TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. sausio 28 d.*

Byloje C-473/08

dėl *Sächsisches Finanzgericht* (Vokietija) 2008 m. spalio 13 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. lapkričio 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

prieš

Finanzamt Dresden I,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einantis antrosios kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (pranešėjas) ir A. Arabadjiev,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė E. Sharpston,
kancleris R. Grass,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Finanzamt Dresden I*, atstovaujamos P. Zimmermann-Hübner,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos G. Kanellopoulos, S. Trekli ir M. Tassopoulou,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz* (toliau – *Eulitz GbR*) ir *Finanzamt Dresden I* (Drezdeno I-oji mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) dėl to, kad pastaroji atsisakė atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) veiklą, kurią *Eulitz GbR* dalininkas Thomas Eulitz vykdo per trečiuoju asmeniu esančio instituto organizuojamus profesinės kvalifikacijos kėlimo kursus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą šio straipsnio 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

5 Šios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje nurodyta, jog „1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe“.

6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<…>

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;

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

<…>“

Nacionalinės teisės aktai

7 Tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės, Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, toliau – *UStG*) 4 straipsnio „Atleidimas nuo mokesčio už tiekimą ir kitas paslaugas“ 21 punkte buvo numatyta, kad nuo PVM atleidžiamos:

„a) tiesiogiai mokymo ir lavinimo tikslams skirtos paslaugos, kurias teikia privačios mokyklos ir kitos bendrojo arba profesinio lavinimo įstaigos,

aa) jeigu jos kaip papildomos mokymo įstaigos pagal Konstitucijos [(*Grundgesetz*)] 7 straipsnio 4 dalį yra valstybės akredituotos arba turi leidimą pagal federalinės žemės teisės aktus, arba

bb) jeigu kompetentinga federalinės žemės institucija patvirtina, kad tokios mokymo įstaigos pagal nustatytą tvarką parengia profesijai arba viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens organizuojamam egzaminui;

b) tiesiogiai mokymo ir lavinimo tikslams skirtos savarankiškai dirbančių mokytojų (dėstytojų) teikiamos mokymo paslaugos:

aa) aukštosiose mokyklose Aukštųjų mokyklų pagrindų įstatymo (*Hochschulrahmengesetz*) 1 ir 70 straipsnių prasme bei viešosiose bendrojo ir profesinio lavinimo mokyklose arba

bb) privačiose mokyklose ir kitose bendrojo bei profesinio lavinimo įstaigose, jeigu jos atitinka a punkte nustatytas sąlygas.“

8 Remiantis *UStG* 4 straipsnio 22 punkto a papunkčiu, apyvartos mokesčiu nebuvo apmokestinami pranešimai, kursai ir kiti mokslinio arba mokomojo pobūdžio renginiai, kuriuos organizuoja viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, administravimo ir ekonomikos akademijos, suaugusiųjų mokymo ir profesinio tobulinimosi mokyklos arba institucijos, kurie skirti visuomenei naudingiems tikslams arba profesinio susivienijimo tikslams, jeigu pajamos daugiausia naudojamos padengti išlaidas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 Civilinės teisės bendrovė *Eulitz GbR* turi inžinierių biurą Drezdene (Vokietija).

10 *Eulitz GbR* dalininkas Th. Eulitz yra diplomuotas priešgaisrinės apsaugos inžinierius. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu, apimančiu 2001–2005 metus, jis skaitė

paskaitas *Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden* (*EIPOS e.V.*) (toliau – EIPOS), kuris yra privatinės teisės asociacija, ir egzaminavo besimokančiuosius kaip egzaminų komisijų narys.

11 Be dėstytojo ir egzaminuotojo veiklos, kai kurių kursų atveju šioje asociacijoje Th. Eulitz buvo pavesta bendrai vadovauti organizaciniu ir profesiniu atžvilgiais. Taigi jis turėdavo sutarti su kitais dėstytojais dėl jų kursų laiko ir turinio bei buvo pagrindinis kontaktinis asmuo, į kurį dalyviai galėjo kreiptis bendrai dėl šių kursų.

12 Th. Eulitz savo veiklą vykdė įvairiuose kursų cikluose, iš kurių visi buvo susiję su priešgaisrine apsauga. Dalyvių priėmimo į visus šiuos kursų ciklus sąlyga buvo turėti bent architekto arba inžinieriaus diplomą, įgytą universitete ar aukštojoje mokykloje, arba būti bent dvejus metus praktiškai išdirbus priešgaisrinės apsaugos projektavimo ar statybos srityse. Kursų dalyviams, kurie, užbaigę ekspertų kursą, gaudavo diplomą, *Industrie- und Handelskammer* (Pramonės ir prekybos rūmai), gavę atitinkamą prašymą, suteikdavo priešgaisrinės apsaugos eksperto kvalifikaciją.

13 *Finanzamt* apmokestino PVM iš šios Th. Eulitz veiklos gautas *Eulitz GbR* pajamas, nes, jos nuomone, pagal *UStG* 4 straipsnio 21 arba 22 punktus ši veikla neatleidžiama nuo mokesčio.

14 Po to, kai dėl šio sprendimo pateiktas skundas buvo atmestas, *Eulitz GbR* pareiškė ieškinį pagrindinėje byloje, kuriuo siekia, kad būtų taikomas atitinkamų pajamų, jos nuomone, gautų kaip atlygis už Th. Eulitz kaip dėstytojo privačiai, savo sąskaita ir savo paties atsakomybe suteiktas paslaugas, atleidimas nuo mokesčio.

15 Tačiau *Finanzamt* mano, kad atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i arba j punktus yra negalimas. Iš tiesų, pirma, *Eulitz GbR* nėra nei viešosios teisės subjektas, kuriam patikėta teikti vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, nei kita organizacija, kurią atitinkama valstybė narė yra pripažinusi įsteigta tokiu tikslu. Antra, nagrinėjamos paslaugos negali būti laikomos privačiomis mokymo paslaugomis, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų. Th. Eulitz veikė būtent kaip EIPOS siūlomų kursų dėstytojas, taigi šio instituto atsakomybe ir sąskaita.

16 *Sächsisches Finanzgericht* (Saksonijos federalinės žemės finansinių bylų teismas), be kita ko, nurodo, kad *Eulitz GbR* yra savarankiška įmonė *UStG* 2 straipsnio 1 dalies prasme, tačiau pagal Vokietijos teisės aktus ji neturi teisės būti atleista nuo PVM nagrinėjamų paslaugų atžvilgiu. Visų pirma ne *Eulitz GbR*, o EIPOS suteikė paslaugas kursų ciklų dalyviams. Be to, nei EIPOS, nei *Eulitz GbR* neturi *UStG* 4 straipsnio 21 punkto a papunkčio bb punkte nurodyto patvirtinimo, kad jos pagal nustatytą tvarką parengia profesijai arba viešosios teisės reglamentuojamo juridinio asmens organizuojamam egzaminui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, dėl šios aplinkybės pagrindinėje byloje negali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, nes *Eulitz GbR* nėra valstybės narės „pripažinta organizacija“ šios nuostatos prasme. Dėl tos pačios dalies j punkto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl Th. Eulitz, kaip „privataus“ mokytojo, statuso.

17 Šiomis aplinkybėmis, kadangi pagrindinėje byloje kilo klausimas dėl šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo, *Sächsisches Finanzgericht* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar mokymo ir egzaminavimo paslaugos, kurias diplomuotas inžinierius tobulinimosi institute, įsteigtame kaip privatinės teisės reglamentuojama asociacija, teikia tobulinimosi kursų dalyviams, jau turintiems bent universitetinį arba aukštojo

mokslo architekto arba inžinieriaus diplomą arba lygiavertį išsilavinimą, o kursai užbaigiami egzaminu, yra „mokyklinių arba universitetinių dalykų mokymas“ Direktyvos 77/388 <…> 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme?

2. a) Ar asmuo, kuris apskritai atitinka „privačias mokymo paslaugas“ teikiančiam asmeniui keliamus reikalavimus [šios] nuostatos prasme, nepatenka į šių asmenų ratą, jeigu:

— jis gauna (visą ar dalinį) apmokėjimą už savo mokymo kursus net tuomet, kai į konkretų mokymo kursą neužsirašė nė vienas lankytojas, tačiau jis jau suteikė pasirengimo šiam kursui paslaugas, arba

— jam pakartotinai ir nuolatos ilgą laiko tarpą pavedama teikti atitinkamas mokymo ir egzaminavimo paslaugas, arba

— greta savo tiesioginės dėstymo veiklos, palyginti su kitais atitinkamų kursų dėstytojais, jis užėmė išskirtinę poziciją profesiniu ir (arba) organizaciniu atžvilgiais?

b) Ar toks asmuo nepatenka į [minėtą kategoriją] jau tuomet, kai yra tik vienas iš šių požymių, ar tik tuomet, kai yra du arba visi trys požymiai?“

Dėl prejudicinių klausimų

18 Savo dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar tokią veiklą, kokia užsiima ieškovės pagrindinėje byloje dalininkas, tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apima Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto sąvoka „privačios mokymo paslaugos, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“.

19 Pirmiausia kartu su Europos Bendrijų Komisija reikia pastebėti, jog pagal Vokietijos teisės aktus pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą vykdė ne *Eulitz GbR* kaip savarankiškas teisės subjektas, o jos dalininkas Th. Eulitz. Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas domisi minėto *Eulitz GbR* dalininko veikla, nes ji gali būti prilyginama šios bendrovės, kaip tokios, veiklai.

Dėl pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokymo ir egzaminavimo paslaugas, kurias diplomuotas inžinierius tobulinimosi institute, įsteigtame kaip privatinės teisės reglamentuojama asociacija, teikia tobulinimosi kursų dalyviams, jau turintiems bent universitetinį arba aukštojo mokslo architekto ar inžinieriaus diplomą arba lygiavertį išsilavinimą, o kursai užbaigiami egzaminu, gali apimti šios nuostatos sąvoka „mokyklinių ar universitetinių dalykų mokymas“.

21 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte vartojama formuluotė vokiškoje versijoje, būtent „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ (pažodžiui: privačių mokytojų duodamos mokyklinių ar universitetinių dalykų pamokos), skiriasi nuo visose kitose kalbinėse versijose, kuriomis Šeštoji direktyva iš pradžių buvo priimta, vartojamų formuluočių, nes šiose kitose versijose pastarojoje

nuostatoje įtvirtintas atleidimas nuo mokesčio tiesiogiai nurodo ne „mokyklinių ar universitetinių dalykų pamokas“, o susijusią sąvoką, kuri prancūzų kalba išreikšta kaip „leçons <…> portant sur“ (un tel enseignement) (liet. k.: (tokio mokymo) pamokos).

22 Šiuo klausimu reikėtų priminti, jog pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką būtinybė vienodai taikyti, taigi ir aiškinti Bendrijos teisės aktą atmeta galimybę remtis tik viena jo redakcija ir reikalauja, kad jis būtų aiškinamas remiantis tikrąja jo autoriaus valia ir siekiamu tikslu, atsižvelgiant visų pirma į redakcijas visomis kalbomis (žr., be kita ko, 1969 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Stauder*, 29/69, Rink. p. 419, 3 punktą ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Zurita García ir Choque Cabrera*, C-261/08 ir C-348/08, Rink. p. I-10143, 54 punktą).

23 Todėl nagrinėjamu atveju pirmąjį klausimą reikia suprasti kaip klausimą, kuriuo iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokia veikla, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti „mokymo paslaugos, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“ šios nuostatos prasme.

24 Toliau reikia priminti, kad Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ūkinę veiklą. Tačiau šios direktyvos 13 straipsnis atleidžia nuo PVM tam tikrą veiklą (žr., be kita ko, 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Rink. p. I-7821, 15 punktą).

25 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse

narėse (žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktą; 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 15 punktą ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, Rink. p. I-10099, 33 punktą).

26 Be to, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytu atleidimu siekiama atleisti nuo PVM ne bet kokią bendrajam interesui skirtą, o tik šiame skirsnyje nurodytą ir labai išsamiai apibūdintą veiklą (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, 107/84, Rink. p. 2655, 17 punktą; 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 54 punktą; 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 16 punktą ir nurodytą Teisingumo Teismo praktiką bei minėto sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* 18 punktą).

27 Sąvokos, vartojamos apibrėžti Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi būti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokiu atleidimu siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos minėtame 13 straipsnyje numatytiems atleidimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, jog atleidimas nuo mokesčio netektų savo veiksmingumo (žr. minėto sprendimo *Horizon College* 16 punktą; minėto sprendimo *Haderer* 18 punktą ir nurodytą teismų praktiką ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Rink. p. I-11079, 25 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

28 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte nepateikiamas joks sąvokos „mokymo paslaugos, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų" apibrėžimas šios nuostatos tikslais.

29 Kalbant apie šioje sąvokoje esančią formuluotę „mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų", Teisingumo Teismas, atsisakydamas pateikti aiškų jos apibrėžimą, minėto sprendimo *Haderer* 26 punkte pažymėjo, kad ši sąvoka taikoma ne tik mokymui, po

kurio vyksta kvalifikaciją suteikiantys egzaminai arba kuris suteikia išsilavinimą, būtiną tam, kad būtų galima užsiimti profesine veikla, bet apima ir kitą veiklą, per kurią mokyklose arba universitetuose mokoma tam, kad moksleiviai arba studentai patobulintų savo žinias ir įgūdžius, tačiau tik jei ši veikla nėra skirta vien laisvalaikiui praleisti.

30 Kalbant būtent apie sąvoką „mokymas“, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas iš esmės yra nusprendęs, kad nors dėstytojo žinių ir įgūdžių perdavimas studentams yra ypač svarbus Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkte nurodytos švietimo veiklos elementas, ši veikla yra sudaryta iš visumos elementų, kurie, be susijusių su dėstytojo–studento santykiais, apima ir formuojančius įstaigos, kurioje vyksta mokymai, organizacinę struktūrą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Horizon College* 18–20 punktus).

31 Ta pati sąvoka analogiškai turi būti suprantama taikant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktą.

32 Tačiau, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 21 punkte, toje nuostatoje įtvirtintame atleidime nuo mokesčio, kalbant apie kitas nei vokiečių kalbines versijas, vis dėlto tiesiogiai nurodomos ne „mokyklinių ar universitetinių dalykų pamokos“, o susijusi sąvoka, kuri prancūzų kalba išreikšta kaip „leçons <…> portant sur“ (un tel enseignement) (liet. k.: (tokio mokymo) pamokos). Sąvoka „pamokos“ šiame kontekste turi būti suprantama kaip apimanti iš esmės dėstytojo žinių ir įgūdžių perdavimą moksleiviams ar studentams.

33 Iš to išplaukia, kad nors dėstytojo paslaugos tobulinimosi institute, neatsižvelgiant į jokį kitą elementą, nebūtinai yra „mokyklinių ar universitetinių dalykų mokymas“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme, tokias paslaugas gali apimti sąvoka „<…> mokymo paslaugos, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“

tos pačios nuostatos prasme tiek, kiek jos iš esmės apima dėstytojo žinių ir įgūdžių perdavimą moksleiviams ar studentams įgyjant išsilavinimą, būtiną tam, kad jie galėtų užsiimti profesine veikla.

34 Šiuo klausimu, kaip nurodo Vokietijos vyriausybė, aiškinant Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktą yra nesvarbu, kad šioje nuostatoje pateikta atleidimo nuo mokesčio formuluotė yra ne tokia plati – tiek versijoje vokiečių kalba, tiek kitose kalbinėse versijose – kaip šios dalies i punkte pateikta atleidimo nuo mokesčio formuluotė, visų pirma dėl to, kad, skirtingai nuo pastarojo punkto, j punkte, be mokyklinių ar universitetinių dalykų mokymo, profesinis mokymas aiškiai neįvardijamas.

35 Kaip siūlo pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, PVM tikslais neturi būti daromas skirtumas tarp moksleivių arba studentų, kurie pirmą kartą mokosi mokykloje ar universitete, mokymo ir asmenų, kurie jau turi mokyklos arba universiteto diplomą, ir dėl to, kad jį turi, dalyvauja profesiniuose mokymo kursuose, mokymo. Tokia pati išvada darytina ir dėl šių dalykų mokymo.

36 Beje, kaip nurodo Komisija, toks atskyrimas pagal mokomus dalykus gali pasirodyti esąs sudėtingas. Nors sąvokas, vartojamas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte numatytam atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, reikia aiškinti siaurai, pernelyg siauras „mokyklinių ar universitetinių dalykų mokymo“ sąvokos aiškinimas keltų grėsmę, kad PVM sistema atskirose valstybėse narėse bus taikoma skirtingai, nes atitinkamos švietimo sistemos valstybėse narėse organizuojamos taikant skirtingus reikalavimus. Tokie skirtumai būtų nesuderinami su šio sprendimo 17 punkte nurodytos Teisingumo Teismo praktikos reikalavimais (žr. minėto sprendimo *Haderer* 24 punktą).

37 Šiuo atžvilgiu, kalbant apie kitą Th. Eulitz veiklą nei dėstymo tiesiogine prasme veikla, pavyzdžiui, egzaminuotojo veikla ir šio sprendimo 11 punkte nurodyta kita veikla, reikia pažymėti, kad ji gali būti laikoma įeinanti į „mokymo“ sąvoką Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme tik tiek, kiek gali būti laikoma iš esmės vykdoma perduodant dėstytojo žinias ir įgūdžius moksleiviams ar studentams. Prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra kai kurios veiklos pagrindinėje byloje atveju.

38 Todėl į pirmąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokymo paslaugos, kurias diplomuotas inžinierius tobulinimosi institute, įsteigtame kaip privatinės teisės reglamentuojama asociacija, teikia tobulinimosi kursų dalyviams, jau turintiems bent universitetinį arba aukštojo mokslo architekto arba inžinieriaus diplomą arba lygiavertį išsilavinimą, o kursai užbaigiami egzaminu, gali būti „<…> mokymo paslaugos, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“ šios nuostatos prasme. Tokios mokymo paslaugos gali būti ir kita nei dėstymo tiesiogine prasme veikla su sąlyga, kad ji iš esmės vykdoma perduodant dėstytojo žinias ir įgūdžius moksleiviams ar studentams ir mokant mokyklinių ar universitetinių dalykų. Prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar visa veikla pagrindinėje byloje yra „mokymo paslaugos“, kai „mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“ minėtos nuostatos prasme.

Dėl antrojo klausimo

39 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, toks asmuo, kaip antai Th. Eulitz, kuris yra ieškovės pagrindinėje byloje dalininkas, gali būti laikomas mokiusiu „privačiai“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme.

40 Iš šio klausimo teksto matyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano *a priori* esant įmanomu, kad pagrindinėje byloje *Eulitz GbR* per Th. Eulitz gali būti laikoma mokančia „privačiai“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme, atsižvelgiant tik į tam pačiame klausime nurodytų aplinkybių reikšmingumą.

41 Kaip išplaukia iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto teksto, tam, kad būtų galima pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu atleidimu nuo mokesčio, ne tik turi būti mokoma mokyklinių arba universitetinių dalykų, bet ir mokymo paslaugos turi būti „privačios“ (žr. minėto sprendimo *Haderer* 28 punktą).

42 Šiuo atžvilgiu primintina, kad šio sprendimo 27 punkte pateiktos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje įtvirtinto atleidimo nuo mokesčio aiškinimo taisyklės taikomos ir specifinėms sąlygoms, kurių reikalaujama tam, kad būtų galima pasinaudoti šiuo atleidimu nuo mokesčio, visų pirma toms, kurios susijusios su ūkio subjekto, teikiančio nuo mokesčio atleidžiamas paslaugas, statusu arba tapatybe (šia prasme žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 16–20 punktus; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 23 punktą ir minėto sprendimo *Haderer* 19 punktą).

43 Pagrindinėje byloje, atrodo, yra taip, kad Th. Eulitz veikė, bent jau didžiąja dalimi, kaip dėstytojas. Bet kuriuo atveju to neginčijo nei *Finanzamt*, nei kitos suinteresuotos šalys, pateikusios pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį.

44 Tačiau pagrindinėje byloje kyla klausimas, ar Th. Eulitz vykdyta veikla buvo „privati“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme.

45 Šiuo atžvilgiu Komisija, remdamasi minėto sprendimo *Haderer* 33 punktu, tvirtina: kadangi Th. Eulitz pagal Vokietijos civilinę ir mokesčių teisę atrodo turintis savarankiškai dirbančio darbuotojo statusą, jo veikla vykdoma siekiant asmeninių interesų, taigi „privačiai“ minėtos nuostatos prasme.

46 Žinoma, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu Vokietijos mokesčių tarnybos manė, jog *Eulitz GbR* per Th. Eulitz atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatytus kriterijus, kad būtų laikoma PVM mokėtoja, visų pirma kriterijų dėl „savarankiško“ bet kurios šio straipsnio 2 dalyje nurodytos ekonominės veiklos vykdymo.

47 Tačiau tokio pavaldumo santykio, koks nurodytas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje, tarp EIPOS ir Th. Eulitz, ieškovės pagrindinėje byloje dalininko, nebuvimo vykdant pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą savaime negali pakakti tam, kad būtų galima manyti, jog šio dalininko veikla buvo vykdoma „privačiai“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme.

48 Iš tiesų, kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, vien dėl aplinkybės, kad ekonominė veikla vykdoma „savarankiškai“ ir įvykdomi kiti Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatyti kriterijai, jog asmuo galėtų būti laikomas PVM mokėtoju, negalima automatiškai daryti išvados, kad dėstytojas, kurio nesieja darbo sutartis ar tokios sutarties pagrindu atsiradę analogiški pavaldumo santykiai, savo ekonominę veiklą vykdo „privačiai“ šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme. Jei taip būtų, „privataus“ dėstytojo sąvoka neturėtų savarankiškos reikšmės, nes visi dėstytojai, kurie atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje nustatytus kriterijus, kad būtų laikomi PVM mokėtojais, automatiškai būtų „privatūs“ dėstytojai tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme.

49 Gali būti, kad Komisijos argumentai, pateikti šio sprendimo 45 punkte, grindžiami, pirma, reikšmingų Vokietijos vidaus teisės nuostatų formuluotėmis ir, antra, tuo, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto vokiškoje versijoje vartojamos sąvokos, kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkto, gali būti suprantamos kaip apimančios visus kursus, kuriuos duoda švietimo įstaigos personalui nepriklausantis dėstytojas.

50 Tačiau šiuo klausimu pažymėtina, kad, pirma, tam tikros ūkinės operacijos apmokestinimas PVM ar atleidimas nuo jo negali priklausyti nuo jos kvalifikavimo nacionalinėje teisėje (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 25 punktą ir jame nurodytą Teisingumo Teismo praktiką bei minėto sprendimo *Haderer* 25 punktą). Antra, kaip matyti, iš šio sprendimo 22 punkto, būtinybė Bendrijų direktyvas aiškinti vienodai neleidžia, kad, esant abejonių, nuostatos tekstas būtų nagrinėjamas izoliuotai, ir reikalauja, priešingai, kad jis būtų aiškinamas ir taikomas atsižvelgiant į kitas oficialias kalbines versijas (taip pat žr. minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, 26 punktą ir nurodytą Teisingumo Teismo praktiką bei 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Eschig*, C-199/08, Rink. p. I-8295, 54 punktą).

51 Iš kelių kitų nei vokiška Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto kalbinių versijų matyti, kad tokio aiškinimo, koks nurodytas šio sprendimo 49 punkte, šios nuostatos tekstas iš tiesų nepagrindžia (be versijos prancūzų kalba, žr. pirmiausia versijas anglų kalba („tuition given privately by teachers and covering school or university education“), italų kalba („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario“), lenkų kalba („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką“), portugalų kalba („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário“), suomių kalba („opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit“) ir švedų kalba („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning“)).

52 Bet kuriuo atveju, neanalizuojant antrajame prejudiciniame klausime nurodytų trijų aplinkybių, reikia priminti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog

Th. Eulitz veikė kaip EIPOS, trečiuoju asmeniu esančio subjekto, siūlomų mokymo kursų dėstytojas. Kaip nurodo pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ne Th. Eulitz, o būtent šis subjektas buvo atsakingas už tobulinimosi institutą, kuriame pirmasis skaitė paskaitas ir suteikė mokymo paslaugas minėtų kursų dalyviams.

53 Kaip teigia Vokietijos ir Graikijos vyriausybės, dėl šios aplinkybės savaime pašalinama galimybė, kad Th. Eulitz, taigi ir *Eulitz GbR*, būtų laikomas mokiusiu „privačiai“ Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkto prasme. Antrajame prejudiciniame klausime nurodytos aplinkybės, nesvarbu, visos kartu ar atskirai, negali lemti kitokios išvados.

54 Be to, minėtame sprendime *Haderer* Teisingumo Teismo pateikti nurodymai yra panašūs. Iš tiesų to sprendimo 33–35 punktuose Teisingumo Teismas iš esmės nurodė, kad, atsižvelgiant į visas bylos, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, aplinkybes, paaiškėjo, o tai turėjo patikrinti nacionalinis teismas, kad W. Haderer buvo trečiuoju asmeniu esančios institucijos samdomas mokytojas, kuri jam, kaip jos administruojamai švietimo sistemai skirtų paslaugų teikėjui, mokėjo atlyginimą; dėl to negalėjo būti laikoma, kad asmuo, esantis tokioje situacijoje kaip W. Haderer, veikė „privačiai“.

55 Todėl į antrąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, toks asmuo, kaip antai Th. Eulitz, esantis ieškovės pagrindinėje byloje dalininku, kuris kaip dėstytojas teikia paslaugas trečiuoju asmeniu esančios institucijos siūlomuose mokymo kursuose, negali būti laikomas mokiusiu „privačiai“ šios nuostatos prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

56 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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 j punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokymo paslaugos, kurias diplomuotas inžinierius tobulinimosi institute, įsteigtame kaip privatinės teisės reglamentuojama asociacija, teikia tobulinimosi kursų dalyviams, jau turintiems bent universitetinį arba aukštojo mokslo architekto ar inžinieriaus diplomą arba lygiavertį išsilavinimą, o kursai užbaigiami egzaminu, gali būti „<…> mokymo paslaugos, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“ šios nuostatos prasme. Tokios mokymo paslaugos gali būti ir kita nei dėstymo tiesiogine prasme veikla su sąlyga, kad ji iš esmės vykdoma perduodant dėstytojo žinias ir įgūdžius moksleiviams ar studentams ir mokant mokyklinių ar universitetinių dalykų. Prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar visa veikla pagrindinėje byloje yra „mokymo paslaugos“, kai „mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų“ minėtos nuostatos prasme.**

2. **Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje,**

toks asmuo, kaip antai Th. Eulitz, esantis ieškovės pagrindinėje byloje dalininku, kuris kaip dėstytojas teikia paslaugas trečiuoju asmeniu esančios institucijos siūlomuose mokymo kursuose, negali būti laikomas mokiusiu „privačiai“ šios nuostatos prasme.

Parašai.