko pēdējā minētā iestāde maksā attiecīgajam pasniedzējam.

27 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā nav definēta tādu pakalpojumu sniegšana, kas "cieši saistīti" ar izglītību (attiecībā uz universitātes izglītību skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 46. punkts). Tomēr no šī noteikuma formulējuma izriet, ka tas neattiecas uz tādu pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, kam nav nekādas saistības ar "bērnu vai jauniešu izglītību, skolas vai universitātes izglītību, arodizglītību vai pārkvalifikāciju".

28 Pakalpojumu sniegšana un preču piegāde būtu jāuzskata par "cieši saistītu" ar izglītību, kam līdz ar to ir tādas pašas nodokļu priekšrocības, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu, tikai tad, ja tie faktiski ir sniegti kā tās izglītības papildu pakalpojumi, kas ir uzskatāma par galveno pakalpojumu (skat. pēc analoģijas 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-249. lpp., 27.–30. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 34. un 35. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 17. un 18. punkts).

29 No Tiesas judikatūras izriet — kāds pakalpojums var tikt uzskatīts par papildinājumu pamata pakalpojumam, ja mērķis nav saņemt šo pakalpojumu kā tādu, bet izmantot to kā līdzekli, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pamata pakalpojumu (šajā sakarā skat. it īpaši 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin*, *Recueil*, I-6229. lpp., 24. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *CPP*, 30. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Dornier*, 34. punkts, un iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 19. punkts).

30 Kā būtībā uzsver *Horizon College* un Komisija — tas, ka izglītības iestāde nodod pasniedzēju citas izglītības iestādes rīcībā, lai uz laiku nodrošinātu mācību darbu, pēdējai minētai iestādei uzņemoties atbildību, ir darbība, kas principā var tikt kvalificēta kā ar izglītību cieši saistītu pakalpojumu sniegšana. Ja uz laiku trūkst pasniedzēju atsevišķās izglītības iestādēs, minēto kvalificēto pasniedzēju no citām izglītības iestādēm nodošana nodrošina, ka studenti vislabākajos apstākļos saņem izglītību, ko sniedz saņēmējas iestādes.

31 Šim secinājumam nav pretrunā apstāklis, ko uzsvērušas Grieķijas un Nīderlandes valdības, ka attiecīgo pasniedzēju nodošana tiek veikta par labu saņēmējām iestādēm, lai gan nav tiešas saites starp *Horizon College* un saņēmēju iestāžu studentiem. Tāpat šo secinājumu neietekmē fakts, ko norādījusi Nīderlandes valdība, ka pasniedzēju nodošana pati par sevi ir darbība, kas ir nošķirta no *Horizon College* nodrošinātās izglītības.

32 Lai saņēmējas iestādes studenti varētu vislabākajos apstākļos saņemt pēdējo minēto iestāžu sniegto izglītību, nav nepieciešams, lai ar šo izglītību cieši saistīto pakalpojumu sniegšana tiktu nodrošināta studentiem tieši. Turklāt principā nav nozīmes tam, ka nav ciešas saites starp iestādes, kas nodod pasniedzējus, pamata darbību, no vienas puses, un tās sekundāro darbību, ko veido pakalpojumu sniegšana, kas cieši saistīti ar izglītību, no otras puses.

33 Tomēr Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma saņemšanas iespēja ir pakļauta vairākiem nosacījumiem, kas izriet no šī paša panta.

34 Pirmkārt, gan izglītība kā pamata darbība, gan tādu preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saistīti ar šādu darbību, ir jāveic kādai no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzētajām iestādēm.

35 Kā tas izriet no šī paša 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta formulējuma, lai pasniedzēju nodošana saņēmēju iestāžu labā varētu tikt atbrīvota saskaņā ar šo noteikumu, ir nepieciešams, ka darbību veic publisko tiesību subjekts ar izglītības mērķi vai cita organizācija, kurai attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus. Kā tas izriet no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu un it īpaši no trešā uzdotā jautājuma, šis nosacījums pamata tiesvedībā varētu būt izpildīts.

36 Turklāt no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmā ievilkuma izriet — lai preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana netiktu izslēgta no šī paša panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma saņemšanas, galvenajam darījumam, ar kuru ir saistīta šāda piegāde vai sniegšana, arī ir jābūt atbrīvotam no nodokļa (skat. 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 22. punkts).

37 Šajā sakarā ir jānorāda, ka saskaņā ar lēmumu par prejudiciālu jautājumu uzdošanu saņēmējas iestādes pašas ir "izglītības iestādes Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē".

38 Otrkārt, kā tas izriet arī no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmā ievilkuma, atbrīvojumu attiecībā uz tādu pakalpojumu

sniegšanu vai preču piegādi, kas ir cieši saistīti ar šī paša panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētajām pamata darbībām, var saņemt tikai tad, ja tie nav nepieciešami no nodokļa atbrīvoto darbību veikšanai (šajā sakarā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 48. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 26. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Stichting Kinderopvang Enschede*, 25. punkts).

39 Lai varētu saņemt atbrīvojumu, pasniedzēju nodošanai uz laiku, par ko ir pamata tiesvedība, ir jābūt tāda veida vai tādas kvalitātes, ka, neizmantojot šādu pakalpojumu, nevarētu nodrošināt, ka saņēmēju iestāžu sniegtajai izglītībai un attiecīgi tai, ko saņem šīs iestādes studenti, ir identiska vērtība (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Stichting Kinderopvang Enschede*, 27., 28. un 30. punkts)

40 Šajā sakarā ir jānorāda, kā to arī dara Nīderlandes valdība, ka nevar tikt izslēgts, ka pastāv komerciāli darbā iekārtošanas biroji, kuru pakalpojumi nav atbrīvoti un kuri tostarp nodrošina skolas un universitātes ar pasniedzējiem. Pamata lietā, lai to uzskatītu par saņēmēju iestāžu sniegtās izglītības neatņemamu sastāvdaļu, pasniedzēju nodošanai, ko veic *Horizon College*, ir jābūt — saistībā, piemēram, ar attiecīgā personāla kvalifikāciju vai to nodošanas rīcībā termiņu elastību — tādai, ka šādas pašas kvalitātes izglītību nevarētu nodrošināt, vienkārši vēršoties šādos komerciālos darbā iekārtošanas birojos.

41 Tas, vai *Horizon College* sniegtie pakalpojumi noteikti ir nepieciešami, ir jānosaka iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus konkrētos tajā izskatāmās lietas apstākļus.

42 Treškārt, saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta otro ievilkumu pakalpojumu sniegšanai vai preču piegādei šī paša panta 1. punkta

i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu nepiešķir, ja to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā PVN.

43 Šis izņēmums ir īpaša nodokļu neitralitātes principa izpausme, kas it īpaši liedz līdzīgiem pakalpojumiem, kas tātad konkurē savā starpā, piemērot atšķirīgus nosacījumus saistībā ar PVN (skat. 2003. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-109/02 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-12691. lpp., 20. punkts, un iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ygeia*, 32. punkts).

44 Pamata tiesvedībā iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai no tā, ka *Horizon College* nodod atsevišķus savus pasniedzējus citu izglītības iestāžu rīcībā būtībā, ir paredzēts gūt papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, tādiem kā komerciālie darbā iekārtošanas biroji. Šajā sakarā ar faktu, ka iestāde, kas veic šādu nodošanu, saņem maksu, kas atbilst algai, ko tā pārskaita nodotajiem pasniedzējiem, nepietiek, lai konstatētu, ka šāds darījums nav paredzēts papildu ienākumu gūšanai.

45 Visbeidzot, ir jānorāda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkts piešķir dalībvalstīm pilnvaras piemērot no gadījuma uz gadījumu šī paša panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanai citām organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, vienu vai vairākus nosacījumus, kas uzskaitīti šī 2. punkta a) apakšpunktā. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šādas pilnvaras ir ieviestas Nīderlandē un, apstiprinošā gadījumā, vai šādi nosacījumi ir piemērojami pamata tiesvedībā.

46 Līdz ar to uz otro un trešo uzdoto jautājumu, aplūkojot tos kopsakarā, ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts, aplūkojot to kopsakarā ar šī paša panta 2. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pasniedzēja nodošana izglītības iestādes rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību, var būt no PVN atbrīvota darbība, ja tā ir pakalpojumu sniegšana, kas "cieši saistīta" ar izglītību šī paša noteikuma izpratnē, ja tas ir līdzeklis kā vislabākajos apstākļos iegūt izglītību, ko uzskata par pamata pakalpojumu, tomēr ar nosacījumu, ka valsts tiesai ir jāpārbauda, ka:

— gan šo pamata pakalpojumu, gan ar to cieši saistīto nodošanu veic 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzētās organizācijas, ņemot vērā, ja nepieciešams, iespējamos nosacījumus, ko ieviesusi attiecīgā dalībvalsts, piemērojot šī paša panta 2. punkta a) apakšpunktu,

— šī nodošana ir tāda veida vai tādas kvalitātes, ka, neizmantojot šādu pakalpojumu, nevarētu nodrošināt, ka saņēmējas iestādes sniegtajai izglītībai un attiecīgi tai, ko saņem šīs iestādes studenti, ir vienāda vērtība, un

— šādas nodošanas pamatmērķis nav papildu ienākumu gūšana, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.

Par trešo jautājumu

47 Kā tas izriet no šī sprieduma 12., 23.–25., 34. un 35. punkta, atbilde uz trešo jautājumu ir saistīta ar pirmo divu jautājumu pārbaudi un atbildēm, kas uz tiem ir sniegtas. Līdz ar to atsevišķi uz to nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka vārdi "bērnu vai jauniešu izglītība, skolas vai universitātes izglītība, arodizglītība vai pārkvalifikācija" neietver pasniedzēja nodošanu izglītības iestādes šī paša noteikuma izpratnē rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību, pat ja iestāde, kas veic nodošanu, pati ir publisko tiesību subjekts ar izglītojošu mērķi vai cita organizācija, kurai attiecīgā dalībvalsts noteikusi līdzīgus mērķus;

2) **Sestās direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunkts, aplūkojot to kopsakarā ar šī paša panta 2. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pasniedzēja nodošana izglītības iestādes rīcībā par maksu, kurā šis pasniedzējs uz laiku nodrošina mācību darbu, šai iestādei uzņemoties atbildību, var būt no pievienotās vērtības nodokļa atbrīvota darbība, ja tā ir pakalpojumu sniegšana, kas "cieši saistīta" ar izglītību šī paša noteikuma izpratnē, ja tas ir līdzeklis kā vislabākajos apstākļos iegūt izglītību, ko uzskata par pamata pakalpojumu, tomēr ar nosacījumu, ka valsts tiesai ir jāpārbauda, ka:**

— **gan šo pamata pakalpojumu, gan ar to cieši saistīto nodošanu veic 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzētās organizācijas, ņemot vērā, ja nepieciešams, iespējamos nosacījumus, ko ieviesusi attiecīgā dalībvalsts, piemērojot šī paša panta 2. punkta a) apakšpunktu,**

— **šī nodošana ir tāda veida vai tādas kvalitātes, ka, neizmantojot šādu pakalpojumu, nevarētu nodrošināt, ka saņēmējas iestādes sniegtajai izglītībai un attiecīgi tai, ko saņem šīs iestādes studenti, ir vienāda vērtība, un**

— **šādas nodošanas pamatmērķis nav papildu ienākumu gūšana, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.**

[Paraksti]