TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. birželio 14 d. *

Byloje C-434/05

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2005 m. gruodžio 2 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo tą pačią dieną, pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (pranešėjas) ir P. Lindh,

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė E. Sharpston,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2006 m. gruodžio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland* (*Horizon College*), atstovaujamo advokato G. C. Bulk ir *adviser* A. van Dongen,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir P. van Ginneken,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos E. Mamouna, O. Patsopoulou ir S. Trekli bei K. Georgiadis ir S. Spyropoulos,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir A. Weimar,

Susipažinęs su 2007 m. kovo 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland* (*Horizon College*), įsteigto Alkmare (Nyderlandai) (toliau – *Horizon College*), ir *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės finansų sekretorius) po pastarojo išsiųsto pranešimo apie pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) dydį *Horizon College*.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnis nustato:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

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

<...>

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

— institucijos neturi sistemingai siekti pelno, bet jei vis dėlto pelnas gaunamas, jis neturi būti skirstomas, bet skiriamas teikiamų paslaugų tęsimui ir gerinimui finansuoti,

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

— įkainiai už nagrinėjamų institucijų 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,

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

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

— tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams,

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

Nacionalinės teisės aktai

4 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*) 11 straipsnio 1 dalis nustato:

„1. Taikant administraciniame reglamente numatytas sąlygas, nuo mokesčio atleidžiamas:

<...>

o. tiekimas:

1° Švietimo įstaigos teikiamos paslaugos, apibrėžtos švietimą reglamentuojančiuose įstatymuose ar pagal juos, kurioms pagal teisės aktus taikomi karalystės mokyklų patikrinimai ar kitokia ministerijos, atsakingos už švietimo paslaugas, kontrolė;

2° švietimo paslaugos apibrėžiamos administraciniame reglamente, kuris gali nustatyti, kad atleidimas nuo mokesčio taikomas tik ūkio subjektams, kurie švietimo paslaugomis nesiekia pelno;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimą *Horizon College* yra „švietimo įstaiga".

6 Per laikotarpį, susijusį su pagrindine byla, *Horizon College* siuntė kai kuriuos savo dėstytojus į kitas švietimo įstaigas (toliau – priimančios įstaigos), kur jie dirbo srityse, už kurias minėtos įstaigos yra atsakingos.

7 Kiekvienu atveju sutartis buvo sudaryta tarp *Horizon College*, dėstytojo ir priimančios įstaigos. Pagal sutarties sąlygas priimanti įstaiga turi nustatyti atitinkamo dėstytojo užduotis, atsižvelgdama į darbo trukmę ir funkcijas, už kurias dėstytojas buvo atsakingas *Horizon College*. Be to, priimanti įstaiga turėjo sumokėti civilinės atsakomybės draudimą už laikotarpį, kurį dėstytojas joje dirbo. Dėstytojo atlyginimą ir toliau mokėjo *Horizon College*. Šį nepadidintą atlyginimą priimanti įstaiga turėjo grąžinti *Horizon College*, kuri sąskaitose faktūrose nenurodydavo PVM.

8 Kompetentingas mokesčių inspektorius išsiuntė *Horizon College* papildomą pranešimą apie PVM dydį už laikotarpį nuo 1995 m. iki 1999 m. su nurodyta 463 828 NLG suma, kuri po minėtos įstaigos skundo inspektoriaus sprendimu buvo sumažinta iki 299 308 NLG.

9 *Horizon College* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Gerechtshof te Amsterdam*, kuris jį 2003 m. lapkričio 3 d. Sprendimu atmetė kaip nepagrįstą, motyvuodamas tuo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoms paslaugoms netaikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytas atleidimas nuo PVM.

10 *Horizon College* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausias teismas).

11 *Hoge Raad der Nederlanden*, nusprendęs, kad bylos sprendimas priklauso nuo Šeštosios direktyvos, būtent nuo jos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytos sąvokos „švietimas" išaiškinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„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?

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 taip pat yra švietimo įstaiga?"

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmuoju ir trečiuoju klausimais iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje vartojami terminai „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos" apima švietimo įstaigos, kuri pagal šią nuostatą už atlygį siunčia dėstytoją priimančiai įstaigai, kur dėstytojas laikinai teikia švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, atvejį.

13 *Horizon College* mano, kad į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai, nes atsižvelgiant į tai, kad veiksmingas žinių ir įgūdžių perdavimas, kuris vyksta tiesiogiai tarp dėstytojo ir studentų ar mokinių, nesvarbu, kokia šio perdavimo teisinė forma, yra pati švietimo esmė. Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Europos Bendrijų Komisija teigia, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti neigiamai.

14 Pirmiausia teigtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis numato tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimą nuo PVM. Tačiau šis atleidimas neapima visos visuomenei naudingos veiklos, o tik tą, kuri ten išvardyta ir išsamiai aprašyta (žr. 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rink. p. I-7053, 18 punktą; 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 16 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rink. p. I-12121, 24 punktą).

15 Pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurių tikslas išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų tarp valstybių narių (žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C-240/99, Rink. p. I-1951, 23 punktą ir minėto sprendimo *Ygeia* 15 punktą).

16 Terminai, apibrėžiantys tuos atleidimo atvejus, turi būti aiškinamai siaurai, nes jais nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugos suteikimas už atlygį (žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-287/00, Rink. p. I-5811, 43 punktą ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktą). Tačiau šių terminų aiškinimas turi atitikti minėto atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai (žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier*, C-45/01, Rink. p. I-12911, 42 punktą; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktą ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 24 punktą). Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, apibrėžiantys 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus turi būti aiškinami taip, jog atleidimo nuo mokesčio poveikis nebūtų pasiektas (šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 17 punktą; taip pat dėl universitetinio švietimo minėto sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 47 punktą).

17 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte nėra šioje nuostatoje numatytų įvairių švietimo formų apibrėžimų.

18 Tiesa, kaip iš esmės tvirtina *Horizon College*, kad dėstytojo žinių ir įgūdžių perdavimas studentams yra ypač svarbus švietimo veiklos elementas.

19 Tačiau pagal šio sprendimo 14–16 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo praktiką tokio žinių ir įgūdžių perdavimo nepakanka tam, kad paprasčiausias dėstytojo perkėlimas į švietimo įstaigą teikti švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, būtų pripažintas švietimo veikla.

20 Iš tiesų, kaip iš esmės per posėdį teigė Komisija, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyta švietimo veikla yra sudaryta iš kelių elementų, kurie, be susijusių su dėstytojo–studento santykiais, apima ir formuojančius aptariamos įstaigos organizacinę struktūrą.

21 Tačiau, kaip nurodyta šio sprendimo 7 punkte, pagal pagrindinėje byloje aptariamos siuntimo sutarties sąlygas priimanti įstaiga turi apibrėžti atitinkamo dėstytojo užduotis, atsižvelgdama į tokio siuntimo trukmę ir funkcijas, kurias paskirtasis dėstytojas atliko *Horizon College*. Be to, priimanti įstaiga turi apdrausti dėstytoją jo siuntimo laikotarpiu.

22 Todėl pats dėstytojo siuntimas į priimančią įstaigą tokiomis sąlygomis neturėtų būti laikomas veikla, kurią apima „švietimo“ sąvoka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies i punkto prasme. Kaip iš esmės teigė Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Komisija, sutartis tarp *Horizon College*, priimančios įstaigos ir atitinkamo dėstytojo numato ne daugiau, kaip priimančios įstaigos švietimo paslaugų teikimo supaprastinimą.

23 Šiam aiškinimui neturi daryti įtakos aplinkybė, kuri yra trečiojo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo objektas, t. y. kad siunčianti

įstaiga, kaip ir priimanti, pati yra švietimo įstaiga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme. Iš tiesų, jei pateikta ūkinė operacija pati neatitinka sąvokos „švietimas", aplinkybė, jog ją atlieka švietimo tikslais įsteigtas viešosios teisės subjektas ar kita organizacija, kurią atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigta tokiu tikslu, neturėtų pakeisti šios analizės.

24 Todėl į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi būti aiškinamas taip, jog terminas „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos" šios nuostatos prasme nenumato atlygintino dėstytojo siuntimo į švietimo įstaigą, kur jis laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, net jei siunčianti įstaiga pati yra švietimo tikslais įsteigtas viešosios teisės subjektas ar kita organizacija, kurią atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigta tokiu tikslu.

Dėl antrojo klausimo

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu, kartu su trečiuoju, iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios nuostatos prasme švietimo įstaigos atlygintinis dėstytojo siuntimas į priimančią įstaigą, kur jis laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, gali būti atleistas nuo PVM kaip „glaudžiai susijęs" su švietimu paslaugos teikimas tos pačios nuostatos prasme.

26 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo išplaukia, kad šis klausimas pateiktas atsižvelgiant į situaciją, kai siunčiama už atlygį, kurį priimanti įstaiga sumoka siunčiančiai įstaigai, o sumokėta suma yra lygi pastarosios atitinkamam dėstytojui sumokėtam atlyginimui.

27 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte nėra sąvokos „glaudžiai susijusių" su švietimu paslaugų teikimas apibrėžimo (kiek tai susiję su universitetiniu švietimu, žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 46 punktą). Tačiau iš nuostatos formuluotės išplaukia, kad ji neapima nesusijusių su „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugomis" paslaugų teikimo ir prekių tiekimo.

28 Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas gali būti laikomi „glaudžiai susijusiais" su švietimu ir taip pat traktuojami pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą, tik jeigu jie iš tikrųjų teikiami kaip šio švietimo, kuris yra pagrindinė paslauga, papildomos paslaugos (pagal analogiją žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 27–30 punktus; minėto sprendimo *Dornier* 34 ir 35 punktus; taip pat minėto sprendimo *Ygeia* 17 ir 18 punktus).

29 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paslauga gali būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jeigu ji pati yra ne tikslas, o priemonė sudaryti geriausias sąlygas naudotis pagrindine paslauga (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktą; minėtų sprendimų *CPP* 30 punktą ir *Ygeia* 19 punktą).

30 Taip pat, kaip iš esmės teigia *Horizon College* ir Komisija, švietimo įstaigos dėstytojo siuntimo į kitą švietimo įstaigą, kur jis laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią pastaroji atsakinga, faktas yra ūkinė operacija, kuri iš esmės gali būti pripažįstama paslaugos tiekimu, glaudžiai susijusiu su švietimu. Iš tiesų esant laikinam dėstytojų trūkumui kai kuriose švietimo įstaigose, kvalifikuotų dėstytojų iš kitų įstaigų siuntimas į tas, kuriose jų trūksta, leidžia priimančios įstaigos studentams gauti geresnes švietimo paslaugas.

31 Šiai išvadai neturi įtakos aplinkybė, kurią pabrėžė Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, kad atitinkamų dėstytojų siuntimas yra naudingas priimančioms įstaigoms, nesant tiesioginio ryšio tarp *Horizon College* ir pastarųjų įstaigų studentų. Taip pat Nyderlandų vyriausybės nurodytas faktas, kad dėstytojų siuntimo ūkinė operacija skiriasi nuo *Horizon College* savo vardu teikiamų švietimo paslaugų, neturi poveikio minėtai išvadai.

32 Iš tiesų tam, kad priimančių įstaigų studentai gautų tų įstaigų teikiamas švietimo paslaugas geresnėmis sąlygomis, nereikia, kad su šiuo švietimu glaudžiai susijusios paslaugos tiems studentams būtų teikiamos tiesiogiai. Be to, galimas glaudaus ryšio tarp dėstytojus siunčiančios įstaigos pagrindinės veiklos ir jos papildomos veiklos – glaudžiai susijusių su švietimu paslaugų teikimo – nebuvimas iš esmės nėra svarbus.

33 Tačiau asmuo, kuriam taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, turi atitikti kelias sąlygas, kylančias iš to paties straipsnio.

34 Pirmiausia, tiek pagrindinę švietimo ūkinę operaciją, tiek glaudžiai su ja susijusį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą turi atlikti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytas subjektas.

35 Iš tiesų, kaip išplaukia iš pašios minėto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto formuluotės, tam, kad siunčiami į priimančią įstaigų dėstytojai būtų atleidžiami nuo mokesčio, pagal šią nuostatą reikia, jog ūkinę operaciją atliktų švietimo tikslais įsteigtas viešosios teisės subjektas ar kita organizacija, kurią atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigta tokiu tikslu. Taigi, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo ir būtent iš trečiojo pateikto klausimo, galima manyti, jog tokia sąlyga įvykdyta pagrindinėje byloje.

36 Be to, iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos įtraukos išplaukia, kad tam, jog būtų taikomas atleidimas nuo mokesčio, numatytas to paties straipsnio 1 dalies i punkte, pagrindinė ūkinė operacija, su kuria aptariamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra glaudžiai susijęs, taip pat turi būti atleidžiama nuo mokesčio (žr. 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 22 punktą).

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimą priimanti įstaiga yra pati „švietimo įstaiga Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto prasme".

38 Antra, taip pat, kaip yra aišku iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos įtraukos, prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, glaudžiai susiję su

pagrindinėmis ūkinėmis operacijomis, numatytomis šio straipsnio 1 dalies i punkte, gali būti atleisti nuo mokesčio, tik jeigu jie yra būtini atleidžiamoms nuo mokesčio ūkinėms operacijoms (taip pat šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Vokietiją* 48 punktą; *Ygeia* 26 punktą ir *Stichting Kinderopvang Enschede* 25 punktą).

39 Tam, kad taip būtų apibrėžtas laikinas dėstytojų siuntimas, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, jis turi būti tokio pobūdžio ir kokybės, kad be tokios paslaugos negalima būtų užtikrinti, jog priimančios įstaigos teikiamos švietimo paslaugos ir jos studentų gaunamas išsilavinimas būtų tokios pačios vertės (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede* 27, 28 ir 30 punktus).

40 Šiuo klausimu reikia priminti, kaip tai padarė Nyderlandų vyriausybė, kad nereikia paneigti to, jog yra komercinės įdarbinimo agentūros, kurių paslaugos nėra atleidžiamos nuo mokesčio, būtent kurių veikla yra skolinti dėstytojus mokyklinėms ir universitetinėms įstaigoms. Pagrindinėje byloje tam, kad *Horizon College* dėstytojų siuntimas būtų laikomas būtinu priimančių įstaigų teikiamoms švietimo paslaugoms, jis turi būti tokio pobūdžio, kad, pavyzdžiui, dėl aptariamo personalo kvalifikacijos arba dėl jų siuntimo terminų lankstumo toks pats švietimo paslaugų lygis ir kokybė negalėtų būti užtikrinta kreipiantis į tokias įdarbinimo agentūras.

41 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo, atsižvelgdamas į konkrečias sprendžiamo ginčo aplinkybes, nustatyti *Horizon College* teikiamų paslaugų būtinumą.

42 Trečia, pagal Šeštosios direktyvos 13 A skirsnio 2 dalies b punkto antrą įtrauką paslaugų teikimui ir prekių tiekimui netaikomas to paties straipsnio 1 dalies i punkte

numatytas atleidimas nuo mokesčio, jeigu jų tikslas iš esmės subjektui gauti papildomų pajamų iš ūkinių operacijų, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti pridėtinės vertės mokestį, atliekamomis ūkinėmis operacijomis.

43 Ši išimtis yra specifinė fiskalinio neutralumo principo, kuris draudžia skirtingai traktuoti panašius tarpusavyje konkuruojančius paslaugų teikimus PVM atžvilgiu, išraiška (žr. 2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 20 punktą ir minėto sprendimo *Ygeia* 32 punktą).

44 Taigi pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar *Horizon College* kai kurių savo dėstytojų siuntimo į kitas švietimo įstaigas tikslas iš esmės buvo gauti papildomų pajamų iš ūkinių operacijų, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, pavyzdžiui, komercinių įdarbinimo agentūrų, turinčių mokėti PVM, atliekamomis ūkinėmis operacijomis. Šiuo klausimu fakto, kad įstaiga, kurios veikla yra tokios ūkinės operacijos, gauna atlygį, lygų jos išsiųstiems dėstytojams sumokėtam atlyginimui, nepakanka nustatyti, jog šios ūkinės operacijos tikslas nėra gauti papildomų pajamų.

45 Galiausiai reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktas valstybėms narėms suteikia teisę kiekvienu atskiru atveju atleidžiant nuo mokesčio įstaigas, išskyrus viešosios teisės subjektus, numatytus šio straipsnio 1 dalies i punkte, taikyti vieną ar daugiau sąlygų, išvardytų šio straipsnio 2 dalies a punkte. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar tokia teisė buvo įgyvendinta Nyderlanduose ir, jei atsakymas būtų teigiamas, ar tokios sąlygos yra taikytinos pagrindinėje byloje.

46 Todėl į antrąjį ir trečiąjį pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi būti aiškinami taip, jog atlygintinas mokytojo siuntimas į švietimo įstaigą, kad jis šioje švietimo įstaigoje laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, gali būti ūkinė operacija, atleidžiama nuo PVM kaip „glaudžiai susijęs" su švietimu paslaugų teikimas šios nuostatos prasme, jei toks siuntimas yra priemonė, leidžianti geriausiomis sąlygomis pasinaudoti švietimo paslaugomis, laikomomis pagrindinėmis paslaugomis, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įsitikinti, kad:

— tiek pagrindines paslaugas, tiek siuntimą, kuris su jomis glaudžiai susijęs, teikia ir vykdo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyti subjektai, prireikus atsižvelgiant į tai, ar įvykdytos visos atitinkamos valstybės narės pagal šio straipsnio 2 dalies a punktą nustatytos sąlygos,

— minėtas siuntimas yra tokio pobūdžio ar kokybės, kad be jo nebūtų užtikrinta priimančios įstaigos švietimo paslaugų, todėl ir jos studentų gauto išsilavinimo lygiavertiškumas, ir

— tokio siuntimo tikslas iš esmės nėra gauti papildomų pajamų atliekant ūkines operacijas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti PVM, paslaugomis.

Dėl trečiojo klausimo

47 Iš šio sprendimo 12, 23–25, 34 ir 35 punktų matyti, kad atsakymas į trečiąjį pateiktą klausimą yra pirmų dviejų klausimų nagrinėjimo ir į juos pateiktų atsakymų sudėtinė dalis. Todėl nereikia į jį atsakyti atskirai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas turi būti aiškinamas taip: terminas „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugos“ šios nuostatos prasme neapima atlygintino dėstytojo siuntimo į švietimo įstaigą, kad jis šioje švietimo įstaigoje laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, net jei pati siunčianti įstaiga yra viešosios teisės subjektas ar kita organizacija, kurią atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigta tokiu tikslu.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktas kartu su šio straipsnio 2 dalimi turi būti aiškinami taip: atlygintinas mokytojo siuntimas į švietimo įstaigą, kad jis ten laikinai teiktų švietimo paslaugas srityje, už kurią ji atsakinga, gali būti ūkinė operacija, atleidžiama nuo PVM kaip „glaudžiai susijęs" su švietimu paslaugų teikimas šios nuostatos prasme, jei toks siuntimas yra priemonė, leidžianti geriausiomis sąlygomis pasinaudoti švietimo paslaugomis, laikomomis pagrindinėmis paslaugomis, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įsitikinti, kad:**

— **tiek pagrindines paslaugas, tiek siuntimą, kuris su jomis glaudžiai susijęs, teikia ir vykdo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatyti subjektai, prireikus atsižvelgiant į tai, ar įvykdytos visos atitinkamos valstybės narės pagal šio straipsnio 2 dalies a punktą nustatytos sąlygos,**

— **minėtas siuntimas yra tokio pobūdžio ar kokybės, kad be jo nebūtų užtikrinta priimančios įstaigos švietimo paslaugų, todėl ir jos studentų gauto išsilavinimo lygiavertiškumas, ir**

— **tokio siuntimo tikslas iš esmės nėra gauti papildomų pajamų atliekant ūkines operacijas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti PVM, paslaugomis.**

Parašai.