

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2013. gada 20. jūnijā (1)

Lieta C-319/12

Minister Finansów

pret

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

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts – Komerccorganizāciju sniegtu izglītības pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa – Tieša iedarbība

I – Ievads

1. Tiesību akti pievienotās vērtības nodokļa jomā ne vienmēr uzreiz ir saprotami. Tādējādi vispirms pārstēdz ar strīds, attiecībā uz kuru ir iesniegts šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu. Tas ir tāpēc, ka šajā lietā nodokļu maksātājs ir prasījis atzīt, ka tā darbības nav atbrīvotas no nodokļa. Pamatojums atkal ir priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, kuras principā attiecas tikai uz ar nodokli apliekamām darbībām. Tādējādi nodokļu maksātājam it īpaši var būt izdevīgi, ka viņa pašā darbūm tiek aplikti ar nodokli, ja viņa pakalpojumu saņēmējiem pašiem ir tiesības saņemt priekšnodokļa atskaitējumu (2).

2. Šis lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā ir izglītības pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa. Saistībā ar to runā ir par dalībvalstu rīcības brīvības īstenošanas apjomu, nosakot privāts izglītības organizācijas, kuras ir atbrīvotas no pievienotās vērtības nodokļa. Tā kā saistībā ar šo jautājumu interpretējamie Savienības tiesību noteikumi ir piemērojami ne tikai izglītības jomā, bet arī līdzīgā veidā veselības nozarē, sociālā nodrošinājuma jomā, kā arī kultūras jomā, Tiesas atbildei var būt plašāka nozīme.

3. Vēl plašāka nozīme, no otras puses, ir uzdotajam jautājumam par sekām, kādas rodas no nepareizas dalībvalsts rīcības brīvības īstenošanas, tai nosakot organizācijas, kuras ir atbrīvotas no nodokļiem. It īpaši šajā ziņā ir jānoskaidro, vai nodokļa maksātājs tādējādi var atsaukties uz Savienības tiesībām, ar kurām noteikts pienākums viņa darbūmus aplikēt ar nodokli, lai izmantotu priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, bet neparedzot pienākumu ar atpakaļejošu datumu aplikēt ar nodokli viņa darbūmus, kurus viņš agrāk norādījis kā ar nodokli neapliekamus darbūmus saskaņā ar valsts tiesību normām.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Pievienotās vārtaības nodokļa iekasēšanu Savienībā regulē Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vārtaības nodokļa sistēmu (3) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). IX sadaļas 2. nodaļas nosaukums ir “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Šajā nodaļā ir iekavēti 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, saskaņā ar kuru dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu:

“bērnu 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”.

5. Dalībvalstis, saskaņā ar PVN direktīvas 133. pantu piešķir šos atbrīvojumus “strukturām, kas nav publisko tiesību subjekti, [...] katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādu nosacījumus:

a) attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvēt censties gūt peļņu [...]

[...].”

6. PVN direktīvas 134. pantā tostarp ir noteikts ierobežojums 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir [...] atbrīvojumu, ja:

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

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

7. Iepriekš minētie noteikumi saskan ar Līdz 2006. gada 31. decembrim spēkā esošās Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopājo pievienotās vārtaības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (4) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta A daļas 1. punkta i) apakšpunktu un 2. punkta a) un b) apakšpunktu.

8. Priekšnosacījums priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību izmantošanai saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu ir tas, ka nodokļa maksātājs izmanto preces un pakalpojumus “darījumiem, par kuriem uzliek nodokli”:

“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;

[...].”

B – Valsts tiesības

9. Saskaņā ar *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (turpmāk tekst – “Polijas likums par apgrozījuma nodokli”) 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktu kopsakarā ar 4. pielikuma 7. pozīciju šajā lietā apspriestajā 2010. gadā izglītības pakalpojumiem ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa neatkarīgi no personas, kas tos sniedz.

III – Pamatlīta un tiesvedība Tiesā

10. Privāta sabiedrība *MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa* (turpmāk tekst – “MDDP”) Polijā piedāvā apmācību, tostarp nodokļu un personālvadības jomā. Tās darbības mērķis ir pastāvīgi gūt peļņu.

11. MDDP lūdz *Minister Finansów* [Polijas finanšu ministram] izsniegt saistošu izziņu attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu tās darbībā. MDDP uzskata, ka Polijas likums par apgrozījuma nodokli, pretēji Savienības tiesībām, kavē to izmantot priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, jo saskaņā ar Polijas tiesībām attiecībā uz tās sniegtajām apmācībām paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu. Direktīva nav noteikts nekāds atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz izglītības pakalpojumiem, kurus sniedz organizācijas, kuru vienīgais mērķis ir pastāvīgi gūt peļņu. Ja MDDP sniegtie pakalpojumi tomēr ir jāpieliek ar nodokli, tai ir arī tiesības atskaitēt par tiem samaksāto priekšnodokli.

12. *Minister Finansów* šo viedokli noraidīja. Pret šo noraidījumu MDDP celt prasību pirmajā instancē tika apmierināta. MDDP lūdz ar to ir tikpat lielas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, cik iepriekš tai saskaņā ar Polijas tiesībām bija tiesības saņemt atbrīvojumu no nodokļa.

13. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), kura šobrīd izskata šo lietu, ir radušās šaubas par iepriekšējās tiesu instances spriedumu, un tādēļ tā saskaņā ar LESD 267. pantu uzdod Tiesai šādas jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, 133. un 134. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie Polijas likuma par apgrozījuma nodokli 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktā kopā ar šā likuma 4. pielikuma 7. pozīciju redakcijā, kas bija spēkā 2010. gadā, paredzējāt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa līdz iekārt privātu organizāciju komerciālos nolikumos 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?”

14. Rakstveida procesā Tiesā apsvērumus sniedza MDDP, Grieķijas Republika, Polijas Republika, Portugāles Republika, kā arī Komisija. 2013. gada 15. maija tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklauzšanai piedalījās *Minister Finansów*, MDDP, Polijas Republika, Lielbritānijas un Ziemeļrīcijas Apvienotā Karaliste, kā arī Komisija.

IV – Juridiskais pamatojums

A – Izglītības pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa

15. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ar PVN direktīvu dalībvalstīm ir liegts atbilstoši 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam attiecībā uz izglītības pakalpojumiem piešķirt atbrīvojumu no nodokļa arī privātm organizācijām, kuras darbojas tikai komerciāliem mērķiem. Tā kā iesniedzējtiesa nav sniegusi precīzākus paskaidrojumus par šo

j?dzienu, es t?l?k pie?emšu, ka šim j?dzienam ir t?da pati noz?me k? darb?bas veikšanai pe??as nol?k?.

16. Š? jaut?juma pamat? ir tas, ka Polijas ties?b?s ikvienai organiz?cijai, kura sniedz izgl?t?bas pakalpojumus, ir piem?rojams atbr?vojums no nodok?a.

1) Vai dal?bvalst?m ir absol?ta r?c?bas br?v?ba?

17. Uz uzdoto jaut?jumu bez jebk?diem papildu apsv?rumiem b?tu j?atbild noliedzoši, ja dal?bvalst?m b?tu absol?ta r?c?bas br?v?ba noteikt priv?t?s organiz?cijas, kuras saska?? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu ir atbr?votas [no nodok?a].

18. PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? min?tie izgl?t?bas pakalpojumi saska?? ar š?s ties?bu normas formul?jumu ir atbr?voti no nodok?a tikai tad, ja tos sniedz vai nu publisko ties?bu subjekti, kuru m?r?is ir nodrošin?t izgl?t?bas pakalpojumu sniegšanu, vai ar? citas organiz?cijas, par kur?m dal?bvalsts atzinusi, ka t?m ir l?dz?gi m?r?i. P?c tam n?k "citas", proti, priv?tas organiz?cijas, kur?m ir j?izpilda nosac?jums par to, ka t?m ir min?to publisko ties?bu subjektu m?r?iem l?dz?gi m?r?i.

19. T? k? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? nav paredz?ti nosac?jumi š?da l?dz?ga m?r?a atz?šanai, princip? katras dal?bvalsts ties?bu zi?? ir paredz?t noteikumus, saska?? ar kuriem ir veicama š?da atz?šana (5). Šaj? zi?? dal?bvalst?m, t?pat k? citos PVN direkt?vas 132. pant? min?tajos gad?jumos, attiec?b? uz t?du organiz?ciju atz?šanu, kur?m ir pieš?irts atbr?vojums no nodok?a, ir r?c?bas br?v?ba (6). Šis likumdev?ja noteiktais atbr?vojuma no nodok?a regul?jums, iesp?jams, ir izveidots t?d??, ka dal?bvalst?m ir ?oti daž?das izgl?t?bas sist?mas. Izgl?t?bas pakalpojumu atbr?vošana no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktu tom?r ir j?piem?ro cik vien iesp?jams vienveid?gi, lai ar? dal?bvalst?s past?v daž?das izgl?t?bas sist?mas (7).

20. Tom?r nevar piekrist Polijas Republikas viedoklim, ka dal?bvalst?m ir at?auts visas organiz?cijas, kuras sniedz izgl?t?bas pakalpojumus, uzskat?t par organiz?cij?m, kur?m ir l?dz?gi m?r?i. Ar š?du viedokli tiek ignor?tas pras?bas, kuras saska?? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu ir noteiktas personai, kura sniedz izgl?t?bas pakalpojumus. Ja dal?bvalst?m b?tu ties?bas atbr?vot [no nodok?a] visu personu sniegtos izgl?t?bas pakalpojumus, PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? skaidri paredz?tajai pras?bai par l?dz?gu m?r?i, pret?ji Savien?bas likumdev?ja visp?rzin?mai gribai, tiktu at?emta jebk?da j?ga.

21. Ar? Tiesa jau ir atzinusi, ka ne visas organiz?cijas var sa?emt atbr?vojumu no nodok?a attiec?b? uz izgl?t?bas pakalpojumiem. T?, vien? nol?mum? t? izsl?dza iesp?ju, ka sabiedr?ba, kas ?rvalst?s organiz? uztur?šanas skolas un universit?tes apm?c?bu nol?k?, var tikt atz?ta par organiz?ciju ar l?dz?gu m?r?i šobr?d sp?k? esoš? PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a izpratn? (8).

22. T?d?j?di ir j?piekr?t iesniedz?jtiesas viedoklim, saska?? ar kuru dal?bvalst?m nav absol?ta r?c?bas br?v?ba noteikt t?s priv?t?s organiz?cijas, kuras ir atbr?vojamās no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu.

2) R?c?bas br?v?bas robežas

23. Tādējādi tagad ir jānoskaidro, vai ir pārkāptas dalībvalstu robežas, ja privātā organizācija, kuras sniedz izglītības pakalpojumus komerciālos nolūkos, tiek piemērots PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.
24. Iesniedzot tiesa ir izteikusi šaubas, jo PVN direktīvas 132. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa saskaņā ar šo panta nosaukumu attiecas tikai uz darbības sabiedrības interesēs. Tomēr Tiesa vispārīgi jau ir atzinusi, ka kādas darbības komerciālais raksturs principā neizslēdz, ka runa var būt par darbības sabiedrības interesēs šo panta izpratnē (9).
25. Tas pats it īpaši ir sakāms par izglītības pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa saskaņā ar šīs tiesību normas i) apakšpunktu.
26. Pirmkārt, jautājums “organizācija” ir pietiekami plašs, lai aptvertu gan fiziskas personas, gan privātās sabiedrības ar mērķi gūt peļņu (10). Otrkārt, aprobežošāns tikai ar privātā organizācija, kurā ir publisko tiesību subjektiem līdzīgi mērķi, kā paredzēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā, ar neizslēdz komercdarbības veikšanu.
27. Polijas Republika un Portugāles Republika pamatoti ir norādījušas, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā, pretēji citiem šajā pantā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa, nav ietverts nekāds ierobežojums attiecībā uz organizācijas komerciālo raksturu vai peļņas gūšanas mērķi. Tomēr tā tas ir l), m) un q) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa gadījumā, no kuru piemērošanas jomas ir izslēgtas organizācijas ar peļņas gūšanas mērķi vai darbības ar komerciālu raksturu. *E contrario* no tā ir secināms, ka atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz izglītības pakalpojumiem atbilstoši i) apakšpunktam principā var izmantot arī organizācijas ar komerciālu raksturu, kuru darbības tiek veiktas vienīgi peļņas gūšanas nolūkā (11).
28. Atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz izglītības pakalpojumiem attiecināšana uz komercuzņēmumiem nav arī pretrunā šo atbrīvojuma mērķim (12). Atbilstoši Tiesas apgalvotajam attiecībā uz universitātes mērķu vielu šis mērķis var tikt nodrošināts tādejādi, ka piekļuve izglītības pakalpojumiem netiek kavēta ar augstā izmaksām, kuras rastas, ja par šiem pakalpojumiem būtu jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis (13). Ja arī no šo mērķa nav tieši izsecināms, kuri kritēriji ir jāizpilda no nodokļa atbrīvojotajām privātajām organizācijām, man šķiet, ka šo mērķa sasniegšana principā nav atkarīga no jautājuma, vai šāda veida izglītības pakalpojumi tiek sniegti komerciālos nolūkos vai nē.
29. Ciktāl Komisija savos rakstveida apsvērumos ir sniegusi argumentāciju pret to, ka uz komercuzņēmumiem tiek attiecināts atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 133. un 134. pantu, ir jāsniedz divi apsvērumi.

30. Pirmkārt, Tiesa jau ir skaidri norādījusi, ka ar 133. pantu dalībvalstis *papildus* noteikumiem un nosacījumiem par privātu organizāciju atzīšanu [par tādām, kurām ir līdzīgi mērķi] var paredzēt citus nosacījumus attiecībā uz šajiem pantu minētajiem atbrīvotajiem no nodokļa, proti, 133. panta minētās (14). Un pretēji – dalībvalstis attiecībā uz privāto organizāciju var arī neparedzēt nevienam no 133. panta minētajiem nosacījumiem (15). Tieši no PVN direktīvas 133. panta a) punkta minētā nosacījuma Tiesa tādēļ ir secinājusi, ka peļļas gāšanas mērķis nevar izslēgt atbrīvotuma no nodokļa saņemšanu. Saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstis atbrīvotuma no nodokļa piešķiršanu izglītības pakalpojumiem tostarp var pakārt nosacījumam par to, ka privāta organizācija pastāvīgi negēst peļņu. Tomēr šādi iespējai nebūtu jāgas, ja tā tiktu prasīta kā nosacījums privāto organizāciju atzīšanai [par tādām, kurām ir līdzīgi mērķi] atbrīvotuma no nodokļa nolūkā (16).

31. Otrkārt, ar PVN direktīvas 134. pants nav pretrunā iespējai, ka uz privāto organizāciju, kuras sniedz izglītības pakalpojumus komerciālos nolūkos, ir attiecināms atbrīvotums no nodokļa. Tomēr ar šo tiesību normu, pretēji 133. pantam, noteikti darījumi ir izslēgti no tostarp izglītības pakalpojumiem piemērojamā atbrīvotuma no nodokļa (17). Saskaņā ar tās iekšējo loģiku – it īpaši atbilstoši šā noteikuma a) punktam – tā ir piemērojama tikai tiem darījumiem, kuri ir “cieši saistīti” ar [no nodokļa] atbrīvotajiem izglītības pakalpojumiem PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta izpratnē (18), un tādējādi ne uz tiem darījumiem, kuri [no nodokļa] ir atbrīvoti principā. Līdz ar to jāatbilst jautājumam par principālu iespēju [no nodokļa] atbrīvot komercuzņēmumus nevar izdarīt nekādus secinājumus no tā, ka no atbrīvotuma no nodokļa ir izslēgti darījumi, kuri ir noslēgti konkurencē ar darījumiem, kurus apliek ar nodokli un kurus sniedz komercuzņēmumi, kā paredzēts PVN direktīvas 134. panta b) punktā.

32. No tā ir jāsecina, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta ietvaros noteiktā dalībvalstu rīcības robežas netiek pārkāptas, ja valsts tiesības no nodokļa tiek atbrīvotas arī privātas organizācijas, kuras sniedz izglītības pakalpojumus komerciālos nolūkos.

3) Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

33. Tādējādi uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild noliedzoši.

34. Tomēr, lai iesniedzājtiesai sniegtu lietderīgu atbildi pamatlīdēt, šis atzinums nav pietiekams. Tādēļ iesniedzājtiesa, kā it īpaši norāda otrā uzdotā jautājuma formulējums, visbeidzot jāatbilst jautājumam, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka ar to nav pieļauts Polijas tiesības paredzēt šā atbrīvotuma no nodokļa attiecībā uz izglītības pakalpojumiem.

35. Nenoliedzami, iepriekš 1. un 2. punkta ir atzīts, ka Polijas Republikai nekas privātu organizāciju sniegtos pakalpojumus komerciālos nolūkos neliedz atbrīvot no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu. Tā tomēr nedrīkst to darīt tādējādi, ka tā neparedz nevienam prasību attiecībā uz organizāciju atzīšanu [par tādām, kurām ir līdzīgi mērķi]. Tādējādi ar pamatlīdētājiem Polijas tiesībām nav pareizi transponēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta paredzētais atbrīvotums no nodokļa.

36. Līdz ar to uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts un 133. un 134. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem ir pieļauts, ka atbrīvotums no nodokļa ir piemērojams izglītības pakalpojumiem, kurus sniedz privātas organizācijas komerciālos nolūkos. Tomēr ar tiem nav pieļauts, ka šīs tiesību normas tiek īstenotas tādējādi, ka nav paredzēti nosacījumi attiecībā uz privātu organizāciju atzīšanu [par organizācijām] ar līdzīgiem mērķiem.

B – PVN direkt?vas tieša iedarb?ba

37. ?emot v?r? min?to, ir j?atbild ar? uz otro jaut?jumu. Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai nodok?a maks?t?jam, iev?rojot valsts ties?b?s paredz?ta atbr?vojuma [no nodok?a] nesader?bu ar PVN direkt?vu, ir ties?bas saska?? ar ??s direkt?vas 168. pantu izmantot gan atbr?vojumu no nodok?a, gan ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (19).

38. Liet? VDP Dental Laboratory es izteicu viedokli, ka ir izsl?gta “asimetriska atsaukšan?s” uz Sesto direkt?vu. Nodok?a maks?t?js nevar atsaukties gan uz direkt?vu, kur? nav paredz?ts atbr?vojums no nodok?a konkr?tiem dar?jumiem, lai var?tu atskait?t priekšnodokli, gan ar? g?t labumu no valsts ties?b?s noteikta atbr?vojuma no nodok?a, kas ir pretrun? Savien?bas ties?b?m. Tas faktiski b?tu pretrun? galvenajam PVN sist?mas principam, ka priekšnodokli b?t?b? var atskait?t tikai par v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kuri ir aplikti ar nodokli (20).

39. ??iet, ka Tiesa atbalst?ja šo viedokli sav? spriedum?, nospriežot, ka nodok?a maks?t?js var tieši atsaukties uz Sesto direkt?vu, lai par savu darb?bu sa?emtu atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a un lai t?p?c b?tu ties?gs atskait?t priekšnodokli. Tom?r šis nol?mums tieši neattiecas uz “asimetriskas atsaukšan?s” iesp?ju (21).

40. MDDP šobr?d to apstr?d, uzskatot, ka gad?jum?, kad nodok?a maks?t?js atsaucas uz sav?m ties?b?m atskait?t priekšnodokli saska?? ar PVN direkt?vu, v?l?k veiktie dar?jumi nevar tikt aplikti ar nodokli atbilstoši valsts ties?b?m, jo valsts ties?b?s ?paši ir paredz?ts atbr?vojums no nodok?a š?dam m?r?im. T?d?? pat pakalpojuma sa??m?ji nepiekrīstu maks?jumam, kurš v?l?k aplikšanas ar nodokli d?? b?tu palielin?jies. Aplikšana ar nodokli noteikti ir sader?ga ar PVN direkt?vu, bet saska?? ar LESD 288. pantu t? ir saistoša tikai dal?bvalst?m un l?dz ar to tai nav tiešas iedarb?bas attiec?b? pret nodok?a maks?t?ju. Komisija ar? ir piekritusi šim viedoklim tiesved?bas Ties? laik?.

41. ?emot v?r? šos argumentus, savu iepriekš min?to viedokli attiecin?šu uz šo lietu. Šis viedoklis balst?s uz Tiesas judikat?ru, saska?? ar kuru gad?jumos, kad direkt?vas ties?bu normas no to satura viedok?a ??iet esam beznosac?juma un pietiekami prec?zas, priv?tpersonas var uz t?m atsaukties valsts ties?s, v?ršoties pret valsti, k? ar? tad, ja valsts nav direkt?vu noteiktajos termi?os transpon?jusi valsts ties?b?s vai ja t? to transpon?jusi nepareizi (22).

42. L?dz ar to vispirms ir j?noskaidro, kuri no PVN direkt?vas noteikumiem nav pareizi transpon?ti valsts ties?b?s (skat. 1. punktu), p?c tam – vai un cik t?l attiec?g? ties?bu norma no t?s satura viedok?a ir beznosac?juma un pietiekami prec?za (skat. 2. punktu), un, visbeidzot, k?das tiesisk?s sekas rodas nodok?a maks?t?jam, kurš pamatojas uz šo ties?bu normu šaj? liet? (skat. 3. punktu).

1) Nepareizi transpon?ta ties?bu norma

43. Vispirms ir j?noskaidro, kura no PVN direkt?vas ties?bu norm?m nav tikusi pareizi transpon?ta.

44. Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka šaj? liet? uz PVN direkt?vas 168. pantu, kur? ir regul?tas ties?bas atskait?t priekšnodokli un uz kuru ir atsauce pirmaj? uzdotaj? jaut?jum?, nevar atsaukties, jo nav ac?mredzami, ka š? ties?bu norma b?tu nepareizi transpon?ta Polijas ties?b?s. Polijas ties?b?s saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu b?tu j?paredz, ka priekšnodoklis tiek atskait?ts tikai par v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kuri ir aplikti ar nodokli.

45. PVN direkt?va ir nepareizi transpon?ta tikai saist?b? ar PVN direkt?vas 132. panta 1.

punkta i) apakšpunktu, jo Polijas tiesības ir paredzēta pārāk plaša personu grupa, kurai ir tiesības saņemt atbrīvojumu no nodokļa, iekāaujot tajā ikvienu personu atbrīvojuma no nodokļa par sniegtajiem izglītības pakalpojumiem saņemšanai.

46. Polijas tiesību normas varētu tikt atzītas par tādām, kurās nepareizi ir transponēts PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kurā paredzēts, ka pievienotās vērtības nodokli principā uzliek ikvienam pakalpojumam. Tiesa jau ir skaidri norādījusi, ka PVN direktīvas 132. pantā ir regulētas ne vien darbības, kuras ir atbrīvotas no nodokļa, bet arī darbības, kuras nevar tikt atbrīvotas no nodokļa (23).

47. No tā izriet, ka, ja valsts tiesības noteikts atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu, nodokļa maksātājs var atsaukties tikai uz nodokļa maksāšanas pienākumu par saviem pakalpojumiem, nevis uz neatkarīgām, no PVN direktīvas tieši izrietošajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Šīs tiesības atskaitīt priekšnodokli balstās tikai uz nodokļa maksāšanas pienākumu. Ja nodokļa maksātājs var atsaukties uz nodokļa maksāšanas pienākumu attiecībā uz saviem pakalpojumiem attiecībā pret valsts tiesībām, viņam ir tiesības uz valsts tiesības noteiktajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli, kuras ir transponētas saskaņā ar direktīvu, kurā paredzēts, ka ar nodokli apliek visi veikti darījumi.

48. Šā transponējamā atbrīvojuma no nodokļa nošķiršana no transponējamajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli nav pretrunā šobrīd spēkā esošajai judikatūrai. Līdz šim Tiesa līdzīgās lietās nav noteikusi, kurai no minētajām tiesību normām ir tieša iedarbība. Tā ir izsecinājusi privātpersonu tiesības attiecībā pret dalībvalsti no šo tiesību normu kombinācijas (24).

49. Komisija nevar pamatoti iebilst, ka atbilstoši judikatūrai ar direktīvu nevar tikt pamatoti pienākumi pret privātpersonu (25). Tā tas nav šajā lietā. Nepareizi transponēts atbrīvojums no nodokļa nerada nodokļa maksātāja pienākumu maksāt nodokli par saviem pakalpojumiem. Viņam ir tiesības atsaukties uz nodokļa maksāšanas pienākumu tikai noteiktos apstākļos.

50. Ciktāl Komisija sava viedokļa atbalstam atsaucas arī uz spriedumu lietā *RBS Deutschland Holding*, ir jānorāda vienīgi tas, ka šis nolikums ir par šobrīd spēkā esošo PVN direktīvas 169. panta a) punktu. Atšķirībā no šajā lietā piemērojamā 168. panta šis pāšais elements priekšnodokļa atskaitīšanai paši neprasa izmantošanu ar nodokli apliekamu darījumu mērķiem. Turklāt lieta *RBS Deutschland Holding* attiecas uz darījumu faktisku neaplikšanu ar nodokli, pamatojoties uz abu dalībvalstu atšķirīgajiem juridiskajiem viedokļiem par izpildes vietu, nevis pakalpojumu, kurš tiesiski bija atbrīvots no nodokļa (26).

51. Tā kā direktīvai var būt tieša iedarbība tikai attiecībā uz nepareizi transponētu tiesību normu, ir jāsecina, ka nodokļa maksātājam saskaņā ar šīs direktīvas 168. pantu nav tiesību izmantot atbrīvojumu no nodokļa vai izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja valsts tiesības paredzētais atbrīvojums ir pretrunā PVN direktīvai.

52. Ar to jau ir sniegta atbilde uz iesniedzējtiesas uzdoto otro jautājumu. Tomēr, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi pamatlietā, vēl ir jāizvērtē, vai tās nodokļa maksātājs kā *MDDP* šajā gadījumā vispār var atsaukties uz nepareizi transponēto PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai viņam būtu jāmaksā nodoklis par saviem izglītības pakalpojumiem un lai viņam būtu tiesības uz no šā pienākuma izrietošās priekšnodokļa atskaitīšanas.

2) Beznosacījuma un pietiekami precīzs saturs

53. Tādējādi rodas jautājums par to, vai nepareizi transponēt PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta saturs ir beznosacījumu un pietiekami precīzs saistībā ar privātu organizāciju sniegto izglītības pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa.
54. Pirmais no šiem nosacījumiem ir izpildīts. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta saturs ir beznosacījumu, jo tajā dalībvalstīm nav paredzēta nekāda izvēles iespēja, bet ir prasīts katrai dalībvalstij piešķirt tajā esošo standarta atbrīvojumu no nodokļa.
55. Uz jautājumu par to, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir ar pietiekami precīzs attiecībā uz personām, kuras ir jāatbrīvo [no nodokļa], ir grūtāk atbildams, jo, kā norādīts, ar atbrīvojumu no nodokļa katrai dalībvalstij ir arī jānosaka, kurām privātām organizācijām ir publisko tiesību subjektiem līdzīgi mērķi (27).
56. Tomēr būtībā direktīvas tiesību normas tieša iedarbība nozīmē, ka nav vajadzīga tālāka Savienības iestāžu vai dalībvalstu iesaistīšanās (28). Ja dalībvalstīm ir rēcības brīvība, privtpersonas principā nevar atsaukties uz direktīvas tiesību normu (29).
57. Tomēr ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu ir atļauts pašas organizāciju grupas sniegtas izglītības pakalpojumus atbrīvot no nodokļa un aplikēt ar nodokli atkarībā no dalībvalsts rēcības brīvības, kurai ir jābūt saderīgai ar šīs tiesību normas prasībām (30). Pamatojoties uz to, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir pietiekami precīzs attiecībā uz privtajām organizācijām, kuras ir atbrīvotas no nodokļa, tikai tiktāl, ciktāl tajā ir noteiktas dalībvalstu rēcības brīvības robežas. Citiem vārdiem sakot, ir privtas organizācijas, attiecībā uz kurām dalībvalstīm ir jāatzīst līdzīgs mērķis, savukārt attiecībā uz citām tās to nevar darīt. Tomēr, ciktāl tās ir privtas organizācijas, attiecībā uz kurām dalībvalstīm ir rēcības brīvība atzīt saskaņā ar 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, šīs tiesību norma nav pietiekami precīza, lai tai būtu tieša iedarbība.
58. Šī iet, tas, ka citos gadījumos, kad dalībvalstīm ir rēcības brīvība noteikt atbrīvojumu no nodokļa apjomu, Tiesa iepriekš ir uzskatījusi, ka attiecīgā Savienības tiesību norma ir ar pietiekami precīza, lai tai būtu tieša iedarbība dalībvalsts rēcības brīvības jomā, ir pretrunā iepriekš minētajam.
59. Piemēram, Tiesa ir atzinusi, ka nodokļa maksātāja princips var tieši atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz medicīnisko aprūpi saskaņā ar šobrīd spēkā esošo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ja dalībvalstis ir paredzējušas tādus noteikumus ar nodokli neapliekamam organizāciju atzīšanai [par tādām, kurām ir līdzīgi mērķi], kuri ir pretrunā Savienības tiesībām, lai arī tām šāds jautājums ir rēcības brīvība (31). Tiesa tāpat ir lūmusi attiecībā uz šobrīd spēkā esošo PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, saskaņā ar kuru no nodokļa ir atbrīvota dalībvalstu noteiktu pašu ieguldījumu fondu vadīšana. Lai arī ar šo tiesību normu dalībvalstīm ir rēcības brīvība noteikt pašos ieguldījumu fondus, attiecībā uz kuriem ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa, tai ir tieša iedarbība, ciktāl dalībvalstu veiktā pašu ieguldījumu fondu noteikšana nav saderīga ar Savienības tiesībām (32). Tāpat Tiesa ir lūmusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktam, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir rēcības brīvība ierobežot atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu derībām, ir tieša iedarbība gadījumā, kad valsts noteiktais ierobežojums nav saderīgs ar Savienības tiesībām (33).
60. Tomēr visi šie gadījumi attiecas uz atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas ierobežojumiem, attiecībā uz ko dalībvalstis patiešām steno savu rēcības brīvību, bet nedara to saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu, jo tās atbrīvojumu no nodokļa nepiemēro ar nodokli apliekamajām personām, pret kurām ir jāattiecas tāpat kā pret to konkurentiem (34). Šādos

gadījums tieša iedarbība līdz ar to prasa, lai personām, kuras agrāk ir bijušas netaisnīgi izslēgtas, tiktu piešķirts atbrīvojums [no nodokļa].

61. Gadījums šajā lietā tomēr ir citāds. Polijas tiesības nav paredzēts nekāds atbrīvojuma no nodokļa ierobežojums izglītības pakalpojumiem, kas būtu pretījs Savienības tiesībām, kurš varētu tikt atcelts ar to, ka PVN direktīvas 135. panta [1. punkta] i) apakšpunktam ir tieša iedarbība. Turklāt Polijas tiesības paredzētais atbrīvojums no nodokļa par piegādājumiem precēm un sniegtajiem pakalpojumiem tādējādi nav jāsaskaņo ar Savienības tiesībām, jo tajās nav paredzēts nekāds ierobežojums. Līdz ar to dalībvalsts pārsniedz rīcības brīvības robežas, kuras paredzētas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā tikai tiktāl, ciktāl tās, īstenojot rīcības brīvību, no nodokļa atbrīvo nodokļa maksātājus, kurus tai nevajadzēja atbrīvot, proti, nodokļa maksātājus, kurus nekādā gadījumā nevarētu uzskatīt par organizācijām ar līdzīgu mērķi.

62. Tādējādi ir jāsecina, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa privātu organizāciju sniegtiem izglītības pakalpojumiem patiešām ir beznosacījumu, bet, ciktāl runa ir par šo lietu, šīs tiesību norma ir pietiekami precīza tikai tiktāl, ciktāl ar to saskaņā ar valsts tiesībām nav atļauts atbrīvot no nodokļa visas privāts organizācijas.

3) Atsaukšanas tiesiskās sekas

63. Šajā lietā atsaukšanas uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu tiesiskās sekas ir atkarīgas no atbildes uz jautājumu, vai nodokļa maksātāju, kurš līdz atzīt šīs tiesību normas tiešu iedarbību, dalībvalsts, īstenojot rīcības brīvību, varētu uzskatīt par organizāciju ar līdzīgu mērķi. Apstiprinot atbildes gadījumā atsaukšanas uz šo tiesību normu rezultātā nenotiek atkāpšanās no valsts tiesībām. Tikai tad, ja dalībvalsts, īstenojot rīcības brīvību, varētu neatzīt nodokļa maksātāju par organizāciju ar līdzīgu mērķi, nodokļa maksātājs līdz ar to varētu atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu attiecībā pret valsts tiesībām un tādējādi tās sniegtie pakalpojumi būtu apliekami ar nodokli.

64. Tomēr dažos gadījumos attiecībā uz šobrīd spēkā esošo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) un g) apakšpunktu Tiesa patiešām ir atzinusi, ka privātu organizāciju atzīšana [par tādām, kurām ir līdzīga mērķi], ko regulā dalībvalsts, ir nesaderīga ar Savienības tiesībām, un turklāt ir secinājusi, ka tiesību norma ir bijusi tieša iedarbība, bet Tiesa no tā nav izsecinājusi nekādas tiešas tiesiskās sekas Savienības tiesībās. Tā vietā Tiesa ir atstājusi valsts tiesas ziņā katrā atsevišķā gadījumā, pamatojoties uz visiem attiecīgajiem faktoriem, it īpaši pamatlietā esošajiem apstākļiem, izvērtēt, vai nodokļa maksātājs ir izpildījis nosacījumus, lai organizācija tiktu atzīta [par organizāciju ar līdzīgu mērķi] (35). Tādējādi dalībvalsts likumdošanas rīcības brīvības nepareiza īstenošana ir aizstāta ar valsts tiesas, kura pieņem lēmumu katrā atsevišķā gadījumā, rīcības brīvību.

65. Šī pieeja, to attiecinot uz šo lietu, nozīmētu, ka, ja *MDDP* atsauktos uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta tiešu iedarbību, valsts tiesai būtu jāizvērtē, vai *tiesas skatījumā MDDP* ir atzīstama par organizāciju ar līdzīgu mērķi. Ja valsts tiesa lemtu, ka tas tā nav, *MDDP* varētu atsaukties uz tās sniegto izglītības pakalpojumu aplūkšanu ar nodokli.

66. Šīs pieejas iemesls varētu būt tāds, ka attiecībā uz dalībvalstu veikto nodokļa maksātāju atzīšanu saistībā ar atbrīvojumiem no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punktam Tiesa vēl nav skaidri noteikusi, kā dalībvalstij, veicot šo atzīšanu, ir jāīsteno sava rīcības brīvība: ar abstraktu tiesību normu vai ar rīcības brīvības īstenošanu katrā atsevišķā gadījumā. No vienas puses, Tiesa apgalvo, ka noteikumi šādas atzīšanas veikšanai ir paredzēti valsts tiesībās (36). No otras puses, Tiesa tomēr rada iespaidu, ka pašu valsts iestāžu ziņā ir

stenošanās rīcības brīvību katrā atsevišķā gadījumā, lai noteiktu organizācijas, kuras ir atzīstamas [par organizāciju ar līdzīgu mērķi] (37).

67. Manuprāt, dalībvalstu rīcības brīvības stenošana attiecībā uz privātu organizāciju atzīšanu [par tādām, kurām ir līdzīgi mērķi] atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punktu mērķiem tomēr nevar tikt atstāta nedz valsts iestāžu, nedz valsts tiesu ziņā. To sniegtais vērtējums noteikti attiecas uz konkrētu gadījumu, un ar to nevar tikt aizstāta abstrakta tiesību norma par atzīšanu. Kā pamatoti ir apgalvojis enerģētiskais D. Ruiss-Harabo Kolomers [D. Ruiz-Jarabo Colomer], šādiem klasifikācijas kritērijiem ir jābūt neitrāliem, abstraktiem un iepriekš noteiktiem (38).

68. Turklāt Tiesa tikai nesen ir norādījusi, ka nodokļu iestāžu procedūrai, izvērtējot līdzīgas un konkurējošas organizācijas, ir jābūt konsekventai (39). Šāda konsekvence nevar tikt sasniegta, ja katra valsts iestāde vai tiesa pieņem lēmumu savas rīcības brīvības ietvaros katrā atsevišķā gadījumā, kā rezultātā gandrīz neizbēgami rodas dažāda attieksme pret salīdzināmiem nodokļa maksātājiem.

69. Līdz ar to, ja dalībvalsts, veicot privātu organizāciju atzīšanu [par tādām, kurām ir līdzīgi mērķi] saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, ir stenojusi rīcības brīvību ar tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesībām, šo kļūdu ir iespējams labot tikai ar abstraktu tiesību normu, nevis ar valsts tiesas stenošanu rīcības brīvību.

70. Tādējādi iesniedzējtiesai pamatlietā ir tikai jāizvērtē, vai tādās organizācijas kā MDDP atbrīvošana [no nodokļa] saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu neietilpst Polijas likumdevēja rīcības brīvības piemērošanas jomā. Valsts tiesai ir jāizvērtē MDDP darbības mērķi un nosacījumi salīdzinājumā ar Polijas publisko tiesību subjektiem, kuri sniedz izglītības pakalpojumus. Tomēr ir jānorāda, ka tādās organizācijas kā MDDP atbrīvošana no nodokļa ietilptu Polijas likumdevēja rīcības brīvības piemērošanas jomā, ja vien gais iemesls, lai noraidītu līdzīgumu, būtu tas, ka darbība tiek veikta komerciālos nolūkos, jo, kā paskaidrots iepriekš, tas nav šķērslis atzīšanas veikšanai saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu (40).

71. Ja iesniedzējtiesa tomēr nolēmtu, ka Polijas likumdevējs nekādā gadījumā nevarētu atzīt tādus organizāciju kā MDDP par esam līdzīgu, šajā lietā MDDP varētu atsaukties uz to, ka tai nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar valsts tiesībām, jo tās ir pretrunā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam. Šajā gadījumā tās izglītības pakalpojumiem tiktu piemērots pievienotais vērtības nodoklis un MDDP līdz ar to varētu prasīt priekšnodokļa atskaitēšanu saskaņā ar Polijas tiesību normām.

72. Turklāt MDDP varētu būt arī tiesības konkrētos apstākļos prasīt atlīdzību par zaudējumiem, kā Tiesa jau ir norādījusi līdzīgā gadījumā – spriedumā lietā *Stockholm Lindöpark* (41). MDDP varētu būt cietusi zaudējumus, kuri tai būtu jāatlīdzina, jo tās sniegto pakalpojumu saņēmēji nepiekrītu maksēt naudas summu, kura vēlāk palielinājusies aplikšanas ar nodokli dēļ.

4) Atbilde uz otro uzdoto jautājumu

73. Tādējādi atbildei uz otro jautājumu būtu jābūt šādi: nodokļa maksātājam nav tiesību, ņemot vērā valsts atbrīvojuma [no nodokļa] nesaderīgumu ar PVN direktīvu, gan saņemt atbrīvojumu no nodokļa, gan izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Turklāt tādā lietā kā šī tiešas atsaukšanās uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu rezultātā izglītības pakalpojumi ir apliekami ar nodokli tikai tad, ja tiek pārsniegtas dalībvalsts rīcības brīvības atzīšanas attiecīgā nodokļa maksātāju par organizāciju ar līdzīgu mērķi robežas.

V – Secinājumi

74. Ēmot vār? iepriekš izklāst?tos apsvērumus, es ierosinu uz *Naczelny S?d Administracyjny* uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts un 133. un 134. pants ir j?interpretēt?d?j?di, ka ar tiem ir pie?auts, ka atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams izglīt?bas pakalpojumiem, kurus sniedz priv?tas organiz?cijas komerciālos nol?kos. Tomēr ar tiem nav pie?auts piem?rot atbr?vojumu no nodok?a, ja nav paredz?ti nosacījumi attiecībā uz priv?tu organiz?ciju atz?šanu [par organiz?ciju] ar l?dz?giem mēriem;

2) nodok?a maksāj?jam nav tiesību, Ēmot vār? valsts atbr?vojuma [no nodok?a] nesader?gumu ar PVN direkt?vu, gan saēmt atbr?vojumu no nodok?a, gan izmantot tiesības uz priekšnodok?a atskait?šanu. Turklāt tād? liet? k? š? tiešas atsaukšan?s uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu rezultāt? izglīt?bas pakalpojumi ir apliekami ar nodokli tikai tad, ja tiek p?rsniegtas dalībvalsts rēcības brīvības atzīt attiec?go nodok?a maksāj?ju par organiz?ciju ar l?dz?gu mēri robežas.

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – Par aplikšanas ar nodokli priekšrocībām skat. detalizētu skaidrojumu Ēenerģadvokātes E. Šārpstones [E. Sharpston] 2007. gada 8. marta secinājumos apvienotaj?s liet?s C?434/05 un C?445/05 *Horizon College* un *Haderer* (2007. gada 14. j?nija spriedums, Krājums, I?4793. lpp.), 20. un nākamie punkti.

3 – OV L 347, 1. lpp.

4 – OV L 145, 1. lpp.

5 – Šaj? ziņ? skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu liet? C?45/01 *Dornier* (*Recueil*, I?12911. lpp., 64. punkts) un 2006. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?106/05 *L.u.P.* (Krājums, I?5123. lpp., 42. punkts) attiecībā uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, k? ar? 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (Krājums, I?4427. lpp., 49. punkts) un 2012. gada 15. novembra spriedumu liet? C?174/11 *Zimmermann* (26. punkts) attiecībā uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

6 – Skat. spriedumu liet? *L.u.P.* (minēts iepriekš 5. zemsvētras piezēm?, 42. punkts) un 2010. gada 10. j?nija spriedumu liet? C?262/08 *CopyGene* (Krājums, I?5053. lpp., 63. punkts) attiecībā uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, k? ar? 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00 *Kügler* (*Recueil*, I?6833. lpp., 54. punkts), spriedumu liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello* (minēts iepriekš 5. zemsvētras piezēm?, 51. punkts) un spriedumu liet? *Zimmermann* (minēts iepriekš 5. zemsvētras piezēm?, 26. punkts) attiecībā uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

7 – Šaj? ziņ? skat. 2010. gada 28. janvāra spriedumu liet? C?473/08 *Eulitz* (Krājums, I?907. lpp., 36. punkts) attiecībā uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta j) apakšpunkt? izmantot? j?dziena “skolas vai universitātes mēcību viela” interpret?ciju.

8 – 2005. gada 13. oktobra spriedums liet? C?200/04 *iSt* (Krājums, I?8691. lpp., 45.–47. punkts) attiecībā uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunktu.

9 – Skat. 2003. gada 3. aprīļa spriedumu liet? C?144/00 *Hoffmann* (*Recueil*, I?2921. lpp., 38. punkts) un spriedumu liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello* (minēts iepriekš 5. zemsvētras

piez?m?, 31. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?u.

10 – Skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu liet? C?216/97 *Gregg (Recueil, I?4947. lpp., 15. un n?kamie punkti)* un spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 35. punkts).

11 – Šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 37. punkts).

12 – Saist?b? ar šo nosac?jumu attiec?b? uz dal?bvalstu r?c?bas br?v?bas izmantošanu skat. ?ener?ladvok?ta L. A. H?lhuda [*L. A. Geelhoed*] 2002. gada 14. novembra secin?jumus liet? C?144/00 *Hoffmann* (2003. gada 3. apr??a spriedums, *Recueil, I?2921. lpp.*), 66. punkts, par Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta n) apakšpunktu.

13 – Skat. 2002. gada 20. j?nija spriedumu liet? C?287/00 Komisija/V?cija (*Recueil, I?5811. lpp., 47. punkts*) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta i) apakšpunktu.

14 – Skat. spriedumus liet? *Dornier* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 64.–66. punkts), liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 38. punkts), liet? *L.u.P.* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 41.–43. punkts) un liet? *Zimmermann* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 27. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunktu.

15 – Skat. ?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [*M. Poiares Maduro*] 2006. gada 7. marta secin?jumus liet? C?106/05 *L.u.P.* (2006. gada 8. j?nija spriedums, Kr?jums, I?5123. lpp.), 39. punkts, attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu.

16 – Skat. spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 40. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta a) apakšpunktu un 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

17 – Skat. šo sistem?tisko izš?iršanu jau ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] 2001. gada 13. decembra secin?jumos liet? C?174/00 *Kennemer Golf* (2002. gada 21. marta spriedums, *Recueil, I?3293. lpp.*), 38. punkts, un ?ener?ladvok?ta F. Lež? [*P. Léger*] 2005. gada 15. septembra secin?jumos apvienotaj?s liet?s C?394/04 un C?395/04 *Ygeia* (2005. gada 1. decembra spriedums, Kr?jums, I?10373. lpp.), 31. punkts, attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punktu.

18 – Šaj? zi?? skat. 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?394/04 un C?395/04 *Ygeia* (Kr?jums, I?10373. lpp., 26. punkts) un 2006. gada 9. febru?ra spriedumu liet? C?415/04 *Kinderopvang Enschede* (Kr?jums, I?1385. lpp., 22. un 25. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunktu.

19 – Šaj? zi?? skat. pirmo prejudici?lo jaut?jumu liet? C?144/13 *VDP Dental Laboratory*.

20 – 2006. gada 7. septembra secin?jumi liet? C?401/05 *VDP Dental Laboratory* (2006. gada 14. decembra spriedums, Kr?jums, I?12121. lpp.), 95.–97. punkts; t?pat skat. ?ener?ladvok?ta N. Fennelija [*N. Fennelly*] 1998. gada 18. j?nija secin?jumus liet? C?134/97 *Victoria Film* (1998. gada 12. novembra spriedums, *Recueil, I?7023. lpp.*), 46. punkts.

21 – Skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C?401/05 *VDP Dental Laboratory* (Kr?jums, I?12121. lpp., 41. punkts).

22 – Skat. tostarp 1982. gada 19. janv?ra spriedumu liet? 8/81 *Becker (Recueil, 53. lpp., 25.*

punkts), 1989. gada 22. jūnija spriedumu liet? 103/88 *Costanzo* (*Recueil*, 1839. lpp., 29. punkts), spriedumu liet? *Kügler* (min?ts iepriekš 6. zemsv?tras piez?m?, 51. punkts) un, visbeidzot, 2013. gada 8. maija spriedumu liet? C?142/12 *Marinov* (37. punkts); skat. ar? 1974. gada 4. decembra spriedumu liet? 41/74 *van Duyn* (*Recueil*, 1337. lpp., 12. punkts).

23 – Spriedums liet? *Zimmermann* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 51. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?u.

24 – Skat. 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I?493. lpp., 35. punkts) un spriedumu liet? *VDP Dental Laboratory* (min?ts iepriekš 21. zemsv?tras piez?m?, 40. punkts).

25 – Skat. 1986. gada 26. febru?ra spriedumu liet? 152/84 *Marshall* (*Recueil*, 723. lpp., 48. punkts).

26 – Skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu liet? C?277/09 *RBS Deutschland Holdings* (Kr?jums, I?13805. lpp., 37. un 41. punkts).

27 – Skat. iepriekš 19. punktu.

28 – Šaj? zi?? skat. 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?203/10 *Auto Nikolovi* (Kr?jums, I?1083. lpp., 62. punkts).

29 – Skat. 1977. gada 1. febru?ra spriedumu liet? 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (*Recueil*, 113. lpp., 25.–29. punkts).

30 – Šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *CopyGene* (min?ts iepriekš 6. zemsv?tras piez?m?, 77. un n?kamie punkti) saist?b? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu.

31 – Spriedums liet? *Dornier* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 81. un n?kamie punkti).

32 – 2007. gada 28. jūnija spriedums liet? C?363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (Kr?jums, I?5517. lpp., 59.–62. punkts).

33 – 2005. gada 17. febru?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C?453/02 un C?462/02 *Linneweber* un *Akritidis* (Kr?jums, I?1131. lpp., 37. punkts) un 2011. gada 10. novembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?259/10 un C?260/10 *Rank Group* (Kr?jums, I?10947. lpp., 68. punkts).

34 – Skat. spriedumus liet? *Dornier* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 69. un n?kamie punktu), apvienotaj?s liet?s *Linneweber* un *Akritidis* (min?ts iepriekš 33. zemsv?tras piez?m?, 37. punkts) un liet? *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (min?ts iepriekš 32. zemsv?tras piez?m?, 48. punkts).

35 – Skat. spriedumus liet? *Kügler* (min?ts iepriekš 6. zemsv?tras piez?m?, 55.–61. punkts), liet? *Dornier* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 81. un n?kamie punkti) un liet? *Zimmermann* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 32. punkts).

36 – Skat. spriedumus liet? *Dornier* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 64. punkts), liet? *L.u.P.* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 42. punkts) un liet? *CopyGene* (min?ts iepriekš 6. zemsv?tras piez?m?, 63. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, k? ar? liet? *Kingscrest Associates* un *Montecello* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 49. punkts) un liet? *Zimmermann* (min?ts iepriekš 5. zemsv?tras piez?m?, 26. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

37 – Skat. spriedumus liet? *CopyGene* (min?ts iepriekš 6. zemspv?tras piez?m?, 64. un n?kamie punkti) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu, k? ar? liet? *Kügler* (min?ts iepriekš 6. zemspv?tras piez?m?, 56. un n?kamie punkti) un liet? *Zimmermann* (min?ts iepriekš 5. zemspv?tras piez?m?, 31. un 33. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu.

38 – ?ener?ladvok?ta D. Ruisa?Harabo Kolomera 2005. gada 22. febru?ra secin?jumi liet? C?498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (2005. gada 13. oktobra spriedums, Kr?jums, l?4427. lpp.), 36. punkts, attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

39 – Spriedums liet? *CopyGene* (min?ts iepriekš 6. zemspv?tras piez?m?, 73. punkts) attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu.

40 – Skat. iepriekš 23. un n?kamos punktus.

41 – Skat. spriedumu liet? *Stockholm Lindöpark* (min?ts iepriekš 24. zemspv?tras piez?m?, 34. un n?kamie punkti).