TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 28. janvārī*

Lieta C-473/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Sächsisches Finanzgericht* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 13. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 5. novembrī, tiesvedībā

***Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz***

pret

***Finanzamt Dresden I***.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], Ü. Lehmuss [*Ü. Lõhmus*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Finanzamt Dresden I* vārdā — P. Cimmermane-Hibnere [*P. Zimmermann-Hübner*],

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], kā arī S. Trekli [*S. Trekli*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts prāvā starp *Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz* (turpmāk tekstā — "*Eulitz GbR*") un *Finanzamt Dresden I* [Drēsdenes 1. finanšu pārvaldi] (turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") par pēdējās atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") *Eulitz GbR* biedra Tomasa Eilica [*Thomas Eulitz*] darbību mācību iestādes — trešās personas organizētu profesionālās izglītības mācību kursos.

### Atbilstošās tiesību normas

*Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par "preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par nodokļa maksātāju uzskata visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru šī paša panta 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

5 Minētās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmajā daļā ir precizēts, ka "vārda "patstāvīgi" lietojums 1. punktā atbrīvo no nodokļa nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību".

6 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir noteikts:

"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;

j) mācības, ko skolotāji pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu;

[..].”

*Valsts tiesiskais regulējums*

7 Pamata prāvas norises laikā Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — “*UStG*”) 4. panta, kura nosaukums ir “Atbrīvojumi attiecībā uz piegādēm un citām darbībām [un pakalpojumiem]”, 21. punktā ir paredzēts, ka no PVN ir atbrīvoti:

“a) privātskolu un citu vispārizglītojošu vai profesionālās izglītības iestāžu pakalpojumi tiešiem mācību un izglītības mērķiem,

aa) ja atbilstoši Konstitūcijas [(*Grundgesetz*)] 7. panta 4. punktam tā ir alternatīvā mācību iestāde, ko atļāvusi valsts vai kas ir atļauta atbilstoši federālās zemes tiesībām, vai

bb) ja atbildīgā federālās zemes iestāde apliecina, ka šajā iestādē oficiāli sagatavo personas profesionālās kvalifikācijas iegūšanai vai publisko tiesību juridiskās personas rīkota eksāmena kārtošanai,

b) patstāvīgu skolotāju izglītības pakalpojumi, kam ir tieši skolas vai izglītības mērķis

aa) augstskolās Augstskolu pamatlikuma [(*Hochschulrahmengesetz*)] 1. un 70. panta izpratnē un publiskajās vispārizglītojošajās vai arodskolās, vai

bb) privātskolās un citās vispārizglītojošajās vai arodmācību iestādēs, ja tās atbilst a) apakšpunktā paredzētajiem nosacījumiem."

8 Atbilstoši *UStG* 4. panta 22. punkta a) apakšpunktam no nodokļa tiek atbrīvotas konferences, kursi un citas darbības, kam ir zinātnisks vai izglītojošs raksturs un ko organizē publisko tiesību juridiskās personas, augstākās administrācijas un ekonomikas skolas, tautas universitātes vai iestādes, kas kalpo sabiedrības interesēm vai pieder profesionālai organizācijai, ja no ienākumu lielākās daļas tiek segti izdevumi.

**Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

9 *Eulitz GbR*, civiltiesiskai sabiedrībai, pieder inženieru birojs Drēzdenē (Vācija).

10 *Eulitz GbR* biedrs Eilics ir diplomēts ugunsdrošības inženieris. Laikposmā, kurš ir aplūkots pamata prāvā, no 2001. līdz 2005. gadam viņš *Europäisches Institut für*

*postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden* (*EIPOS e.V.*) (turpmāk tekstā — "*EIPOS*"), publisko tiesību apvienībā, lasīja lekcijas un eksaminācijas komisijā pieņēma eksāmenus.

11 Papildus šai darbībai Eilicam kā pasniedzējam un eksaminētājam šajā biedrībā tika uzticēta noteiktu mācību programmu kopuma organizatoriskā un saturiskā vadība. Tātad viņam bija jāvienojas ar citiem pasniedzējiem par viņu mācību kursu norises laikiem un saturu un viņš bija galvenā kontaktpersona dalībniekiem jautājumos, kas attiecas uz šīm mācībām kopumā.

12 Eilics darbojās dažādās mācību programmās, kuras visas attiecās uz ugunsdrošību. Lai tiktu pielaisti mācībām šajās programmās, dalībniekiem jau bija jābūt vismaz diplomētiem arhitektiem vai inženieriem, kas diplomu saņēmuši universitātē vai augstākās izglītības iestādē, vai jāpierāda vismaz divu gadu profesionālā pieredze plānošanā ugunsdrošības jomā vai, vajadzības gadījumā, būvniecības jomā. Dalībniekus, kas ir saņēmuši diplomus pēc eksperta mācību pabeigšanas, pēc pieprasījuma *Industrie- und Handelskammer* (Tirdzniecības un rūpniecība kamera) iecēla par preventīvās ugunsdrošības ekspertiem.

13 *Finanzamt* uzlika PVN *Eulitz GbR* ienākumiem no šīs Eilica darbības, uzskatot, ka uz viņu neattiecas atbrīvojums atbilstoši *UStG* 4. panta 21. vai 22. punktam.

14 Pēc tam, kad tika noraidīta sūdzība, ko *Eulitz GbR* bija iesniegusi par šo lēmumu, tā cēla prasību pamata prāvā, ar kuru tā vēlas saņemt atbrīvojumu attiecīgajiem ienākumiem, kas pēc tās uzskata ir saņemti kā atlīdzība par pakalpojumiem, ko Eilics ir sniedzis kā pasniedzējs privāti un ar paša atbildību.

15 Turpretim *Finanzamt* uzskata, ka atbrīvojums atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) vai j) apakšpunktam ir izslēgts. Pirmkārt, *Eulitz GbR* nav ne publisko tiesību juridiskā persona, kas nodarbojas ar bērnu vai jaunatnes izglītošanu, skola vai universitāte, kas nodarbojas ar arodizglītību vai pārkvalifikāciju, ne arī cita juridiska persona, kuras mērķus attiecīgā dalībvalsts ir atzinusi par tiem pielīdzināmiem. Otrkārt, strīdīgās darbības nevar tikt uzskatītas par skolas vai universitātes mācībām, ko pasniedz pasniedzējs, kas darbojas kā privātpersona. Eilics bija pasniedzējs mācību kursos, ko piedāvāja *EIPOS*, un tātad ar šīs apvienības atbildību un tās vārdā.

16 *Sächsisches Finanzgericht* (Saksijas federālās zemes Finanšu tiesa) it īpaši norāda, ka *Eulitz GbR* ir neatkarīgs uzņēmējs *UStG* 2. panta 1. punkta izpratnē, bet ka atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam tai nav tiesību uz PVN atbrīvojumu attiecībā uz pakalpojumiem, par kuriem ir strīds. It īpaši tādēļ, ka šos pakalpojumus mācību programmu dalībniekiem nesniedza vis *Eulitz GbR*, bet gan *EIPOS*. Turklāt ne *EIPOS*, ne *Eulitz GbR* rīcībā nebija *UStG* 4. panta 21. punkta b) apakšpunkta bb) daļā paredzētā apliecība, kas norādītu, ka tie likumīgi sagatavo profesijai vai eksāmenam, ko rīko publisko tiesību juridiskā persona. Šis pēdējais apstāklis izslēdz, pēc iesniedzējtiesas uzskata, atbrīvojuma, kas paredzēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā, piemērošanu pamata lietā, jo *Eulitz GbR* neesot attiecīgās dalībvalsts "noteikta organizācija" šīs tiesību normas izpratnē. Attiecībā uz šī punkta j) apakšpunktu iesniedzējtiesa izsaka šaubas attiecībā uz Eilica pasniedzēja, kas darbojas "privāti", statusu.

17 Šādos apstākļos *Sächsisches Finanzgericht*, šauboties par šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta piemērojamību pamata prāvā, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai mācību un eksaminācijas pakalpojumi, ko ir sniedzis diplomēts inženieris mācību iestādē, kam ir privāttiesiskas apvienības statuss, mācību programmu, kas tiek pabeigtas ar eksāmenu, ietvaros, kuras ir paredzētas dalībniekiem, kam jau ir

vismaz augstākās mācību iestādes izdots arhitekta vai inženiera diploms vai līdzvērtīga izglītība, atbilstoši Direktīvas 77/388[..] 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktam ir jāuzskata par "[mācībām], [..] kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu"?

2) a) Vai persona, kura atbilst iepriekš minētajā normā paredzētajam "skolotājam, [kas] pasniedz privāti" [privātskolotājam], no šī personu loka ir izslēdzama, ja tā:

— samaksu par šo mācību kursu (pilnībā vai daļēji) saņem arī tad, ja uz konkrēto kursu nav pieteicies neviens dalībnieks, bet šī persona jau ir veikusi sagatavošanās pasākumus, vai

— tai atkārtoti un turpināti nozīmīgu laika posmu tiek uzdots nodrošināt attiecīgos pakalpojumus kā pasniedzējam un eksaminētājam, vai

— tā paralēli saviem tiešajiem pasniedzēja pienākumiem ir ieņēmusi no satura un/vai organizācijas viedokļa vadošu stāvokli attiecībā pret citiem attiecīgās mācību programmas mācībspēkiem?

b) Vai ir jāuzskata, ka tā ir izslēgta [no minētās kategorijas] jau tad, ja persona atbilst tikai vienai no šīm pazīmēm, jeb tikai tad, ja tā atbilst divām vai visām trim pazīmēm?"

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

18 Ar šiem diviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai tādas darbības, kādas ir veicis prasītājas pamata prāvā biedrs, tādos apstākļos, kādi ir pamata prāvā, ietilpst jēdzienā "mācības, ko skolotāji pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.

19 Ievadā, tāpat kā Eiropas Kopienu Komisijai, ir jānorāda, ka šķiet, ka atbilstoši Vācijas tiesībām pamata prāvā aplūkotās darbības neveica *Eulitz GbR* kā autonoms tiesību subjekts, bet gan tās biedrs Eilics. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa interesējas par *Eulitz GbR* minētā biedra darbību, ko var pielīdzināt šīs sabiedrības pašas darbībai.

### *Par pirmo jautājumu*

20 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz pasniedzēja un eksaminētāja pakalpojumiem, ko ir sniedzis diplomēts inženieris mācību iestādē, kam ir privāttiesiskas apvienības statuss, mācību programmu, kas tiek pabeigtas ar eksāmenu, ietvaros, kuras ir paredzētas dalībniekiem, kam jau ir vismaz augstākās mācību iestādes izdots arhitekta vai inženiera diploms vai līdzvērtīga izglītība, var attiecināt jēdzienu "skolas vai universitātes izglītība" šīs tiesību normas izpratnē.

21 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta vācu valodas reakcijā lietotie termini, proti, "von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" (burtiski — privātskolotāju pasniegtas skolas un augstskolas mācības) atšķiras no citu valodu redakcijās lietotajiem terminiem, kurās Sestā direktīva sākotnēji tika pieņemta, jo šajās citās redakcijās pēdējā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums

nenorāda tieši uz "[mācībām], [..] kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu", bet gan uz saistītu jēdzienu, kas franču valodā ir izteikts ar vārdiem "leçons [..] portant sur" šādu izglītību.

22 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība vienveidīgi piemērot un līdz ar to interpretēt Kopienu tiesību aktu nepieļauj, ka tas tiek ņemts vērā atsevišķi vienā no tā redakcijām, bet gan prasa, lai to interpretē, pamatojoties gan uz tā autora faktisko nolūku, gan arī uz mērķi, ko tas vēlas sasniegt, ņemot vērā esošās redakcijas visās valodās (skat. it īpaši 1969. gada 12. novembra spriedumu lietā 29/69 *Stauder*, *Recueil*, 419. lpp., 3. punkts, kā arī 2009. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-261/08 un C-348/08 *Zurita García* un *Choque Cabrera*, Krājums, I-10143. lpp., 54. punkts).

23 Līdz ar to šajā gadījumā pirmais jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka ar to būtībā ir jautāts, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādas darbības kā pamata prāvā aplūkotās var būt "mācības, [..] kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu," šīs tiesību normas izpratnē.

24 Turpinājumā ir jāatgādina, ka Sestajā direktīvā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, aptverot visu ražotāja, tirgotāja un pakalpojuma sniedzēja saimniecisko darbību. Tomēr minētās direktīvas 13. pantā dažas darbības ir atbrīvotas no PVN (skat. 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-253/07 *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, Krājums, I-7821. lpp., 15. punkts).

25 No Tiesas judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma

piemērošanā dažādās dalībvalstīs un kuri ir jāaplūko kopējās PVN sistēmas vispārējā kontekstā (skat. it īpaši 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts; 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-434/05 *Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 15. punkts, un 2009. gada 22. oktobra spriedumu lietā C-242/08 *Swiss Re Germany Holding*, Krājums, I-10099. lpp., 33. punkts).

26 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļā paredzētais atbrīvojums no PVN neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet tikai uz tām, kas ir uzskaitītas un ļoti sīki aprakstītas minētajā tiesību normā (šajā ziņā skat. it īpaši 1985. gada 11. jūlija spriedumu lietā 107/84 Komisija/Vācija, *Recueil*, 2655. lpp., 17. punkts; 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-307/01 *D'Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services*, *Recueil*, I-13989. lpp., 54. punkts; 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 16. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, 18. punkts).

27 Jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu Sestās direktīvas 13. pantā minētos 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. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Horizon College*, 16. punkts; lietā *Haderer*, 18. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Krājums, I-11079. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktā nav ietverta nekāda jēdziena "mācības, [..] kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu" definīcija šīs tiesību normas mērķiem.

29 Attiecībā uz jēdzieniem "skolas vai universitātes izglītība" Tiesa, nesniedzot precīzu definīciju, iepriekš minētā sprieduma lietā *Haderer* 26. punktā norādīja, ka šis jēdziens nav aprobežots ar izglītību, kuras rezultātā, lai saņemtu kvalifikāciju, jākārto eksāmeni vai kas ļauj saņemt izglītību profesionālās darbības veikšanai, bet ietver pārējās

darbības, ar ko sniedz izglītību skolās vai universitātēs, lai attīstītu skolēnu vai studentu zināšanas un prasmes, ar nosacījumu, ka šīm darbībām nav tikai brīvā laika pavadīšanas rakstura.

30 Attiecībā it īpaši uz jēdzienu "izglītība" ir jāatgādina, ka Tiesa būtībā ir nospriedusi, ka pasniedzēja zināšanu un kompetenču nodošana studentiem ir īpaši svarīgs izglītības elements. Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto izglītības darbību veido elementu kopums, kas vienlaikus ietver gan elementus, kuri attiecas uz attiecībām, kas izveidojas starp pasniedzējiem un studentiem, kā arī tos elementus, kuri veido attiecīgās iestādes organizatorisko ietvaru (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Horizon College*, 18.–20. punkts).

31 Šis pats jēdziens ir analoģiski jāsaprot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta ietvaros.

32 Tomēr, kā tas ir paskaidrots šī sprieduma 21. punktā, pēdējā minētajā tiesību normā noteiktais atbrīvojums tomēr tieši neattiecas uz "skolas vai universitātes izglītību", bet citu valodu, izņemot vācu valodu, redakcijās tas attiecas uz saistītu jēdzienu, kas franču valodā ir izteikts ar vārdiem "leçons [..] portant sur" [šādu izglītību]. Šajā kontekstā jēdziens "leçons" ir jāsaprot tādējādi, ka tas būtībā ietver pasniedzēja zināšanu un kompetenču nodošanu skolēniem vai studentiem.

33 No minētā izriet, ka, lai gan pakalpojumi, kas sniegti kā izglītība mācību iestādē, obligāti nav, ja nav citu pieturas punktu, skolas vai universitātes mācību viela Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē, šādi pakalpojumi turpretim var

ietilpt jēdzienā "mācības, ko skolotāji pasniedz [..] un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu" šīs pašas tiesību normas izpratnē, jo ar tiem būtībā tiek saprasta pasniedzēja zināšanu un kompetenču nodošana skolēniem vai studentiem mācību, kas sagatavo profesionālai darbībai, ietvaros.

34 Šajā jautājumā, kā to uzsver Vācijas valdība, interpretējot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktu, nav nozīmes tam, ka šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma formulējums ir mazāk plašs — gan tās vācu valodas, gan citu valodu redakcijās — nekā minētā punkta i) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, it īpaši atšķirībā no pēdējā minētā punkta, j) apakšpunktā papildus skolas vai universitātes izglītībai nav tieši minēta arodizglītība.

35 Kā uzskata pati iesniedzējtiesa, PVN mērķiem nav jānošķir izglītība, kas sniegta skolēniem vai studentiem, kuri apgūst pirmo skolas vai universitātes izglītību, un tāda, kas tiek sniegta personām, kuras jau ir saņēmušas skolas vai universitātes diplomu un kuras, pamatojoties uz šo diplomu, veic profesionālās izglītības mācības. Tas tā ir arī attiecībā uz lekcijām, kas ietilpst šajā izglītībā.

36 Turpinājumā, kā apgalvo Komisija, šāda nošķiršana varētu izrādīties grūta atkarībā no izglītības satura. Ja ir taisnība, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ir interpretējami sašaurināti, īpaši šaura jēdziena "skolas vai universitātes mācību viela" interpretācija var radīt atšķirības PVN sistēmas piemērošanā dalībvalstīs, jo dalībvalstu attiecīgās izglītības sistēmas ir organizētas saskaņā ar atšķirīgiem noteikumiem. Šādas atšķirības būtu nesaderīgas ar šī sprieduma 25. punktā norādītās judikatūras prasībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Haderer*, 24. punkts).

37 No šāda viedokļa attiecībā uz tām Eilica darbībām, kas nav pasniedzēja darbība vārda šaurā nozīmē, kā, piemēram, eksaminētāja darbība, kā arī citas darbības, kas minētas šī sprieduma 11. punktā, ir jānorāda, ka šādas darbības var tikt uzskatītas par ietilpstošām jēdzienā "mācības" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē vienīgi tiktāl, ciktāl tās var uzskatīt par darbībām, kas būtībā veiktas, nododot pasniedzēja zināšanas un kompetences skolēniem vai studentiem. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, ja tas ir nepieciešams, vai tas tā ir noteiktu pamata prāvā aplūkoto darbību gadījumā.

38 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz pasniedzēja pakalpojumiem, ko ir sniedzis diplomēts inženieris mācību iestādē, kam ir privāttiesiskas apvienības statuss, mācību programmu, kas tiek pabeigtas ar eksāmenu, ietvaros, kuras ir paredzētas dalībniekiem, kam jau ir vismaz augstākās mācību iestādes izdots arhitekta vai inženiera diploms vai līdzvērtīga izglītība, var attiecināt jēdzienu "mācības, [..] kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu" šīs tiesību normas izpratnē. Arī citas darbības, kas nav pasniegšana šaurā nozīmē, var būt šādas mācības, ja vien šīs darbības būtībā tiek veiktas, nododot pasniedzēja zināšanas un kompetences skolēniem vai studentiem, kuras aptver skolas vai universitātes mācību vielu. Ciktāl nepieciešams, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai visas pamata prāvā aplūkotās darbības ir "mācības", kas aptver "skolas vai universitātes mācību vielu" minētās tiesību normas izpratnē.

*Par otro jautājumu*

39 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noteikt, vai tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, var uzskatīt, ka tāda persona, kāda ir Eilics, kas ir prasītājas pamata lietā biedrs, ir lasījusi lekcijas "privāti" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.

40 No šī jautājuma teksta izriet, ka iesniedzējtiesa uzskata *a priori*, ka pamata lietā *Eulitz GbR* ar Eilica starpniecību ir lasījusi lekcijas "privāti" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē, ņemot vērā vienīgi sekas, kas vajadzības gadījumā ir jāsaskaņo ar šajā pašā jautājuma nosauktajiem apstākļiem.

41 Kā tas izriet no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta, lai saņemtu atbrīvojumu, kas paredzēts šajā tiesību normā, nepietiek ar to, ka stundas aptver skolas vai universitātes mācību vielu, "skolotāji[em] [tās turklāt] [jā]pasniedz privāti" (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Haderer*, 28. punkts).

42 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. pantā noteikto atbrīvojumu interpretācijas noteikumi, kas aprakstīti šī sprieduma 27. punktā, ir piemērojami īpašajiem nosacījumiem, kas noteikti, lai saņemtu šos atbrīvojumus, un it īpaši tiem, kas attiecas uz tirgus dalībnieka, kas sniedz pakalpojumus, uz kuriem attiecas atbrīvojums, statusu vai identitāti (šajā ziņā skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg*, *Recueil*, I-4947. lpp., 16.–20. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 23. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Haderer*, 19. punkts).

43 Pamata lietā šķiet skaidrs, ka Eilics vismaz pamatā strādā par pasniedzēju. Katrā ziņā šo nostāju nav apstrīdējusi nedz *Finanzamt*, nedz citas ieinteresētās personas, kas ir iesniegušas savus apsvērumus atbilstoši Tiesas Statūtu 23. pantam.

44 Tomēr jautājums, kas rodas pamata lietā, ir, vai Eilics ir darbojies "privāti" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.

45 Šajā sakarā Komisija, pamatojoties uz iepriekš minētā sprieduma lietā *Haderer* 33. punktu, apgalvo, ka, tā kā Eilicam, šķiet, no Vācijas civiltiesību un nodokļu tiesību viedokļa ir neatkarīgs statuss, viņa darbība notiek "privāti" minētās tiesību normas izpratnē.

46 No iesniedzējtiesas lēmuma gan izriet, ka pamata prāvā aplūkotajā laikposmā Vācijas nodokļu iestādes uzskatīja, ka *Eulitz GbR* ar Eilica starpniecību atbilda Sestās direktīvas 4. pantā noteiktajiem kritērijiem, lai tiktu uzskatīta par PVN maksātāju, it īpaši kritērijam, ka šī panta 2. punktā minētā saimnieciskā darbība tiek veikta "patstāvīgi".

47 Tomēr tas, ka starp *EIPOS* un Eilicu, prasītājas pamata prāvā biedru, nepastāv pakļautības saikne, kas līdzvērtīga tai, kas minēta Sestās direktīvas 4. panta 4. punkta pirmajā daļā, lai veiktu darbību, kas aplūkota pamata prāvā, pats par sevi nav pietiekami, lai uzskatītu, ka minētā biedra darbība ir veikta "privāti" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.

48 Kā to uzsver Vācijas valdība, tikai tas, ka saimnieciska darbība tiek veikta patstāvīgi un tā atbilst pārējiem kritērijiem, kas noteikti Sestās direktīvas 4. pantā, lai varētu tikt uzskatīts par PVN maksātāju, pats par sevi nav pietiekami, lai secinātu, ka skolotājs, kas nav saistīts ar darba līgumu vai neatrodas līdzvērtīgās pakļautības attiecībās kā tās, kas izriet no šāda līguma, veic savu saimniecisko darbību "privāti" šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē. Ja tas tā būtu, "privāta" skolotāja jēdzienam nebūtu autonomas nozīmes, jo visi skolotāji, kas atbilstu minētās direktīvas 4. pantā noteiktajiem nosacījumiem, lai varētu tikt uzskatīti par nodokļu maksātājiem, automātiski būtu "privāti" skolotāji šīs pašas direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.

49 Iespējams, ka Komisijas argumentācijas pamatā, kas ir izklāstīta šī sprieduma 45. punktā, pirmkārt, ir atbilstošo tiesību normu formulējums Vācijas tiesiskajā regulējumā un, otrkārt, tas, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta vācu valodas redakcijā lietotos terminus ir iespējams, kā tas izriet no šī sprieduma 21. punkta, saprast kā tādus, kas attiecas uz visām stundām, ko pasniedz skolotājs, kas nav izglītības iestādes darbinieks.

50 Tomēr šajā sakarā ir jānorāda, ka, pirmkārt, noteikta darījuma aplikšana ar PVN vai atbrīvošana no tā nevar būt atkarīga no tā kvalifikācijas valsts tiesiskajā regulējumā (šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī lietā *Haderer*, 25. punkts). Otrkārt, kā tas izriet no šī sprieduma 22. punkta, vajadzība vienādi interpretēt Kopienu direktīvas nepieļauj to, ka šaubu gadījumā noteikuma teksts tiktu uztverts izolēti, bet gan, gluži pretēji, prasa interpretēt un piemērot šo tekstu, ņemot vērā redakcijas citās oficiālajās valodās (skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā C-199/08 *Eschig*, Krājums, I-8295. lpp., 54. punkts).

51 No Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta vairāku valodu, izņemot vācu valodas, redakcijām izriet, ka šīs tiesību normas interpretāciju, kas norādīta šī sprieduma 49. punktā, nevar ticami pamatot ar tās tekstu (skat. it īpaši papildus franču valodas redakcijai arī angļu valodas ("tuition given privately by teachers and covering school or university education"), itāļu valodas ("le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario"), poļu valodas ("nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką"), portugāļu valodas ("As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário"), somu valodas ("opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit") un zviedru valodas ("Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning") redakciju).

52 Katrā ziņā, nepārbaudot otrajā prejudiciālajā jautājumā nosauktos trīs apstākļus, ir jāatgādina, ka no lūguma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka Eilics strādāja

par skolotāju, lasot lekcijas, ko piedāvāja trešā iestāde *EIPOS*. Atbilstoši pašas iesniedzējtiesas secinājumiem šī iestāde — un nevis Eilics — uzturēja mācību iestādi, kurā pēdējais lasīja šīs lekcijas un sniedza mācību pakalpojumus minēto kursu dalībniekiem.

53 Kā to apgalvo Vācijas un Grieķijas valdības, šis apstāklis pats par sevi var izslēgt iespēju, ka Eilics — un tātad *Eulitz GbR* — varētu tikt uzskatīts par tādu, kas pasniedz stundas "privāti" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē. Otrajā prejudiciālajā jautājumā uzskaitītie elementi, aplūkojot tos vai nu kopumā, vai atsevišķi, nevar izraisīt atšķirīgu secinājumu.

54 Tiesas sniegtās norādes iepriekš minētajā spriedumā lietā *Haderer* turklāt ir līdzīgi saprotamas. Minētā sprieduma 33.–35. punktā Tiesa būtībā ir norādījusi, ka, ņemot vērā visus lietas, kurā ir pieņemts šis spriedums, apstākļus, šķiet, kas ir jāpārbauda valsts tiesai, ka Haderers [*Haderer*] kā pasniedzējs atradās trešās iestādes rīcībā, kura viņam izmaksāja atlīdzību kā pakalpojumu sniedzējam izglītības sistēmai, kuru pārvaldīja šī iestāde, līdz ar to nevar uzskatīt, ka persona, kas atrodas Haderera stāvoklī, darbojas "privāti".

55 Līdz ar to uz otro uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, nevar uzskatīt, ka tāda persona, kāda ir Eilics, kas ir prasītājas pamata lietā biedrs, kurš ir sniedzis pakalpojumus kā pasniedzējs trešās iestādes piedāvātu mācību kursu ietvaros, ir lasījis lekcijas "privāti" šī tiesību normas izpratnē.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

56 Attiecībā uz pamata 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 j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz pasniedzēja pakalpojumiem, ko ir sniedzis diplomēts inženieris mācību iestādē, kam ir privāttiesiskas apvienības statuss, mācību programmu, kas tiek pabeigtas ar eksāmenu, ietvaros, kuras ir paredzētas dalībniekiem, kam jau ir vismaz augstākās mācību iestādes izdots arhitekta vai inženiera diploms vai līdzvērtīga izglītība, var attiecināt jēdzienu "mācības, [..] kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu" šīs tiesību normas izpratnē. Arī citas darbības, kas nav pasniegšana šaurā nozīmē, var būt šādas mācības, ja vien šīs darbības būtībā tiek veiktas, nododot pasniedzēja zināšanas un kompetences skolēniem vai studentiem, kuras aptver skolas vai universitātes mācību vielu. Ciktāl nepieciešams, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai visas pamata prāvā aplūkotās darbības ir "mācības", kas aptver "skolas vai universitātes mācību vielu" minētās tiesību normas izpratnē;**

**2) šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, nevar uzskatīt, ka tāda**

**persona, kāda ir Eilics, kas ir prasītājas pamata lietā biedrs, kurš ir sniedzis pakalpojumus kā pasniedzējs trešās iestādes piedāvātu mācību kursu ietvaros, ir lasījis lekcijas "privāti" šī tiesību normas izpratnē.**

[Paraksti]