

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2013. gada 28. novembr? (*)

PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 132.–134. un 168. pants – Atbr?vojumi no nodok?a – Izgl?t?bas pakalpojumi, kurus ar pe??as g?šanas m?r?i sniedz priv?tas organiz?cijas – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu

Lieta C?319/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 27. apr?l? un kas Ties?re?istr?ts 2012. gada 2. j?lij?, tiesved?b?

Minister Finansów

pret

MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 15. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Minister Finansów* v?rd? – J. Kaute un T. Tratkiewicz, p?rst?vji,
- *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa* v?rd? – T. Michalik, padomnieks,
- Polijas vald?bas v?rd? – A. Krai?ska un A. Kramarczyk, k? ar? B. Majczyna un M. Szpunar, p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – I. Pouli un M. Tassopoulou, p?rst?ves,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inez Fernandes un R. Laires, p?rst?vji,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – L. Christie, p?rst?vis, kam pal?dz P. Mantle, barrister,
- Eiropas Komisijas v?rd? – K. Herrmann un L. Lozano Palacios, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2013. gada 20. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, 133. panta 1. punkta a)–d) apakšpunktu, 134. pantu un 168. panta a) punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Minister Finansów* (finanšu ministrs, turpmāk tekstā – “ministrs”) un *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa* (turpmāk tekstā – “MDDP”) par privātu organizāciju komerciālos nolikums sniegtu izglītības pakalpojumu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i), l), m) un q) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

[..]

i) bērnū vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pērkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi;

[..]

l) pakalpojumu sniegšanu vai ar to cieši saistītu preču piegādi, ko bezpeļņas organizācijas politiskiem, arodbiedrību, reliģiskiem, patriotiskiem, filozofiskiem, filantropiskiem vai pilsoniskiem mērķiem sniedz saviem biedriem to kopējo interešu labad apmaiņā pret biedru naudas nomaksu, kura noteikta saskaņā ar šo organizāciju statūtiem, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropojumus;

m) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;

[..]

q) radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura.”

4 PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas a)–d) apakšpunktā ir noteikts:

“Piešķirot struktūrm, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus, dalībvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šāds nosacījumus:

a) attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvēt censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;

b) šīs struktūras ir jāpārvalda un jāvada – būtībā brīvprātīgi – personām, kurām pašām vai caur starpniekiem nav tieša[s] vai netieša[s] daļa[s] attiecīgo darbību iznākumā;

c) šīm struktūrām jānosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN;

d) atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji.”

5 Šīs direktīvas 134. pantā ir paredzēts:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

a) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem;

b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas pamatmērķis ir gūt struktūrai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem uzliek PVN.”

6 Minētās direktīvas 168. panta a) punkts ir formulēts šādi:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

Polijas tiesības

7 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i usług* (Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija), ar tajā izdarītajiem grozījumiem (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts:

“No nodokļa atbrīvo:

1) likuma 4. pielikumā uzskaitītos pakalpojumus;

[..].”

8 PVN likuma 4. pielikuma 7. pozīcijā ir minēti “izglītības pakalpojumi”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 MDDP, kas ir saskaņā ar Polijas tiesību sistēmas dibinātā sabiedrība, organizācija profesionālus kursus un konferences dažādās izglītības un apmācības jomās, kā, piemēram, nodokļu, grāmatvedības, finanšu, personāla vadības un algu, finanšu kontroles, stratēģiskā menedžmenta, kā arī profesionālo un personisko iemaņu attīstības jomās.

10 Minētās darbības MDDP organizācija savas parastās darbības gāšanas mērķiem īsteno uzņēmējdarbības ietvaros.

11 *MDDP* nav reģistrēta privāto skolu un mācību iestāžu reģistrācija saskaņā ar 1991. gada 7. septembra Likumu par izglītības sistēmu (*Ustawa o systemie oświaty*).

12 *MDDP* lūdz ministram sniegt atzinumu attiecībā uz tās tiesībām atskaitīt PVN, kas iepriekš bija samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus šā sabiedrība bija iegādājies savu izglītības pakalpojumu sniegšanai. Minētā sabiedrība apgalvoja, ka tās sniegtie izglītības pakalpojumi nav atbrīvotājumi no PVN, bet ir apliekami ar šo nodokli.

13 Šajā ziņā *MDDP* apgalvoja, ka PVN likuma 43. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 4. pielikuma 7. pozīcijas noteikumi nav saderīgi ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, kā arī 133. un 134. pantu.

14 Ministrs savukārt uzskatīja, ka ar PVN likuma 43. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un 4. pielikuma 7. pozīcijas apvienotajiem noteikumiem PVN direktīvas noteikumi ir tikuši pareizi transponēti.

15 Lūdz arī to *MDDP* 2011. gada 3. janvārī vērsts *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Apgabala administratīvā tiesa Varšavā) ar prasību atcelt iepriekš minēto atzinumu, norādot uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta, lasot to kopā ar šīs direktīvas 133. un 134. pantu, pārkāpumu.

16 Ar 2011. gada 17. oktobra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* atcēla apstrīdēto atzinumu, pamatojoties uz to, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts neapņēma organizācijām, kuras nesniedz izglītības pakalpojumus vispārīgās intereses, saņemta PVN atbrīvojumu.

17 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, atsaucoties uz 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (Krājums, I-493. lpp.), atzina, ka PVN direktīvai neatbilstoša atbrīvojuma no nodokļa gadījumā nodokļu maksātājam ir tiesības tieši atsaukties uz šīs direktīvas 168. pantu un atskaitīt PVN, kas tika iekasāts kā priekšnodoklis par iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kuri tika izmantoti izglītības pakalpojumu sniegšanai, pat ja šiem pārdotajiem minētajiem pakalpojumiem ir piemērojams PVN atbrīvojums, ciktāl šis atbrīvojums neatbilst PVN direktīvai. Tomēr tā uzsvēra paradoksālo raksturu, kas piemērots no iepriekš minētā izrietošajai situācijai, kurā nodokļu maksātājam, kurš veic no PVN atbrīvotus darījumus, būtu tiesības arī uz nodokļa atskaitēšanu atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam.

18 Ministrs iesniedza kasācijas sūdzību par 2011. gada 17. oktobra spriedumu *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa).

19 Izskatot ministra kasācijas sūdzību, iesniedzējtiesai radās šaubas par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta interpretāciju. Tā vēlas noskaidrot, vai *MDDP* var piemērot atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz sniegto izglītības pakalpojumu, vienlaicīgi izmantojot arī tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto nodokli.

20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, 133. un 134. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie Polijas [PVN likuma] 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktā kopā ar šo likuma 4. pielikuma 7. pozīciju redakciju, kas bija spēkā 2010. gadā, paredzējāt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa lietošanai iekšējai privātai organizāciju komerciālo nolikuma sniegtus izglītības pakalpojumus?”

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai nodokļa maksātājam, ievērojot atbrīvojuma nesaderību ar PVN direktīvas noteikumiem, ir tiesības saskaņā ar šīs direktīvas 168. pantu izmantot gan atbrīvojumu no nodokļa, gan tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Ar pirmo jautājumu iesniedzētāja būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta, kā arī 133. un 134. panta apvienotie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie lietošanai atbrīvo no PVN privāto organizāciju komerciālo nolikuma sniegtus izglītības pakalpojumus.

22 Polijas, Grieķijas, Portugāles, kā arī Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka minētie noteikumi šādu iespēju neliedz.

23 Savukārt MDDP un Eiropas Komisija uzskata, ka PVN direktīva neaizliedz vispārīgi atbrīvojot no nodokļa visus izglītības pakalpojumus, ko komerciālo nolikuma ir sniegušas privātas organizācijas, jo šāds atbrīvojums var tikt piemērots tikai, ja organizācija mērķus.

24 Vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, kā arī 133. un 134. pants atbilst Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (OV L 145, 1. lpp.), 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktam un 2. punkta a) un b) apakšpunktam.

25 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka formulējums, kas ir izmantots, lai aprakstītu PVN direktīvas 132. panta ietvertos atbrīvojumus no nodokļa, ir interpretējams šauri. Tomēr šā formulējuma interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu no nodokļa mērķiem un tajā ir jāievēro kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļa neitralitātes principa prasības. Tādējādi šis šaurais interpretācijas princips nenozīmē, ka jādzieni, kas izmantoti minētajā 132. panta paredzēto atbrīvojumu definīšanai, jāinterpretē tā, ka tiem tiktu atņemta nozīme (skat. it īpaši 2012. gada 15. novembra spriedumu lietā C-174/11 *Zimmermann*, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Attiecībā uz mērķi, ko ir iecerēts sasniegt ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā minēto atbrīvojumu no nodokļa, no šo noteikuma izriet, ka, nodrošinot labvēlīgāku pieeju PVN jomā attiecībā uz izglītības pakalpojumu sniegšanu, minētā atbrīvojuma mērķis ir padarīt šos pakalpojumus pieejamākus, izvairoties no papildu izmaksām, ko radītu šo pakalpojumu pielikšana ar PVN (šajā ziņā skat. 2002. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-287/00 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-5811. lpp., 47. punkts).

27 Ievērojot šo mērķi, ir jāatgādina, ka darbības komerciālais raksturs PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta kontekstā neizslēdz to, ka šādi darbības ir arī vispārīgo interešu raksturs (skat. 2003. gada 3. aprīļa spriedumu lietā C-144/00 *Hoffmann, Recueil*, I-2921. lpp., 38. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 31. punkts).

28 Tāpat PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā minētais jādziens "organizācija" principā ir pietiekami plašs, lai tajā iekļautu privātas apvienības, kuru mērķis ir peļņas gūšana (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 35. punkts).

29 Šajā ziņā ir arī jākonstatē – ja Eiropas Savienības likumdevējs ir paredzējis pieširt PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus noteiktām apvienībām, kuru mērķis nav peļņas gūšana vai kuras nav komerciāla rakstura, tas to skaidri ir norādījis, kā tas izriet no šā noteikuma l), m) un q) apakšpunkta (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 37. punkts).

30 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas a) apakšpunkts, kas ietver fakultatīvu nosacījumu, kuru dalībvalstis arī var piemērot atsevišķu šīs direktīvas 132. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa piešķiršanai, pieaug, bet neuzliek pienākumu dalībvalstīm paredzētos atbrīvojumus no nodokļa, tostarp minētā 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, attiecināt uz organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti un kuru mērķis nav pastāvīgi gūt peļņu (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Hoffmann*, 38. punkts; lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 38. punkts, kā arī 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 43. punkts).

31 Šādos apstākļos, baidoties zaudēt PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas a) apakšpunkta jēgu, noteikti ir jāpiekrīt tam, ka, lai gan Savienības likumdevējs, kā tas ir šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā, skaidri nav pakļējis attiecīgo atbrīvojumu saņemšanu peļņas gūšanas mērķa neesamībai, šāda peļņas gūšana neizslēdz iespēju izmantot minētos atbrīvojumus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 40. punkts).

32 Turklāt pretēji Komisijas norādītajam PVN direktīvas 134. pantā nekādā ziņā nav izslēgta iespēja attiecināt šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu uz privāto organizāciju, kuras sniedz izglītības pakalpojumus komerciālos nolūkos. Būtībā, kā secinājumu 31. punktā ir norādījis ģenerālvokāls, PVN direktīvas 134. pants ir piemērojams tikai tiem darījumiem, kuri ir cieši saistīti ar no nodokļa atbrīvotajiem izglītības pakalpojumiem atbilstoši minētaj 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam, un tādējādi ne uz tiem darījumiem, kuri ir šo pakalpojumu pamatā (šajā ziņā skat. 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 26. punkts, kā arī 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 22. un 25. punkts).

33 No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, kā arī 133. un 134. pants neliedz atbrīvot no PVN privātu organizāciju komerciālos nolūkos sniegtus izglītības pakalpojumus.

34 Tomēr PVN likuma 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktā, lasot to kopā ar šā likuma 4. pielikuma 7. pozīciju, tādējādi esošajā redakcijā, ir paredzēts vispārīgā visu izglītības pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa, neatkarīgi no mērķa, ko ir iecerējušas īstenot šos pakalpojumus sniedzošās organizācijas.

35 Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu tajā minētie izglītības pakalpojumi tomēr ir atbrīvoti no nodokļa tikai tad, ja tos sniedz publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi. No tā izriet, ka citām organizācijām, t.i., privātajām organizācijām, ir jāatbilst nosacījumam par to, ka tām ir jāstenošanu, kuri ir līdzīgi minēto publisko tiesību subjektu stenotajiem mērķiem. Tādējādi no 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta skaidri izriet, ka atbilstoši tam dalībvalstīm nav atļauts piešķirt izglītības pakalpojumu atbrīvotību no nodokļa visām privātajām organizācijām, kuras sniedz šādu pakalpojumu, tostarp arī tām, kuru mērķi nav līdzīgi minēto publisko tiesību subjekti stenotajiem mērķiem.

36 Līdz ar to tās atbrīvotības no nodokļa k? pamatliet?, kurš ir vispārīgi piemērojams visiem izglītības pakalpojumiem, neatkarīgi no mērķa, ko ir iecerējušas stenot šos pakalpojumus sniedzošās privātās organizācijas, nav saderīgs ar iepriekš minēto 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, k?du to ir izstrādājis Savienības likumdevējs.

37 Tā kā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā nav precizēti nosacījumi vai noteikumi, saskaņā ar kuriem var tikt atzēti šādi līdzīgi mērķi, katrā dalībvalstij savās tiesībās ir jāparedz noteikumi, atbilstoši kuriem šādu atzinumu par šāda veida organizācijām varētu paust. Dalībvalstīm šajā ziņā pastāv rīcības brīvība (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 49. un 51. punkts, kā arī liet? *Zimmermann*, 26. punkts).

38 Turklāt valsts tiesību piekrīt izvērtēt to, vai dalībvalstis, paredzot šādu nosacījumu, ir ievērojušas to rīcības brīvības robežas, atbilstoši Savienības tiesību principiem, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principam, kas PVN jomā atbilst nodokļu neitralitātes principam (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 52. punkts, kā arī liet? *L.u.P.*, 48. punkts).

39 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, kā arī 133. un 134. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz atbrīvot no PVN privātu organizāciju komerciālos nolūkos sniegtus izglītības pakalpojumus. Tomēr šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts liedz vispārīgi atbrīvot no nodokļa visus izglītības pakalpojumus, neizvērtējot mērķus, ko ir iecerējušas stenot šos pakalpojumus sniedzošās privātās organizācijas.

Par otro jautājumu

40 Ēmot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, otrs jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka iesniedzējtiesa ar šo jautājumu ir vēlējusies noskaidrot, vai nodokļu maksātājs var atsaukties uz to, ka valsts tiesībās paredzētais atbrīvotības no PVN nav saderīgs ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai iegūtu tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitēšanu, kas ir paredzētas PVN direktīvas 168. pantā, un tai pašā laikā izmantot minēto atbrīvotību attiecībā uz to sniegtajiem izglītības un profesionāls apmācības pakalpojumiem.

41 Vispirms ir jākonstatē, kā ir norādījušas arī Polijas, Portugāles un Apvienotās Karalistes valdības, ka viens no PVN sistēmas pamatprincipiem ir tāds, ka tiesības atskaitēt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no to darījumu cenām, kuri vēlami tiks aplikti ar PVN un kas dod tiesības uz atskaitēšanu.

42 No PVN direktīvas 168. panta ievaddaļas, kurā ir paredzēti tiesību uz atskaitēšanu rašanās nosacījumi un darbības joma, būtībā izriet, ka tikai tie darījumi, kas vēlami ir tikuši aplikti ar nodokli, var radīt tiesības uz to PVN atskaitēšanu, ar kuru tika aplikta to preču un pakalpojumu

ieg?de, kuri tika izmantoti šo dar?jumu veikšanai.

43 L?dz ar to atbilstoši sist?mas, kas ir ieviesta ar PVN direkt?vu, lo?ikai iepriekš samaks?tu nodok?u atskait?šana ir saist?ta ar v?l?k iekas?jamiem nodok?iem.

44 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka, iz?emot gad?jumus, kas skaidri noteikti attiec?gaj?s direkt?v?s, ja viens nodok?u maks?t?js sniedz pakalpojumus otram nodok?u maks?t?jam, kurš tos izmanto t?d?m darb?b?m, par kur?m neuzliek nodokli, tad otram nodok?u maks?t?jam nav ties?bu atskait?t samaks?to priekšnodokli (skat. it ?paši 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?4/94 *BLP Group, Recueil*, l?983. lpp., 28. punkts, un 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?302/93 *Debouche, Recueil*, l?4495. lpp., 16. punkts).

45 No iepriekš min?t? izriet, ka, pat tad, ja valsts ties?b?s paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav sader?gs ar PVN direkt?vu, š?s direkt?vas 168. pants ne?auj nodok?u maks?t?jam sa?emt šo atbr?vojumu no nodok?a, vienlaic?gi izmantojot ties?bas uz atskait?šanu.

46 Ir j?p?rbauda, vai t?ds nodok?u maks?t?js k? *MDDP* var atsaukties uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai pan?ktu, ka vi?a sniegtie izgl?t?bas pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli, un l?dz ar to izmantotu ties?bas uz atskait?šanu.

47 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka visos gad?jumos, kuros k?das direkt?vas noteikumi p?c to satura š?iet esam beznosac?juma un pietiekami prec?zi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja termi?? nav veikti ieviešanas pas?kumi, lai atsp?kotu ikvienu valsts ties?bu normu, kas ir pretrun? PVN direkt?vai, vai ja šie noteikumi paredz ties?bas, uz kur?m indiv?di ir ties?gi atsaukties attiec?b? pret valsti (skat. it ?paši 2007. gada 28. j?nija spriedumu liet? C?363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies*, Kr?jums, l?5517. lpp., 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 L?dz ar to rodas jaut?jums, vai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts p?c sava satura ir beznosac?juma un pietiekami prec?zs attiec?b? uz priv?to organiz?ciju sniegto izgl?t?bas pakalpojumu atbr?vošanu no nodok?a.

49 Pirmais no šiem nosac?jumiem ir izpild?ts. PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts p?c sava satura ir beznosac?juma, cikt?l dal?bvalst?m taj? nav paredz?ta izv?les iesp?ja, bet vis?m dal?bvalst?m ir noteikts pien?kums pieš?irt šaj? noteikum? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

50 Attiec?b? uz otro nosac?jumu no atbildes, ko Tiesa ir sniegusi uz pirmo jaut?jumu, izriet, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts atst?j dal?bvalst?m zin?mu r?c?bas br?v?bu, lai noteiktu t?s priv?t?s organiz?cijas, kuru m?r?i ir l?dz?gi publisko ties?bu subjektu ?stenotajiem m?r?iem un kuras atbilstoši šim pantam l?dz ar to ir atbr?vojamās no PVN.

51 Tom?r Tiesai jau ir bijusi iesp?ja konstat?t, ka tas apst?klis, ka k?d? no PVN direkt?vas noteikumiem, kur? ir noteikts atbr?vojums no nodok?a, dal?bvalst?m ir paredz?ta r?c?bas br?v?ba, lai noteiktu personas, kur?m ir ties?bas izmantot šo atbr?vojumu, neliedz uzskat?t, ka šis noteikums ir pietiekami prec?zs, lai uz to var?tu tieši atsaukties, ja atbilstoši objekt?v?m nor?d?m str?d?gais pakalpojums atbilst krit?rijiem min?t? atbr?vojuma sa?emšanai (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies*, 60. un 61. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

52 T?pat, ja dal?bvalsts ir p?rsniegusi savu r?c?bas br?v?bu, atbr?vojot no nodok?a t?dus pakalpojumus vai nodok?u maks?t?jus, kuriem š?ds atbr?vojums atbilstoši min?tajam PVN direkt?vas noteikumam objekt?vu apsv?rumu d?? nevar?ja tikt pieš?irts, attiec?g? persona var

tieši atsaukties uz šo noteikumu, lai panāktu, ka šis atbrīvojums tai netiek piemērots.

53 No tā izriet, ka tikai tad, ja dalībvalsts ir pārsniegusi savu rēķināto brīvību, atzīstot nodokļu maksātāju par organizāciju, kuras mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu īstenotajiem mērķiem, šim nodokļu maksātājam ir tiesības atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai iebilstu pret valsts tiesību aktu piemērošanu un tādējādi panāktu savu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli.

54 Kā secinājumu 70. un 71. punktā ir norādījusi ģenerālvokāle, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai tādā organizācijā kā *MDDP* sniegto pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu nepārsniedz Polijas likumdevēja rēķināto brīvības piemērošanas jomu. Šai tiesai ir jāizvērtē *MDDP* darbības mērķi un veikšanas kārtība salīdzinājumā ar Polijas publisko tiesību subjektiem, kuri sniedz izglītības pakalpojumus. Šajā ziņā no atbildes, ko Tiesa ir sniegusi uz pirmo jautājumu, izriet, ka ar to vien, ka tādā organizācijā kā *MDDP* ir komerciāli mērķi, nepietiek, lai izslēgtu, ka tās mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu īstenotajiem mērķiem un ka tās sniegtie pakalpojumi tādējādi var tikt atbrīvoti no nodokļa atbilstoši minētajam noteikumam.

55 Ja iesniedzātāja konstatētu, ka mērķi, ko īsteno tādā organizācijā kā *MDDP*, nevar tikt atzīti par līdzīgiem publisko tiesību subjekta īstenotajiem mērķiem, *MDDP* varētu atsaukties uz to, ka atbilstoši valsts tiesību mērķiem tās sniegtie izglītības un profesionālas apmācības pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN pretrunā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam. Šādā gadījumā šie pakalpojumi būtu apliekami ar PVN, un *MDDP* tiklīdz varētu atsaukties uz tiesību mērķu atskaitītu priekšnodokļa samaksu PVN atbilstoši Polijas tiesiskajam regulējumam.

56 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild šādi:

– nodokļu maksātājs atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam vai to transponējošam valsts tiesību noteikumam nevar atsaukties uz tiesību mērķu atskaitītu priekšnodokļa samaksu PVN, ja, ņemot vērā atbrīvojumu no nodokļa, kas valsts tiesību s paredzēts, pārkāpjot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, tā vēlāk sniegtie izglītības pakalpojumi netiek aplikti ar PVN;

– šis nodokļu maksātājs tomēr var atsaukties uz minētā atbrīvojuma nesaderību ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai šis noteikums tam netiktu piemērots, ja, pat ņemot vērā rēķināto brīvību, kas ar šo noteikumu ir piešķirta dalībvalstīm, minēto nodokļu maksātāju objektīvi nevar uzskatīt par organizāciju, kurai ir publisko tiesību izglītības iestādei līdzīgi mērķi minētā noteikuma izpratnē, kas ir jāizvērtē valsts tiesai, un

– šajā pārdēvētajā gadījumā šis nodokļu maksātāja sniegtie izglītības pakalpojumi tiks aplikti ar PVN un tas līdz ar to varēs izmantot tiesības veikt priekšnodokļa samaksu PVN atskaitījumā.

Par tiesāšanas izdevumiem

57 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamatlietā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātāja, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, kā arī 133. un 134. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa privātu organizāciju komerciālos nolūkos sniegtus izglītības pakalpojumus. Tomēr šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts liedz vispārīgi atbrīvot no nodokļa visus**

izglītības pakalpojumus, neizvērtējot mērķus, ko ir iecerējušas īstenot šos pakalpojumus sniedzošās privātās organizācijas;

2) nodokļu maksātājs atbilstoši Direktīvas 2006/112 168. pantam vai to transponējošam valsts tiesību noteikumam nevar atsaukties uz tiesību m atskaitīt priekšnodokļa samaksāto pievienotās vērtības nodokli, ja, ņemot vērā atbrīvojumu no nodokļa, kas valsts tiesību s paredzēts, pārķēpjot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, tādā veidā k sniegtie izglītības pakalpojumi netiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli.

Šis nodokļu maksātājs tomēr var atsaukties uz minētā atbrīvojuma nesaderību ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai šis noteikums tam netiktu piemērots, ja, pat ņemot vērā rēķināmas brīvību, kas ar šo noteikumu ir piešķirta dalībvalstīm, minēto nodokļu maksātāju objektīvi nevar uzskatīt par organizāciju, kurai ir publisko tiesību izglītības iestādei līdzīgi mērķi minētā noteikuma izpratnē, kas ir jāizvērtē valsts tiesai.

Šajā pārdēļ minētajā gadījumā šīs nodokļu maksātāja sniegtie izglītības pakalpojumi tiks aplikti ar pievienotās vērtības nodokli un tas līdz ar to varēs izmantot tiesības veikt priekšnodokļa samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.