

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. november 2013(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 132–134 ja 168 – Maksuvabastused – Eraõiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenused – Mahaarvamisõigus

Kohtuasjas C-319/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 27. aprilli 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. juulil 2012, menetluses

Minister Finansów

versus

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

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jarašićnas,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. mai 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Minister Finansów, esindajad: J. Kaute ja T. Tratkiewicz,
- MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, esindaja: nõunik T. Michalik,
- Poola valitsus, esindajad: A. Kraińska ja A. Kramarczyk ning B. Majczyna ja M. Szpunar,
- Kreeka valitsus, esindajad: I. Pouli ja M. Tassopoulou,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja R. Laires,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Christie, keda abistas *barrister* P. Mantle,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Herrmann ja L. Lozano Palacios,

olles 20. juuni 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 132

lõike 1 punkti i, artikli 133 lõike 1 punktide a–d, artikli 134 ja artikli 168 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Minister Finansówi (rahandusminister, edaspidi „minister”) ja MDDP sp. Z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa (edaspidi „MDDP”) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu mahaarvamise üle muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenuste pealt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktides i, l, m ja q on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

[...]

l) poliitilistel, ametiühingutega seotud, usulistel, patriootlikel, filosoofilistel, heategevuslikel või kodanikega seotud eesmärkidel tegutsevate mittetulundusühingute poolt nende eeskirjade kohaselt kehtestatud liikmemaksu eest teenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne oma liikmetele, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist;

m) otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;

[...]

q) avalik-õiguslike raadio- ja televisiooniorganisatsioonide tegevus, välja arvatud ärilist laadi tegevus.”

4 Käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punktides a–d on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:

a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;

b) neid organisatsioone juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega;

- c) nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud;
- d) asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.”

5 Selle direktiivi artiklis 134 on sätestatud:

„Teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust järgmistel juhtudel:

- a) see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,
- b) selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.”

6 Antud direktiivi artikli 168 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;”

Poola õigus

7 11. märtsi 2004. aasta Ustawa r. o podatku od towarów i usług (käibemaksuseadus; avaldatud *Dziennik Ustaw* nr 54, punkt 535) muudetud redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 43 lõike 1 punktis 1 on sätestatud:

„Maksust on vabastatud:

- 1) seaduse lisas nr 4 loetletud teenused;

[...]”

8 Käibemaksuseaduse lisas nr 4 punktis 7 on nimetatud „haridusteenuseid”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Poola õiguse alusel asutatud äriühing MDDP korraldab erialakoolitusi ja ?konverentse, olles spetsialiseerunud haridusele ja täiendõppele eri valdkondades nagu maksustamine, majandusarvestus, rahandus ja valdkondades, mis on seotud ettevõtte korralduse ja juhtimisega, k.a kutsealase ja üldise pädevuse edasiarendamine.

10 MDDP teeb seda oma tavapärase majandustegevuse raames, mille eesmärk on teenida korrapäraselt kasumit.

11 MDDP ei ole kantud eraõiguslike koolide ja asutuste nimekirja vastavalt 7. septembri 1991. aasta Ustawa o systemie o?wiatyle (seadus haridussüsteemi kohta).

12 MDDP esitas ministrile taotluse tõlgendusotsuse tegemiseks selle kohta, kas tal on õigus arvata maha koolitusteenuste osutamiseks kasutatavate kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaks. Ta väidab, et tema koolitusteenuseid ei pea käibemaksust vabastama, vaid neid peaks käibemaksuga maksustatama.

13 Neil asjaoludel väitis MDDP, et käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punkt 1 koosmõjus sama seaduse lisa nr 4 punktiga 7 on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i ning artiklitega 133 ja 134.

14 Minister leidis seevastu, et käibemaksudirektiivi sätted võeti Poola maksuõigusesse käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktiga 1 ja sama seaduse lisa nr 4 punktiga 7 üle nõuetekohaselt.

15 MDDP esitas 3. jaanuaril 2011 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi piirkondlik halduskohus) kaebuse, milles palus nimetatud tõlgendusotsuse tühistada, väites et rikutud on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i koosmõjus artiklitega 133 ja 134.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie tühistas 17. oktoobri 2011. aasta otsusega tõlgendusotsuse põhjendusel, et kui haridusteenuseid osutavad organisatsioonid, kes ei tee seda üldisest huvist lähtudes, on nende teenuste käibemaksust vabastamine vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie leidis, viidates 18. jaanuari 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493), et juhul kui maksuvabastus ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, on maksukohustuslasel õigus tugineda vahetult direktiivi artiklile 168 ja arvata koolitusteenuste osutamiseks kasutatud kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuulunud käibemaks maha isegi juhul, kui kaubad ja teenused on käibemaksust vabastatud, kuna see maksuvabastus ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Antud kohus rõhutas samas eelkirjeldatud olukorra paradoksaalsust, kuna selles olukorras on maksukohustuslasel, kes teeb käibemaksust vabastatud tehinguid, ühtlasi mahaarvamiseõigus käibemaksudirektiivi artikli 168 alusel.

18 Minister esitas 17. oktoobri 2011. aasta otsuse peale Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse.

19 Ministri esitatud kaebust arutades on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud kahtlused käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i tõlgendamise suhtes. Ta küsib, kas MDDP-le on võimalik kohaldada nii koolitusteenuste maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

20 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punkti i, artiklit 133 ja artiklit 134 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenused on käibemaksust vabastatud, nagu on sätestatud [käibemaksu]seaduse 2010. aastal kehtinud redaktsiooni artikli 43 lõike 1 punktis 1 koosmõjus sama seaduse lisa nr 4 punktiga 7?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas maksuvabastuse vastuolu direktiivi 2006/112 sätetega arvestades on maksukohustuslasel sama direktiivi artikli 168 alusel õigus kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i koos artiklitega 133 ja 134 peab tõlgendama nii, et nendega on vastuolus käibemaksuvabastuse kohaldamine muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenustele.

22 Poola, Kreeka, Portugali ja Ühendkuningriigi valitsus on seisukohal, et see ei ole nende sätetega vastuolus.

23 MDDP ja Euroopa Komisjon on vastupidi seisukohal, et käibemaksudirektiiv sätestab üldise keelu vabastada maksust mis tahes haridusteenused, mida osutavad eraõiguslikud organisatsioonid ärielistel eesmärkidel, kuna seda maksuvabastust saab kohaldada ainult nende organisatsioonide järgitavatest eesmärkidest lähtudes.

24 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i ja artiklitele 133 ja 134 vastavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A osa lõike 1 punkt i ja sama artikli lõike 2 punktid a ja b.

25 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada täht-tähelelt. Siiski peab nende tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ja pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See täht-tähelelise tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt eelkõige 15. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-174/11: Zimmermann, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastuse eesmärgi osas tuleneb osutatud sättest, et selle maksuvabastuse eesmärk, mis tagab osutatud haridusteenustele käibemaksu osas soodustatud kohtlemise, on niisuguste teenuste kättesaadavamaks muutmine, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid vastavate teenuste käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon vs. Saksamaa EKL 2002, lk I-5811, punkt 47).

27 Seda eesmärki arvesse võttes tuleb meenutada, et tegevuse äriine iseloom ei välista käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kontekstis, et tegevuses avaldub üldine huvi (3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00: Hoffmann, EKL 2003, lk I-2921, punkt 38, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 31).

28 Samuti on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i nimetatud sõna „organisatsioon” piisavalt lai, hõlmamaks eraõiguslikke ühinguid, mille eesmärk on tulu saamine (vt eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 35).

29 Lisaks peab mõõnma, et kui liidu seadusandja kavatses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastusi anda vaid teatud isikutele, kelle eesmärk ei ole tulu saamine või kellel puudub äriine iseloom, siis on ta seda sõnaselgelt märkinud, nagu nähtub ka selle sätte punktidest l, m ja q (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 37).

30 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punkt a, mis sätestab valikulise tingimuse, mida liikmesriigid võivad nimetatud direktiivi artikli 132 lõikes 1 mainitud teatud maksuvabastuste andmise suhtes kohaldada, lubab liikmesriikidel anda, kuid ei kohusta neid andma eelkõige artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastust muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele, mille eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida (vt eespool viidatud kohtuotsused Hoffmann, punkt 38, ning Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 38, ja 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P., EKL 2006, lk I-5123, punkt 43).

31 Neil asjaoludel peab ilmtingimata tunnistama – vastasel juhul kaotaks käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punkt a kogu oma sisu –, et kui liidu seadusandja ei ole – nagu käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i – kõnealuste maksuvabastuste andmist seadnud sõnaselgelt sõltuvusse tulundusliku eesmärgi puudumisest, ei saa sellise eesmärgi järgimine välistada nimetatud maksuvabastuste saamist (vt eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 40).

32 Vastupidi komisjoni väidetule ei välista ka käibemaksudirektiivi artikkel 134 täielikult võimalust laiendada selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastust eraõiguslikele organisatsioonidele, kes osutavad haridusteenuseid äriisel eesmärgil. Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 31 täheldanud, on käibemaksudirektiivi artikkel 134 kohaldatav üksnes tehingutele, mis on otseselt seotud artikli 132 lõike 1 punkti i alusel maksust vabastatud haridusteenustega, ja seega mitte teenuste keskmises olevatele tehingutele (vt selle kohta 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punkt 26, ja 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Stichting Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I-1385, punktid 22 ja 25).

33 Eespool öeldu põhjal on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i ja artiklitega 133 ja 134 ei ole vastuolus käibemaksuvabastuse kohaldamine muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide poolt äriisel eesmärgil osutatud haridusteenustele.

34 Samas on vastavalt käibemaksuseaduse 2010. aastal kehtinud redaktsiooni artikli 43 lõike 1 punktile 1 koosmõjus sama seaduse lisa nr 4 punktiga 7 maksust vabastatud üldiselt kõik haridusteenused, sõltumata neid teenuseid osutavate organisatsioonide eesmärgist.

35 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kohaselt on selles nimetatud haridusteenused vabastatud maksust üksnes siis, kui neid osutavad hariduslikel eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid. Sellest tuleneb, et muud organisatsioonid, see tähendab eraõiguslikud organisatsioonid, peavad vastama tingimusele, et nad tegutsevad sarnastel eesmärkidel kui avalik-õiguslikud organisatsioonid. Artikli 132 lõike 1 punkti i sõnastusest nähtub selgelt ka see, et antud artikliga ei ole liikmesriikidel lubatud haridusteenuste osutamisel maksust vabastada kõiki neid teenuseid osutavaid eraõiguslikke organisatsioone, mille alla kuuluvad ka

need organisatsioonid, kes ei tegutse avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnastel eesmärkidel.

36 Niisiis on selline maksuvabastus nagu käesolevas põhikohtuasjas kõne all olev, mida kohaldatakse üldiselt kõigile haridusteenustele, sõltumata neid osutavate eraõiguslike organisatsioonide eesmärkidest, vastuolus antud artikli 132 lõike 1 punktiga i sellisena, nagu liidu seadusandja on selle sätestanud.

37 Kuna käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i ei ole täpsustatud tingimusi ega korda, mille alusel tunnustada organisatsioonide tegutsemist sarnastel eesmärkidel, on põhimõtteliselt iga liikmesriigi siseriikliku õiguse ülesanne kehtestada õigusnormid, mille kohaselt võib organisatsioon sellistena tunnustada. Liikmesriikidel on selles osas kaalutusõigus (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 49 ja 51, ning Zimmermann, punkt 26).

38 Lisaks on liikmesriigi kohtute ülesanne hinnata, kas liikmesriigid on neid tingimusi kehtestades kinni pidanud lubatud kaalutusõiguse piiridest, võttes arvesse liidu õiguse põhimõtteid, eriti võrdse kohtlemise põhimõtet, mis käibemaksu valdkonnas väljendub neutraalse maksustamise põhimõttes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 52, ning L.u.P., punkt 48).

39 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i ning artikleid 133 ja 134 peab tõlgendama nii, et nendega ei ole vastuolus käibemaksuvabastuse kohaldamine muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenustele. Siiski on selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i vastuolus see, kui maksuvabastust kohaldatakse üldiselt kõigile haridusteenustele, ilma et hinnataks neid osutavate muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide eesmärke.

Teine küsimus

40 Võttes arvesse esimesele küsimusele antud vastust, tuleb teist küsimust mõista nii, et sellega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas maksukohustuslane võib tugineda asjaolule, et siseriiklikus õiguses ette nähtud vabastus käibemaksu tasumisest on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i vastuolus, selleks et taotleda õigust arvata maha käibemaksudirektiivi artiklis 168 ette nähtud sisendkäibemaks ja kasutada samal ajal enda osutatud hariduse ja ametialase koolituse teenuste osas maksuvabastust.

41 Esiteks tuleb märkida, nii nagu on seda teinud ka Poola, Portugali ja Ühendkuningriigi valitsus, et käibemaksusüsteemi keskne põhimõte seisneb selles, et kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu mahaarvamiseõiguse puhul eeldatakse, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise maksustatava müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamiseõiguse.

42 Tõepoolest tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 sissejuhatavast osast, kus on sätestatud mahaarvamiseõiguse tingimused ja ulatus, et ainult maksustatavad tehingud annavad õiguse arvata maha käibemaks, mis kuulus tasumisele selliste kaupade ja teenuste ostmisel, mida kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks.

43 Järelikult on käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt maksude mahaarvamine seotud maksu sissenõudmisega.

44 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et kui maksukohustuslane osutab teenuseid teisele maksukohustuslasele, kes kasutab neid teenuseid maksuvaba tehinguga seoses, siis ei ole tal õigust makstud sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud kõnesolevat

valdkonda reguleerivates direktiivides sõnaselgelt ette nähtud juhtudel (vt eelkõige 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-24/94: BLP Group, EKL 1995, lk I-2983, punkt 28, ja 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93: Debouche, EKL 1996, lk I-24495, punkt 16).

45 Eeltoodust tuleneb, et isegi juhul, kui liikmesriigi õiguses ette nähtud maksuvabastus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, ei luba selle direktiivi artikkel 168 maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii seda maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust.

46 Analüüsida tuleb seda, kas niisugune maksukohustuslane nagu MDDP võib tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i selleks, et lasta maksustada enda osutatavad haridusteenused ja seega kasutada mahaarvamise õigust.

47 Selle kohta tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kõigil juhtudel, kus direktiivi sätete sisu paistab olevat tingimusteta ja piisavalt täpne, võib rakendusmeetmete tähtaegsel kohaldamata jätmisel nendele sätetele tugineda iga siseriikliku õigusnormi vastu, mis ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, või juhul, kui direktiivi sätete olemuseks on määratleda eraisikute õigused suhetes riigiga (vt eelkõige 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, EKL 2007, lk I-25517, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Seega tekib küsimus, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i sisu on eraõiguslike organisatsioonide osutatud haridusteenuste maksuvabastuse osas tingimusteta ja piisavalt täpne.

49 Esimene nimetatud tingimustest on täidetud. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i sisu on tingimusteta, kuna selles ei ole liikmesriikidele jäetud valikuvõimalust, vaid on nõutud, et iga liikmesriik annab selle sättega ette nähtud maksuvabastuse.

50 Teise tingimuse puhul tuleneb Euroopa Kohtu esimesele küsimusele antud vastusest, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i on liikmesriikidele jäetud teatav kaalutusõigus selle määratlemisel, milliseid eraõiguslikke organisatsioone võib tunnustada sellistena, mis tegutsevad avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnastel eesmärkidel, ja keda tuleb seega antud artikli alusel käibemaksu tasumisest vabastada.

51 Euroopa Kohtul on samas juba olnud võimalus märkida, et asjaolu, et käibemaksudirektiivi sättega, mis kehtestab maksuvabastuse, on liikmesriikidele antud kaalutusõigus selle maksuvabastuse saajate ringi kindlaksmääramisel, ei takista asumast seisukohale, et see säte on piisavalt selge, mistõttu saab sellele vahetult tugineda juhul, kui objektiivsetest näitajatest lähtuvalt vastab vaidlusalune teenus maksuvabastuse saamiseks vajalikele kriteeriumidele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, punktid 60 ja 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Samuti võib huvitatud pool juhul, kui liikmesriik on ületanud oma kaalutusõigust, vabastades maksust niisugused teenused või maksukohustuslased, millele või kellele ei oleks objektiivselt käibemaksudirektiivi antud sätte alusel saanud maksuvabastust anda, tugineda vahetult nimetatud sätetele selleks, et kõnealust maksuvabastust talle ei kohaldataks.

53 Eelnevast tuleneb, et ainult juhul, kui liikmesriik on ületanud enda kaalutusõigust, tunnustades maksukohustuslast organisatsioonina, mis tegutseb avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnastel eesmärkidel, võib see maksukohustuslane tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i selleks, et vaidlustada liikmesriigi õigusnorme ja lasta nii enda teenused maksustada käibemaksuga.

54 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 70 ja 71, peab liikmesriigi kohus

kontrollima, kas sellise organisatsiooni nagu MDDP osutatud teenuste käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i alusel käibemaksust vabastamine jääb väljapoole Poola seadusandja kaalutusõiguse piire. Antud kohtu ülesanne on uurida selleks MDDP tegevuse eesmärgid ja tegutsemisviisi, võrreldes neid selliste Poola avalik-õiguslike organisatsioonide tegevusega, kelle ülesandeks on haridusteenuste osutamine. Esimesele küsimusele antud Euroopa Kohtu vastusest tuleneb, et ei piisa pelgast asjaolust, et niisugusel organisatsioonil nagu MDDP on ärilised eesmärgid, välistamaks seda, et nimetatud organisatsioonil on avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnased eesmärgid ja et tema teenuseid võib antud sätte alusel seega maksust vabastada.

55 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks tuvastama, et sellise organisatsiooni nagu MDDP eesmärgid ei saa pidada sarnasteks avalik-õiguslike organisatsioonidega omadega, võib MDDP tugineda asjaolule, et siseriikliku õiguse kohaselt, vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i, on tema osutatavad hariduse ja ametialase koolituse teenused käibemaksust vabastatud. Sel juhul kuuluvad tema teenused käibemaksuga maksustamisele ja MDDP võib seega Poola õigusnormide alusel nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

56 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et:

– maksukohustuslane võib käibemaksudirektiivi artikli 168 või selle sätte üle võtnud liikmesriigi õigusnormi alusel nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust juhul, kui tulenevalt siseriiklikus õiguses ette nähtud maksuvabastusest, mis on vastuolus selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i, ei kuulu tema osutatud haridusteenused käibemaksuga maksustamisele;

– maksukohustuslane võib igal juhul tugineda asjaolule, et nimetatud maksuvabastus on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i vastuolus, nii et see ei kuulu talle kohaldamisele juhul – isegi arvestades liikmesriikidele selle sättega antud kaalutusõigust –, kui maksukohustuslast ei saa objektiivselt pidada organisatsiooniks, mille eesmärgid on sarnased avalik-õiguslike haridusorganisatsioonide eesmärkidega nimetatud sätte tähenduses, mis tuleb kindlaks teha liikmesriigi kohtul, ja

– viimati nimetatud juhul maksustatakse selle maksukohustuslase osutatud haridusteenuseid käibemaksuga ning maksukohustuslane võib seega kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Kohtukulud

57 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti i ning artikleid 133 ja 134 peab tõlgendama nii, et nendega ei ole vastuolus käibemaksuvabastuse kohaldamine muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenustele. Siiski on selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i vastuolus see, kui maksuvabastust kohaldatakse üldiselt kõigile haridusteenustele, ilma et hinnataks neid osutavate muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide eesmärgid.

2. Maksukohustuslane võib direktiivi 2006/112 artikli 168 või selle sätte üle võtnud liikmesriigi õigusnormi alusel nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust juhul, kui tulenevalt siseriiklikus õiguses ette nähtud maksuvabastusest, mis on vastuolus selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i, ei kuulu tema osutatud haridusteenused

käibemaksuga maksustamisele.

See maksukohustuslane võib igal juhul tugineda asjaolule, et nimetatud maksuvabastus on direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga i vastuolus, nii et see ei kuulu talle kohaldamisele juhul – isegi arvestades liikmesriikidele selle sättega antud kaalutusõigust –, kui maksukohustuslast ei saa objektiivselt pidada organisatsiooniks, mille eesmärgid on sarnased avalik-õiguslike haridusorganisatsioonide eesmärkidega nimetatud sätte tähenduses, mis tuleb kindlaks teha liikmesriigi kohtul.

Viimati nimetatud juhul maksustatakse selle maksukohustuslase osutatud haridusteenuseid käibemaksuga ning maksukohustuslane võib seega kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.