



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2016 m. gruodžio 21 d.<sup>1</sup>

**Byla C-699/15**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs  
prieš  
Brockenhurst College**

*(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti  
prejudicinį sprendimą)*

„Pridėtinės vertės mokestis — Neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies  
i punktą — Su švietimu glaudžiai susijusios paslaugos — Švietimo įstaigos mokymo procese tretiesiems  
asmenims už atlygį teikiamos restoranų ir teatrų paslaugos“

### I – Įvadas

1. Šiuo atveju Teisingumo Teismui teikiama nagrinėti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>2</sup> (toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies i punkto nuostata dėl neapmokestinimo. Būtina paaiškinti neapmokestinimo apimtį, nes pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamos ne tik aiškiai išvardytos paslaugos, bet ir „glaudžiai susijusių“ paslaugų teikimas ir prekių tiekimas (toliau – paslaugų teikimas ir prekių teikimas).

2. ES direktyvos leidėjas tokį taikymo išplėtimo metodą, kai neapmokestinamas glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, naudoja ir kitais neapmokestinimo atvejais (pavyzdžiui, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir n punktai). Vis dėlto tais atvejais taip pat visuomet kyla sunkumų siekiant atskirti glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą nuo tų paslaugų, kurios nėra glaudžiai susijusios. Šiuo atskyrimo klausimu jau yra tam tikra Teisingumo Teismo praktika. Tik dar nėra tekę jam išsamiau nagrinėti klausimo, ar gali būti neapmokestinamas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nesusijusiems tretiesiems asmenims (t. y. ne mokiniams (arba gydomiems pacientams) ir ne kitoms nuo mokesčio atleistoms švietimo įstaigoms<sup>3</sup>). Kalbama apie tokias aplinkybes, kai apmokestinamasis asmuo (pavyzdžiui, mokykla ar ligoninė) teikia paslaugas ir tiekia prekes, kurios yra kaip nors susijusios su minėto asmens neapmokestinamu paslaugų teikimu ir prekių tiekimu (mokymu arba gydymu ligoninėje), tretiesiems asmenims<sup>4</sup>.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 347, 2006, p. 1.

3 — Šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 14 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — 2002 m. birželio 20 d. Sprendime Komisija / Vokietija (C-287/00, EU:C:2002:388) tas pats klausimas jau buvo nagrinėjamas, nes Vokietija neapmokestino trečiųjų asmenų naudai vykdomos universitetų mokslinių tyrimų veiklos.

3. Nagrinėjamu atveju šių „glaudžiai susijusių“ paslaugų neapmokestinimo apimtį klausimas kyla dėl *Brookenhurst College* (Brokenhersto kolegija, toliau – *College*) „mokomojo restorano“ arba „mokomojo teatro“. *College* praktinio stažuotojų mokymo forma už atlygį teikia tretiesiems asmenims maitinimo arba teatro paslaugas ir norėtų, kad tokiu būdu gautos pajamos būtų neapmokestinamos kaip atlygis už neapmokestinamas paslaugas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą. Šis klausimas gali kilti įvairiausiose situacijose, susijusiose su praktiniu mokymu. Pavyzdžiui, Vokietijoje vienos profesinės kirpėjų mokyklos savininkas bandė traktuoti kaip neapmokestinamas paslaugas savo stažuotojų teikiamas kirpimo paslaugas, už kurias klientai mokėdavo mažesnę kainą<sup>5</sup>. Panašių atvejų gali būti labai daug. Toks pat klausimas taip pat galėtų kilti tuomet, jei, kaip teismo posėdyje pažymėjo Komisija, kuri nors kepėjų mokymo įstaiga leistų pardavinėti savo stažuotojams iškeptą duoną ir bandeles arba pastatų valymo mokymo centras pavestų savo stažuotojams mokymosi forma atlikti darbus klientams, kurie už šias paslaugas moka.

## II – Teisinis kontekstas

### A – Sąjungos teisės aktai

4. Ši byla susijusi su laikotarpiais, kuriais taikomos dvi direktyvos, konkrečiai:

a) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) ir

b) PVM direktyva,

bet šiai bylai svarbios abiejų direktyvų nuostatos iš esmės vienodos.

5. PVM direktyvos 131 straipsnyje (anksčiau – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalis) nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

6. Pagal PVM direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyrių, 132 straipsnio 1 dalį (anksčiau – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalis) valstybės narės įpareigojamos netaikyti PVM nurodytiems sandoriams, ypač tiems, kurie nurodyti i punkte:

„vaikų ar jaunimo švietimas, mokyklinis ar universitetinis švietimas, profesinis mokymas ar perkvalifikavimas, kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą“.

<sup>5</sup> — Žr. 1989 m. spalio 26 d. BFH (Vokietijos federalinis finansų teismas) sprendimą V R 25/84, *BStBl. II*, 1990, 98, kuriame neapmokestinimas pripažintas neteisėtu dėl to, kad kirpėjų paslaugos, suteiktos klientams, iš esmės skiriasi nuo kirpėjų suteiktų mokymo paslaugų studentams.

7. PVM direktyvos 134 straipsnyje (anksčiau – Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalis) numatyta:

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas neapmokestinami, kaip numatyta 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, kai:

- a) paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;
- b) paslaugas teikiančios ir prekes tiekiančios įstaigos tikslas – gauti papildomų pajamų iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčiom[i]s mokėti komercinėmis įmonėmis.“

#### B – Nacionalinės teisės aktai

8. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, PVM direktyvos 132 straipsnyje įtvirtinti neapmokestinimo atvejai Jungtinės Karalystės teisėje įgyvendinami 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 31 straipsniu. Teikiamos paslaugos pagal šią nuostatą neapmokestinamos, jeigu tai paslaugos, įtrauktos į įstatymo 9 priedą.

9. 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 priedo II dalies 6 grupės 1 ir 4 punktuose nustatyta: „1. Reikalavimus atitinkančios įstaigos teikiamos:

- a) švietimo paslaugos;

<...>

- c) profesinio mokymo paslaugos.

<...>

4. Bet kokių prekių tiekimas arba paslaugų teikimas (išskyrus tikrinimo paslaugas), kai prekės ir paslaugos glaudžiai susijusios su prekėmis ar paslaugomis, apibūdintomis 1 punkte (pagrindinis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas), atliktas pagrindinį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdančios ir reikalavimus dėl neapmokestinimo atitinkančios įstaigos arba jai, jeigu:

- a) prekės arba paslaugos skirtos tiesiogiai naudoti moksleiviams, studentams arba stažuotojams (atitinkamais atvejais), gaunantiems pagrindinį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir
- b) jeigu prekių tiekimas ar paslaugų teikimas teikiamas pagrindinį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdančiai reikalavimus dėl neapmokestinimo atitinkančiai įstaigai, ją vykdo kita reikalavimus dėl neapmokestinimo atitinkanti įstaiga.“

10. „Reikalavimus dėl neapmokestinimo atitinkanti įstaiga“ apibrėžta 1 pastaboje dėl 9 priedo II dalies 6 grupės. Šioje byloje neginčijama, kad šiais tikslais *College* yra „reikalavimus dėl neapmokestinimo atitinkanti įstaiga“.

#### III – Ginčas pagrindinėje byloje

11. Ginčas pagrindinėje byloje susijęs su *College* suteiktomis maitinimo ir pramogų paslaugomis (t. y. paslaugomis, kurias *College* teikia visuomenės nariams, valgantiems restorane arba lankantiems spektaklius).

12. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *College* vykdo ūkinę veiklą teikdama švietimo paslaugas savo studentams, be kita ko, siūlydama restoranų ir viešbučių paslaugų bei scenos meno programas.
13. Kad viešojo maitinimo ir svetingumo studijų programos studentai galėtų įgyti praktinių įgūdžių, *College* eksploatuoja mokomąjį restoraną. Visas viešojo maitinimo paslaugas restorane teikia *College* studentai, prižiūrimi dėstytojų. Nesusiję tretieji asmenys (visuomenės nariai) lankosi restorane ir moka už maistą apie 80 % maisto vertės.
14. Taip pat, siekdama suteikti scenos meno studijų programos studentams galimybę įgyti praktinės patirties, *College*, dalyvaujant studentams, rengia mokamus koncertus ir pasirodymus visuomenei.
15. Mokomasis restoranas turi tenkinti restoranų ir viešbučių paslaugų studijų programos studentų mokymosi poreikius. Tokiems studentams restoranas yra tarsi paskaitų auditorija.
16. Mokomasis restoranas iš esmės nėra atviras visuomenei. *College* turi vietos grupių ir asmenų, kurie gali pageidauti lankytis restorane, duomenų bazę. Tie asmenys informuojami apie *College* renginius naujienlaiškiu, kurį rengia viešbučių paslaugų katedra.
17. Kad mokomasis restoranas būtų kuo naudingesnis studentams, *College* reikalauja, kad jis būtų pilnas (po 30–40 asmenų) du kartus per dieną ir kad tas dvi lankytojų grupes aptarnautų dvi skirtingos studentų grupės. Jeigu tiek lankytojų nesusirenka, pietūs restorane atšaukiami.
18. Scenos meno studijų programos studentams rengiami koncertai ir spektakliai atlieka panašią funkciją kaip mokomasis restoranas.
19. Pasirodymų auditorija taip pat ribota, t. y. ją paprastai sudaro studentų draugai ir šeimos nariai arba *College* duomenų bazėje įregistruoti asmenys.
20. Mokomojo restorano ar spektaklio lankytojai žino, kad už maistą ar pasirodymą jie moka mažesnę kainą, nes juos aptarnaus studentai.
21. Praktinis mokymas yra studijų programos dalis, apie kurią studentai žinojo, kai registravosi į atitinkamą programą. Jeigu praktinio mokymo, įskaitant maisto pateikimą ir pasirodymą koncertuose, nebūtų siūloma, studijų programa nebūtų tokia naudinga studentams. Mokydamiesi studentai teikia paslaugas ir tai, pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, yra svarbi sudėtinė jų išsilavinimo dalis.
22. Šalys neginčija, kad papildomų pajamų gavimas *College* vykdant sandorius ir tiesiogiai konkuruojant su komercinėmis įmonėmis nebuvo pagrindinis restoranų ir pramogų paslaugų teikimo tikslas.
23. 2012 m. lapkričio 5 d. Sprendimu *First-tier Tribunal* (Pirmosios instancijos teismas) konstatavo, kad *College* visuomenės atstovams teikiamos restoranų ir pramogų paslaugos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinamos PVM, nes teikiamos paslaugos glaudžiai susijusios su švietimu.
24. *Commissioners* (Jos Didenybės mokesčių ir maitinimo komisarijų tarnyba) pateikęs apeliacinį skundą, *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštojo teismo Mokesčių ir kanclerio kolegija) 2014 m. sausio 30 d. sprendimu paliko galioti *First-tier Tribunal* sprendimą. Gavęs *Commissioners* apeliacinį skundą *Court of Appeal of England and Wales (Civil Division)* (Anglijos ir Velso apeliacinis teismas (Civilinių bylų skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

#### IV – Procesas Teisingumo Teisme

25. Bylą nagrinėjantis Jungtinės Karalystės *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* 2015 m. gruodžio 24 d. pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

- „1. Ar švietimo įstaigos visuomenės atstovams, kurie nėra pagrindinės švietimo paslaugos gavėjai, už mokestį teikiamos restoranų ir pramogų paslaugos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą yra „glaudžiai susijusios“ su švietimo paslaugos teikimu, kai studentai, kurie yra pagrindinės švietimo paslaugos gavėjai, studijuodami padeda teikti tas paslaugas ir šis paslaugų teikimas yra reikšminga jų išsilavinimo sudėtinė dalis?
2. Ar nustatant, ar restoranų ir pramogų paslaugų teikimas neapmokestinamas pagal 132 straipsnio 1 dalies i punktą, nes paslaugos „glaudžiai susijusios“ su švietimo paslaugos teikimu, svarbu:
  - a) kad studentai gauna naudos iš dalyvavimo teikiant nagrinėjamas paslaugas, o ne iš teikiamų paslaugų turinio;
  - b) kad studentai tiesiogiai arba netiesiogiai tų paslaugų negauna arba nenaudoja, o jas gauna ir naudoja visuomenės atstovai, kurie už jas moka ir kurie nėra teikiamos pagrindinės švietimo paslaugos gavėjai;
  - c) kad, tipinių nagrinėjamų paslaugų gavėjų (t. y. už jas mokančių visuomenės atstovų) požiūriu, šios paslaugos yra ne priemonė geriau pasinaudoti kita paslauga, o savaime tikslas;
  - d) kad nagrinėjamos paslaugos, studentų požiūriu, pačios nėra tikslas ir kad dalyvavimas jas teikiant yra priemonė geriau pasinaudoti pagrindine teikiama švietimo paslauga, ir
  - e) kiek reikėtų atsižvelgti į mokesčių neutralumo principą?“

26. Šiais klausimais *College*, Jungtinė Karalystė ir Komisija pateikė rašytines pastabas. 2016 m. lapkričio 10 d. surengtame posėdyje dalyvavo *College*, Jungtinė Karalystė ir Komisija.

#### V – Teisinis vertinimas

##### A – Dėl pirmojo klausimo

27. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, kaip aiškinti paslaugų sąvokos požymį „glaudžiai susijusios“ pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą. Visų pirma klausiama, ar tokiomis taip pat laikytinos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte nurodytos įstaigos tretiesiems asmenims teikiamos paslaugos. Šis klausimas teismui kilo pirmiausia dėl to, kad minėti tretieji asmenys gauna paslaugas, kurias stažuotojai teikia mokydami per pamokas.

28. Teisingumo Teismas jau dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto buvo pažymėjęs, kad PVM direktyvoje (dabar – 132 straipsnio 1 dalies i punktas) su švietimu „glaudžiai susijusios“ paslaugos konkrečiai neapibrėžtos<sup>6</sup>. Vis dėlto iš šios nuostatos formuluotės išplaukia, kad ji neapima su „vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugomis“ nesusijusių paslaugų teikimo ir prekių tiekimo.

<sup>6</sup> — 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 46 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 27 punktas).

## 1. Pagrindinis, nepagrindinis ir glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas

29. Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad paslaugų teikimas ir prekių tiekimas gali būti laikomas „glaudžiai susijusių“ tik jeigu jis taip pat gali būti traktuojamas kaip pagrindinio paslaugų teikimo ir prekių tiekimo papildomas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas<sup>7</sup>. Atskiras paslaugų teikimas ir prekių tiekimas laikomas šalutiniu, palyginti su pagrindiniu paslaugų teikimu ir prekių tiekimu, jei klientui jis yra ne tikslas savaime, bet priemonė kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindiniu paslaugų teikimu ir prekių tiekimu<sup>8</sup>. Tai taip pat leidžia daryti išvadą, kad pagrindinio paslaugų teikimo ir prekių tiekimo gavėjas kartu turi būti ir papildomo paslaugų teikimo ir prekių tiekimo gavėjas, priešingu atveju būtų vykdomas savarankiškas (pagrindinis) paslaugų teikimas ar prekių tiekimas.

30. Tačiau toks aiškinimas nėra vienintelis įmanomas. Nei PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, nei 134 straipsnio formuluotė neleidžia teigti, kad glaudžiai susijusių paslaugų teikimas ir prekių tiekimas turėtų būti papildomas būtent šiuo požiūriu. Pagal apibrėžtį nesavarankiškam papildomam paslaugų teikimui ir prekių tiekimui (šiuo atveju „švietimo paslaugų“ vertinimas pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu) taikoma tokia pati tvarka kaip ir pagrindiniam paslaugų teikimui ir prekių tiekimui, taigi jis pats savaime yra neapmokestinamas. Kelios atskiros nuostatos, leidžiančios neapmokestininti su neapmokestinamu paslaugų teikimu ir prekių tiekimu glaudžiai susijusių paslaugų teikimo ir prekių tiekimo, prasmingos tik tuo atveju, jei direktyvos leidėjas manė, kad jis pagal bendruosius principus apmokestinamas, nors vis dėlto turėtų būti neapmokestinamas.

31. Be to, net ir Teisingumo Teismas byloje *HorizonCollege*<sup>9</sup> neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą plačiai taikė vienos švietimo įstaigos kitai švietimo įstaigai (o ne tiesiogiai studentams) teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms. Byloje *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*<sup>10</sup> neapmokestinimas, tiesa, pagal šiek tiek kitaip formuluojamą PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, iš esmės taip pat plačiai taikytas tretiesiems asmenims teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms (t. y. ne sportuojantiems asmenims).

32. Todėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas paremtas prielaida, kad „glaudžiai susijusių“ paslaugų teikimas ir prekių tiekimas yra ne tik nesavarankiškas papildomas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, bet ir savarankiškas (pagrindinis) paslaugų teikimas ir prekių tiekimas. Tačiau kadangi jis taip glaudžiai susijęs su neapmokestinamu (pagrindiniu) paslaugų teikimu ir prekių tiekimu, tai (išimties tvarka) taip pat taikoma šiam paslaugų teikimui ir prekių tiekimui galiojanti neapmokestinimo nuostata. Tai taip pat paaiškina, kodėl PVM direktyvos 134 straipsnyje tik tokiais atvejais aiškiai numatytas papildomas reikalavimas, kad pats savaime savarankiškas pagrindinis paslaugų teikimas ir prekių tiekimas turi būti būtinas neapmokestinamam (pagrindiniam) paslaugų teikimui ir prekių tiekimui.

33. Būtent taip suprantant „glaudžiai susijusių“ paslaugų teikimą ir prekių tiekimą labiau pagrįsta paslaugų teikimą ir prekių tiekimą nesusijusiems tretiesiems asmenims priskirti prie neapmokestinimo nuostatos taikymo srities, nei laikant tokiu nesavarankišką papildomų paslaugų teikimą ir prekių tiekimą. Vis dėlto toks dar „glaudžiai susijusių“ paslaugų teikimas ir prekių tiekimas ir toliau atskiriamas atitinkamai nuo paslaugų ir prekių, kurios nėra „glaudžiai susijusios“, teikimo ir tiekimo. Šiuo tikslu svarbu atsižvelgti į neapmokestinimo prasmę ir tikslą.

7 — 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 28 punktą), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 34 ir paskesni punktai), 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 17 ir paskesni punktai), 2001 m. sausio 11 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-76/99, EU:C:2001:12, 27 ir paskesni punktai).

8 — 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, EU:C:1998:496, 24 ir paskesni punktai), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 34 punktą), 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Ygeia* (C-394/04 ir C-395/04, EU:C:2005:734, 19 punktą).

9 — 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571).

2. Glaudžiai su „švietimo paslaugomis“ susijusių sandorių neapmokestinimo prasmė ir tikslas

34. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytu neapmokestinimu siekiama išvengti per didelės švietimo paslaugų kainos mokiniams, studentams ir stažuotojams dėl paslaugų apmokestinimo PVM<sup>11</sup>. Kaip Komisija ir Jungtinė Karalystė pabrėžė per posėdį, neapmokestinimas galėtų būti susijęs su tuo, kad atskirų individų mokymas yra ne tik naudingas jiems patiems, bet ir tarnauja visuomenės interesams (žr. PVM direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyrių).

35. PVM direktyvos 132 straipsnio nuostatos, kuriose numatomas neapmokestinimas, neleidžia pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Todėl paslaugos gavėjas neapmokestinamas tik iš dalies. Neapmokestinimo apimtis priklauso nuo paslaugos teikėjui taikomo (neatskaitomo) pridėtinės vertės mokesčio. Jei šiuo atveju *College* paslaugos būtų apmokestinamos, *College* turėtų teisę atskaityti pirkimo mokestį už įsigytas prekes, todėl kainos tretiesiems asmenims didintinos „tik“ skirtumu tarp mokėtino mokesčio ir atskaitomo pirkimo mokesčio, kad *College* pasiektų tokį pat ekonominį rezultatą<sup>12</sup>.

36. Tai rodo, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytu neapmokestinimu siekiama sukurti palankias sąlygas ne atitinkamiems mokesčių mokėtojams (šiuo atveju – švietimo įstaigoms). Ekonominis neapmokestinimo poveikis pasireiškia tik palankiomis sąlygomis paslaugų gavėjui, kuriam tenka mokėti mažesnę pridėtinės vertės mokestį.

37. Tai atitinka pridėtinės vertės mokesčio, kaip vartojimo mokesčio, kurį sumoka galutinis vartotojas ir kuris gali tekti tik jam, esmę<sup>13</sup>. Šiomis aplinkybėmis sudėtinga pagrįsti tik mokymo procese „sukuriamų“ paslaugų, kuriomis tiesiogiai pasinaudoja tretieji asmenys, neapmokestinimą.

38. Be to, aiškinant PVM direktyvos nuostatas dėl neapmokestinimo taip pat reikia atsižvelgti į mokesčio neutralumo principą. Pagal šį principą, be kita ko, draudžiama, kad ūkio subjektai, vykdanys tokius pačius sandorius, būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje<sup>14</sup>. Žvelgiant iš galutinio vartotojo (šiuo atveju – trečiųjų asmenų) perspektyvos, apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu nepriklauso nuo to, ar maistas vartojamas įprastame restorane, ar mokomajame restorane. Abiem atvejais vartotojas aptarnaujamas ir jam patiekiamas maistas, abiem atvejais už šį vartojimą jis moka pinigus. Kaip per teismo posėdį nurodė Jungtinė Karalystė, atlygio už paslaugą dydis sumažinamas (šiuo atveju taikant tik 80 % maitinimo kainos) atsižvelgiant į tai, kad mokomajame restorane gali pasitaikyti daugiau klaidų. Restorano teikiamos paslaugos kokybė neleidžia abejoti paslaugos teikimo faktu.

39. Kalbant apie neutralumo principą, reikia pasakyti, kad vartotojas negali būti atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio vien todėl, kad tokiu būdu taip pat vykdomas neapmokestinamas kitų asmenų mokymas. Tai taikoma ir tuo atveju, jei mokomasis teatras ar mokomasis restoranas iš tikrųjų prieinami tik ribotai visuomenės grupei. Jei vykdoma ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal teisės aktus, kuriais reglamentuojamas pridėtinės vertės mokestis, klientų skaičiaus ribojimas kliento apmokestinimui nereikšmingas – tokios pačios nuomonės laikosi ir Komisija, ir Jungtinė Karalystė. Restorano šeimininko teikiamas maitinimas vadinamuosiuose *Membersclubs* yra ekonominė veikla,

11 — Žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas), 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimą *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 26 punktas), žr. pagal analogiją dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto 2001 m. sausio 11 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-76/99, EU:C:2001:12, 23 punktas).

12 — Priešingai, nei mano Komisija, teikiant maitinimo paslaugas už išlaidų nedengiantį atlygį perteklinis pirkimo mokestis savaime nesusidaro, nes maisto produktų pirkimui daugiausia turėtų būti taikomas lengvatinis mokesčių tarifas, tai paaiškina *College* neapmokestinimo siekį.

13 — 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas), 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

14 — 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas), 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571 30 punktas), 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 punktas).

kuriai taikomas neutralumo principas. Tas pats taikytina restoranui, į kurį įleidžiami tik tie klientai, kurių pirma vardo raidė yra „A“. Vis dėlto toks restoranas konkuruoja su bet kuriuo kitu restoranu, kuriam pirma vardo raidė nesvarbi. Tas pats pasakytina tuo atveju, kai, kaip šioje byloje, visi norintieji pasisvečiuoti privalo užsiregistruoti iš anksto.

*B – Dėl antrojo klausimo a–d punktų*

40. Į a–d punktus padalytu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti kriterijus, pagal kuriuos būtų galima atskirti glaudžiai susijusį paslaugų teikimą ir prekių tiekimą nuo paslaugų teikimo ir prekių tiekimo, kuris yra glaudžiai nesusijęs.

41. Išskiriant šiuos kriterijus reikia nepamiršti, kad, Teisingumo Teismo nuomone, neapmokestinimas turi būti aiškinamas siaurai, o remiantis naujausia teismo praktika – visų pirma atsižvelgiant į nuostatos prasmę ir tikslą<sup>15</sup>. Teisingumo Teismas aiškiai nurodė: „Šios sąvokos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčio neutralumo reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos šiame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio.“<sup>16</sup>

42. Teikiant paslaugas tretiesiems asmenims, nepakanka vien optimizuoti mokymo tikslą. Pagal PVM direktyvos 134 straipsnį paslaugos turi būti būtinos neapmokestinamiems sandoriams vykdyti. Teisingumo Teismas šiuo klausimu Sprendime *Komisija / Vokietija* nutarė, kad projektų už atlygį vykdymas nesusijusių trečiųjų asmenų naudai nėra atleidžiamas nuo mokesčių, jei šie projektai, nors ir gali būti laikomi itin naudingais mokslui aukštojoje mokykloje, vis dėlto nėra būtini siekiant užsibrėžto tikslo<sup>17</sup>.

43. Lemiamas veiksnys yra tas, ar šių paslaugų apmokestinimas pabrangina neapmokestinamos paslaugos teikimą. Tokios dviejų įmonių sąveikos, turinčios tiesioginės naudos galutiniam vartotojui, kuri reikia atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo, pavyzdys yra pateiktas Sprendime *Horizon College*<sup>18</sup>. Šis sprendimas buvo susijęs su dviejų švietimo įstaigų bendradarbiavimu paslaugų teikimo atveju pradiniam etape. Teisingumo Teismas, siekdamas išvengti pridėtinės vertės mokesčio naštos studentams, kuriems taikoma lengvata, galinčios tekti vien todėl, kad švietimo paslauga jiems buvo suteikta ne tiesiogiai, o netiesiogiai per kitą švietimo įstaigą, įvertino dviejų švietimo įstaigų tarpusavio paslaugas kaip neapmokestinamas. Šiuo atveju aplinkybės kitokios. Baigiamajame nagrinėjamos bylos etape tuo pačiu metu už atlygį teikiamos švietimo paslaugos studentams ir restorano arba teatro paslaugos tretiesiems asmenims.

15 — 2013 m. kovo 21 d. Sprendimas *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 30 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas), 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas); 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimas *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 25 punktas).

16 — 2013 m. kovo 21 d. Sprendimas *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, 30 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas), 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas); 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimas *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 25 punktas).

17 — 2002 m. birželio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 48 punktas).

18 — 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343).

44. Tam, kad paslaugas būtų galima laikyti „glaudžiai susijusiomis“, nepakanka, kad paslaugos atsirastų ir būtų teikiamos tretiesiems asmenims „tik“ retkarčiais kaip tam tikras neapmokestinamos paslaugos produktas. Šiuo atveju produktų apmokestinimas nepadidintų paslaugos gavėjo, kuriam taikoma lengvata, kaštų (tai yra nepabrangintų studentų galimybės naudotis švietimo paslaugomis)<sup>19</sup>. Priešingai, dėl paslaugos apmokestinimo nagrinėjamu atveju pabrangtų „tik“ restorano ir teatro paslaugos restorano ir teatro lankytojams<sup>20</sup>. Todėl šios paslaugos nėra glaudžiai susijusios su neapmokestinama švietimo paslauga.

45. Galiausiai tokia išvada atitinka pridėtinės vertės mokesčio, kaip vartojimo mokesčio, pobūdį. Tais atvejais, kai, priklausomai nuo vartojimui naudoto turto, dėl pridėtinės vertės mokesčio padidėja vartotojo išlaidos, visų pirma reikia užduoti klausimą, kam jis naudojo savo turtą. Vis dėlto šiuo atveju tretieji asmenys pirmiausia ir tiesiogiai (t. y. egzistuoja tiesioginė sąsaja) moka už maistą restorane (arba teatro spektaklį), o ne už tai, kad būtų mokomi mokiniai ar studentai.

## VI – Išvada

46. Todėl siūlau atsakyti į Jungtinės Karalystės *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* prejudicinius klausimus taip:

1. Glaudžiai susiję sandoriai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį, – tai savarankiškas paslaugų teikimas ir prekių tiekimas, kurį apmokestinus pabrangtų galimybė naudotis pagal savo pobūdį neapmokestinamu paslaugų teikimu ir prekių tiekimu. Prie paslaugų nepriskiriamos restorano ir pramogų paslaugos, kurias kuri nors švietimo įstaiga už atlygį teikia visuomenės nariams – ne neapmokestinamos švietimo paslaugos gavėjams.
2. Siekiant atskirti paslaugas svarbu (o tuo atveju, jei atleidžiama nuo mokesčių, – žalinga) tai, kad asmenys, kuriems taikoma lengvata, dalyvauja aprūpinant kitus vartotojus. Taip pat svarbu, kad tretieji asmenys atlygina už savo pačių vartojimą, t. y. moka ne už studentų mokymą. Galiausiai taip pat svarbu, kad tretiesiems asmenims teikiamomis paslaugomis – tiek trečiųjų asmenų, tiek studentų požiūriu – siekiama savarankiško tikslo (aprūpinti trečiuosius asmenis), papildančio ir toliau neapmokestinamą tikslą mokytį.

19 — Taip galėtų būti, pavyzdžiui, tuo atveju, jei švietimo įstaiga parduotų mokiniams savo pačios parengtą mokymo medžiagą.

20 — Šiuo klausimu aiškos paralelės su 2002 m. birželio 20 d. Sprendimu *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388).