Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
20 päivänä kesäkuuta 2013 [1]

Asia C-319/12

Minister Finansów
vastaan
MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (Puola))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan i alakohta — Kaupallisten laitosten koulutuspalvelujen vapauttaminen verosta — Välitön oikeusvaikutus

I Johdanto

1. Arvonlisäverolainsäädäntö ei ole aina ensi lukemalta ymmärrettävää. Niinpä käsiteltävänä olevan ennakkoratkaisupyynnön perustana oleva oikeusriita tuntuu ensin yllättävältä. Siinä verovelvollinen nimittäin vaatii toteamaan, että sen toimintaa *ei* ole vapautettu verosta. Syynä on jälleen vähennysoikeus, joka koskee lähtökohtaisesti ainoastaan verollista toimintaa. Verovelvollinen voi näin ollen hyötyä oman toimintansa verollisuudesta erityisesti silloin, kun sen asiakkaat ovat itse oikeutettuja verovähennykseen. [2]

2. Käsiteltävässä ennakkoratkaisupyynnössä tutkitaan ensinnäkin koulutuspalvelujen vapauttamista verosta. Siinä on kyse sen harkintavallan laajuudesta, joka jäsenvaltioilla on arvonlisäverosta vapautettavien yksityisten koulutuslaitosten määrittämisessä. Unionin tuomioistuimen vastauksella voi olla laajempi merkitys, koska tässä yhteydessä tulkittavia unionin oikeuden säännöksiä sovelletaan koulutoimen lisäksi vastaavanlaisessa muodossa muun muassa myös terveydenhuollon, sosiaalihuollon ja kulttuurin aloilla.

3. Vielä laajemmalle ulottuu toinen kysymys, joka koskee verosta vapautettavien laitosten määrittämistä koskevan jäsenvaltioiden harkintavallan virheellisen käytön seurauksia. Tässä yhteydessä on erityisesti selvitettävä, voiko verovelvollinen vedota jälkikäteen unionin oikeudessa säädettyyn liiketoimiensa veronalaisuuteen saadakseen arvonlisäveron vähennysoikeuden joutumatta kuitenkaan maksamaan jälkikäteen veroa liiketoimistaan, joita se käsitteli ennen verottomina kansallisen oikeuden säännösten nojalla.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ks. verotuksen eduista perusteellinen selvitys, jonka julkisasiamies Sharpston antaa 8.3.2007 esittämässään ratkaisuehdotuksessa yhdistetyissä asioissa C-434/05 ja C-445/05, Horizon College ja Haderer, tuomio 14.6.2007 (Kok., s. I-4793, ratkaisuehdotuksen 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

4. Arvonlisäveron kantamista unionissa säädellään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY[3] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Sen IX osaston 2 luvussa säädetään ”tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksista”. Kyseiseen lukuun sisältyy 132 artiklan 1 kohdan i alakohta, jonka nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta seuraavat liiketoimet:

”lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä”.

5. Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa muun muassa tämän vapautuksen myöntämiselle ”muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu,– –

– –”

6. Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa säädetään muun muassa 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen rajoittamisesta seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta – – vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

7. Edellä mainittujen säännösten kanssa vastaavia ovat 31.12.2006 asti sovelletun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)[4] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan sekä 2 artiklan a ja b alakohdan säännökset.

8. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa tarkoitettu vähennysoikeus edellyttää, että ”tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

3 — EUVL L 347, s. 1.

4 — EYVL L 145, s. 1.

_ _”

B *Kansallinen oikeus*

9. Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jäljempänä Puolan arvonlisäverolaki) 43 §:n 1 momentin 1 kohdan, luettuna yhdessä sen liitteessä nro 4 olevan 7 kohdan kanssa, nojalla koulutuspalvelut on käsiteltävässä asiassa merkityksellisenä vuonna 2010 vapautettu verosta riippumatta henkilöstä, joka ne suorittaa.

III Pääasian oikeudenkäynti ja menettely unionin tuomioistuimessa

10. Yksityinen yhtiö MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (jäljempänä MDDP) tarjoaa Puolassa koulutusta muun muassa verotuksen ja henkilöstöjohtamisen aloilla. Sen toiminta suuntautuu säännönmukaiseen voiton tavoitteluun.

11. MDDP pyysi Minister Finansówilta sitovia tietoja toimintansa arvonlisäverokohtelusta. MDDP:n mukaan Puolan arvonlisäverolaki estää sitä unionin oikeuden vastaisesti saamasta verovähennystä. Sen tarjoamien koulutusten osalta Puolan oikeudessa säädetty verovapautus on nimittäin MDDP:n mielestä arvonlisäverodirektiivin vastainen. Direktiivissä ei myönnetä verovapautusta koulutuspalveluille laitoksissa, joiden ainoa päämäärä on järjestelmällinen voiton tavoittelu. Jos MDDP:n palvelujen pitäisi olla verollisia, sillä olisi myös vähennysoikeus.

12. Minister Finansów hylkäsi tämän näkemyksen. MDDP:n kyseistä päätöstä vastaan nostama kanne menestyi ensimmäisessä oikeusasteessa. MDDP:llä on tuomion mukaan vähennysoikeus jopa siltä osin kuin se on aiemmin saanut Puolan oikeudessa säädetyn verovapautuksen.

13. Kyseistä riita-asiaa nyt käsittelevä Naczelny Sąd Administracyjny (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) suhtautuu epäilevästi alemman oikeusasteen tuomioistuimen tuomioon ja on siksi esittänyt unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa sekä 133 ja 134 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä muiden kuin julkisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta vuonna 2010 voimassa olleen [Puolan arvonlisäverolain] 43 §:n 1 momentin 1 kohdan ja tämän lain liitteessä 4 olevan 7 kohdan mukaisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: kun otetaan huomioon, että verovapautus on [arvonlisäverodirektiivin] säännösten vastainen, onko verovelvollisella direktiivin 168 artiklan mukaan oikeus sekä soveltaa verovapautusta että tehdä verovähennys?”

14. Unionin tuomioistuimessa järjestetyssä kirjallisessa menettelyssä huomautuksia esittivät MDDP, Kreikan, Puolan ja Portugalin hallitukset sekä komissio. Asianosaisten kuulemiseksi 15.5.2013 pidettyyn istuntoon osallistuvat Minister Finansów, MDDP, Puolan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Koulutuspalvelujen vapauttaminen verosta*

15. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, estääkö arvonlisäverodirektiivi jäsenvaltioita myöntämästä 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla koulutuspalvelujen verovapautuksen myös yksityisille laitoksille, jotka toimivat yksinomaan *kaupallisessa tarkoituksessa*. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole selvittänyt kyseistä käsitettä tarkemmin, oletan jäljempänä, että se tarkoittaa samaa kuin toiminnan suuntautuminen voiton tavoitteluun.

16. Tämän kysymyksen taustalla on se, että Puolan oikeudessa kaikki koulutuspalveluja tarjoavat laitokset on vapautettu verosta.

1. Jäsenvaltioiden vapaan harkintavallan olemassaolo

17. Tähän ennakkoratkaisukysymykseen olisi ilman muuta vastattava kieltävästi, jos jäsenvaltiot voisivat vapaata harkintavaltaa käyttäen määrittää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla vapautettavat yksityiset laitokset.

18. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa mainitut koulutuspalvelut vapautetaan kuitenkin säännöksen sanamuodon mukaan verosta vain, jos niitä suorittavat koulutustehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä. Tämän perusteella ”muiden” eli yksityisten laitosten on täytettävä se edellytys, että niillä on vastaavia päämääriä kuin mainituilla julkisoikeudellisilla laitoksilla.

19. Koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa ei säädetä tällaisten vastaavien päämäärien hyväksymisen edellytyksistä, kunkin jäsenvaltion on lähtökohtaisesti kansallisessa oikeudessaan annettava ne säännöt, joiden mukaan tällainen hyväksyntä voidaan myöntää.[5] Jäsenvaltioilla on tässä suhteessa harkintavaltaa – samoin kuin verosta vapautettavien laitosten hyväksynnässä muissa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa.[6] Verovapautuksen lainsäädännöllinen muotoilu perustunee siihen, että jäsenvaltioiden koulutusjärjestelmät ovat täysin erilaisia. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i ja j alakohdassa säädettyjä koulutuspalvelujen verovapautuksia on jäsenvaltioiden erilaisista koulutusjärjestelmistä huolimatta kuitenkin sovellettava viime kädessä mahdollisimman yhdenmukaisesti.[7]

5 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta vastaavasti asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok., s. I-12911, 64 kohta) ja asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006 (Kok., s. I-5123, 42 kohta) sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g tai h alakohdasta asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4427, 49 kohta) ja asia C-174/11, Zimmermann, tuomio 15.11.2012 (26 kohta).

6 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta edellä alaviitteessä 5 mainittu asia L.u.P., tuomion 42 kohta ja asia C-262/08, CopyGene, tuomio 10.6.2010 (Kok., s. I-5053, 63 kohta) sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g tai h alakohdasta asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok., s. I-6833, 54 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainitut asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 51 kohta ja asia Zimmermann, tuomion 26 kohta.

7 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohtaan sisältyvän käsitteen ”koulu- tai yliopisto-opetus” tulkinnasta vastaavasti asia C-473/08, Eulitz, tuomio 28.1.2010 (Kok., s. I-907, 36 kohta).

20. On kuitenkin mahdotonta yhtyä Puolan tasavallan näkemykseen, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat pitää kaikkia koulutuspalveluja tarjoavia laitoksia laitoksina, joilla on vastaavia päämääriä. Tällaisessa tarkastelutavassa ei oteta huomioon vaatimuksia, jotka arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa asetetaan koulutuspalveluja tarjoavalle henkilölle. Jos jäsenvaltiot voisivat vapauttaa verosta kaikkien henkilöiden koulutuspalvelut, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa nimenomaisesti mainittu vastaavien päämäärien tunnusmerkki menettäisi täysin merkityksensä vastoin unionin lainsäätäjän selkeää tahtoa.

21. Myös unionin tuomioistuin on jo todennut, etteivät kaikki laitokset voi hyötyä koulutuspalvelujen verovapautuksesta. Oikeuskäytännön mukaan esimerkiksi koulu- ja yliopisto-oleskeluja ulkomailla järjestävä yhtiö ei voi olla laitos, jolla on nykyisessä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyssä verovapautuksessa tarkoitettuja vastaavia päämääriä. [8]

22. Näin ollen on yhdyttävä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemykseen, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät voi vapaan harkintansa mukaan määrittää arvonlisäverodirektiivin nykyisen 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla verosta vapautettavia yksityisiä laitoksia.

2. Harkintavallan rajat

23. Näin ollen herää kysymys, ylittyvätkö jäsenvaltioiden harkintavallan rajat, jos yksityisiin laitoksiin, jotka suorittavat koulutuspalveluja kaupallisessa tarkoituksessa, sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädettyä verovapautusta.

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ilmaissut epäilynsä, koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa säädetyt verovapautukset koskevat otsikkonsa perusteella ainoastaan yleishyödyllisiä toimintoja. Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut yleisesti, ettei toiminnan kaupallisuus lähtökohtaisesti sulje pois kyseisessä artiklassa tarkoitettua toiminnan yleishyödyllisyyttä. [9]

25. Tämä koskee myös erityisesti koulutuspalvelujen vapauttamista verosta kyseisen säännöksen i alakohdan nojalla.

26. Käsite ”laitos” on yhtäältä riittävän laaja sisältämään myös voittoa tavoittelevat luonnolliset henkilöt ja yksityiset yhtiöt. [10] Toisaalta rajoitus yksityisiin laitoksiin, joilla on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettuja vastaavia päämääriä kuin julkisoikeudellisilla laitoksilla, ei sulje pois myöskään kaupallista toimintaa.

27. Puolan ja Portugalin hallitukset ovat perustellusti huomauttaneet, ettei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan, toisin kuin muihin samassa artiklassa säädettyihin verovapautuksiin, sisälly laitoksen kaupallista luonnetta tai voiton tavoittelua koskevaa rajoitusta. Sellainen sisältyy kuitenkin l, m ja q alakohdassa säädettyihin verovapautuksiin, joissa voittoa tavoittelevat tai kaupallista toimintaa harjoittavat laitokset jätetään niiden soveltamisalan ulkopuolelle. Näin ollen on e contrario pääteltävä, että i alakohdassa säädetystä koulutuspalvelujen verovapautuksesta voivat lähtökohtaisesti hyötyä myös luonteeltaan kaupalliset laitokset, joiden toiminta suuntautuu yksinomaan voiton tavoitteluun. [11]

8 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdasta ks. asia C-200/04, iSt, tuomio 13.10.2005 (Kok., s. I-8691, 45 –47 kohta).

9 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdasta asia C-144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003 (Kok., s. I-2921, 38 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 31 kohta.

10 — Ks. asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok., s. I-4947, 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 35 kohta.

11 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 37 kohta.

28. Koulutuspalvelujen verovapautuksen myöntäminen kaupallisille yrityksille ei ole myöskään kyseisen vapautuksen tarkoituksen vastaista. [12] Unionin tuomioistuimen esittämän yliopisto-opetusta koskevan toteamuksen mukaan tämän tarkoituksen voidaan nimittäin katsoa olevan se, ettei koulutuspalvelujen saamista estetä suuremmilla kustannuksilla, jotka aiheutuisivat, jos vastaavien palvelujen suorituksista kannettaisiin arvonlisäveroa. [13] Vaikka tästä tavoitteesta ei voida suoraan päätellä, millä perustein verosta vapautettavat yksityiset laitokset on määritettävä, kyseisen tavoitteen saavuttaminen ei nähdäkseni kuitenkaan lähtökohtaisesti riipu siitä, suoritetaanko tällaisia koulutuspalveluja kaupallisessa tarkoituksessa.

29. Komissio vastustaa kirjallisissa huomautuksissaan kaupallisten laitosten vapauttamista verosta arvonlisäverodirektiivin 133 ja 134 artiklan nojalla, ja esitän tästä kaksi huomautusta.

30. Unionin tuomioistuin on ensinnäkin jo tehnyt selväksi, että jäsenvaltiot voivat 133 artiklan nojalla siinä mainittujen verovapautusten yhteydessä asettaa verovapautusten tunnusmerkistöissä asetettujen yksityisten laitosten hyväksymisedellytysten ja yksityiskohtaisten sääntöjen *lisäksi* muita eli 133 artiklassa mainittuja edellytyksiä. [14] Jäsenvaltiot voivat siis käänteisesti myös olla asettamatta yksityisille laitoksille 133 artiklassa mainittuja edellytyksiä. [15] Unionin tuomioistuin on näin ollen päätellyt nimenomaan arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetystä edellytyksestä, ettei voiton tavoittelu voi estää verovapautuksen myöntämistä. Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat nimittäin muun muassa asettaa koulutuspalvelujen verovapautuksen edellytykseksi sen, ettei yksityinen laitos tavoittele järjestelmällisesti voittoa. Tämä mahdollisuus jäisi kuitenkin vaille kohdetta, jos sitä vaadittaisiin verovapautusta koskevien tosiseikkojen perusteella jo edellytyksenä yksityisten laitosten hyväksymiselle. [16]

31. Toiseksi myöskään arvonlisäverodirektiivin 134 artikla ei estä myöntämästä verovapautusta yksityisille laitoksille, jotka suorittavat koulutuspalveluja kaupallisessa tarkoituksessa. Toisin kuin 133 artiklassa, kyseisessä säännöksessä tosin suljetaan tiettyjä liiketoimia pakottavasti muun muassa koulutuspalvelujen verovapautuksen ulkopuolelle. [17] Sitä voidaan kuitenkin sisäisen logiikkansa mukaan – erityisesti a alakohdassa mainitun edellytyksen perusteella – soveltaa kuitenkin ainoastaan liiketoimiin, jotka ”liittyvät läheisesti” arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettuihin verosta vapautettuihin koulutuspalveluihin, [18] eli muihin kuin ydinalalla vapautettuihin liiketoimiin. Siitä, että arvonlisäveron alaiset kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa kilpailevat liiketoimet jätetään arvonlisäverodirektiivin 134 artiklan b alakohdassa verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, ei näin ollen voida tehdä päätelmiä lähtökohtaisesta mahdollisuudesta vapauttaa kaupalliset yritykset verosta.

32. Tämän perusteella on todettava, ettei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaisia jäsenvaltioiden harkintavallan rajoja ylitetä, jos kansallisessa oikeudessa vapautetaan verosta myös yksityiset laitokset, jotka tarjoavat koulutuspalveluja kaupallisessa tarkoituksessa.

12 — Ks. tästä jäsenvaltioiden harkintavallan käytön edellytyksestä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan osalta julkisasiamies Geelhoedin 14.11.2002 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Hoffmann, 66 kohta.

13 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdasta asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002 (Kok., s. I-5811, 47 kohta).

14 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdasta edellä alaviitteessä 5 mainitut asia Dornier, tuomion 64–66 kohta; asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 38 kohta; asia L.u.P., tuomion 41–43 kohta ja asia Zimmermann, tuomion 27 kohta.

15 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta julkisasiamies Poiares Maduron 7.3.2006 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa L.u.P., 39 kohta.

16 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdasta ja 1 alakohdan g ja h alakohdasta edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 40 kohta.

17 — Ks. tästä systematiikkaan perustuvasta erottelusta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan osalta jo julkisasiamies Jacobsin 13.12.2001 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002 (Kok., s. I-3293, ratkaisuehdotuksen 38 kohta) ja julkisasiamies Légerin 15.9.2005 esittämä ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005 (Kok., s. I-10373, ratkaisuehdotuksen 31 kohta).

18 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdasta vastaavasti edellä alaviitteessä 17 mainitut yhdistetyt asiat Ygeia, tuomion 26 kohta ja asia C-415/04, Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006 (Kok., s. I-1385, 22 ja 25 kohta).

3. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus

33. Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi.

34. Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus pääasiassa, tämä toteamus ei kuitenkaan riitä. Kuten erityisesti toisen ennakkoratkaisukysymyksen muotoilu osoittaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa nimittäin pohjimmiltaan tietää, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä Puolan oikeudessa säädetylle koulutuspalvelujen verovapautukselle.

35. Edellä 1 ja 2 kohdassa todettiin, että Puolan tasavalta voi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla vapauttaa verosta yksityisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa suorittamat koulutuspalvelut. Se ei kuitenkaan voi tehdä näin, jos se ei aseta laitosten hyväksymiselle mitään vaatimuksia. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädettyä verovapautusta ei näin ollen ole pantu asianmukaisesti täytäntöön pääasiassa sovellettavassa Puolan lainsäädännössä.

36. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa sekä 133 ja 134 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä yksityisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamiselle verosta. Ne ovat kuitenkin esteenä kyseisten säännösten sellaiselle täytäntöönpanolle, jossa yksityisten laitosten vastaavien päämäärien hyväksymiselle ei aseteta mitään vaatimuksia.

B *Arvonlisäverodirektiivin välitön oikeusvaikutus*

37. Tämän pohjalta on vastattava myös toiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Siinä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko verovelvollisella direktiivin 168 artiklan mukaan oikeus sekä soveltaa verovapautusta että tehdä verovähennys, kun otetaan huomioon, että kansallinen verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen. [19]

38. Asiassa VDP Dental Laboratory katsoin tässä yhteydessä, ettei ”epäsymmetrinen vetoaminen” kuudenteen direktiiviin ole mahdollista. Verovelvollinen ei voi samanaikaisesti sekä vedota välittömästi direktiiviin, jossa tiettyjä liiketoimia ei vapauteta verosta, saadakseen oikeuden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen että hyötyä kansallisessa oikeudessa säädetystä unionin oikeuden vastaisesta verovapautuksesta. Tällöin nimittäin loukataan arvonlisäverojärjestelmän keskeistä periaatetta, jonka mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus myönnetään lähtökohtaisesti ainoastaan, jos myynti on verollista. [20]

39. Unionin tuomioistuin yhtyi tuomiossaan tähän näkemykseen todetessaan, että verovelvollinen voi perustaa toimintansa arvonlisäverollisuuden välittömästi kuudenteen direktiiviin ja saada näin ollen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden. Ratkaisussa ei kuitenkaan käsitellä suoraan ”epäsymmetrisen vetoamisen” mahdollisuutta. [21]

40. MDDP katsoo sitä vastoin, ettei myyntiliiketoimia voida verottaa kansallisen oikeuden nojalla tilanteessa, jossa verovelvollinen vetoaa arvonlisäverodirektiivistä johtuvaan vähennysoikeuteensa. Kansallisessa oikeudessa nimittäin säädetään tältä osin nimenomaan verovapautuksesta. Tästä syystä suorituksen vastaanottajat eivät myöskään hyväksyisi jälkikäteen verotuksen perusteella korotettua

19 — Ks. tässä yhteydessä myös asiassa C-144/13, VDP Dental Laboratory, esitetty ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys.

20 — Julkisasiamiehen 7.9.2006 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006 (Kok., s. I-12121, ratkaisuehdotuksen 95–97 kohta); ks. myös jo julkisasiamies Fennellyn 18.6.1998 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-134/97, Victoria Film, tuomio 12.11.1998 (Kok., s. I-7023, ratkaisuehdotuksen 46 kohta).

21 — Ks. edellä alaviitteessä 20 mainittu asia VDP Dental Laboratory, tuomion 41 kohta.

vastiketta. MDDP pitää verotusta kylläkin arvonlisäverodirektiivin mukaisena. Direktiivi velvoittaa SEUT 288 artiklan mukaan kuitenkin ainoastaan jäsenvaltioita, minkä vuoksi sillä ei voi olla välitöntä oikeusvaikutusta verovelvolliseen. Myös komissio on yhtynyt tähän näkemykseen unionin tuomioistuimessa käydyn oikeudenkäyntimenettelyn aikana.

41. Edellä esitettyjen perustelujen perusteella arvioin jäljempänä näkemystäni nyt käsiteltävää asiaa ajatellen. Arviointi perustuu unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti. [22]

42. Tämän perusteella on aluksi selvitettävä, mikä arvonlisäverodirektiivin säännös on saatettu virheellisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä (jäljempänä 1 kohta), seuraavaksi se, onko kyseinen säännös sisällöltään ehdoton ja riittävän täsmällinen, ja jos on, niin missä määrin (jäljempänä 2 kohta), sekä lopuksi se, mitä oikeudellisia seurauksia käsiteltävässä asiassa aiheutuu, jos verovelvollinen vetoaa kyseiseen säännökseen (jäljempänä 3 kohta).

1. Virheellisesti täytäntöön pantu säännös

43. Ensin on selvitettävä, mikä arvonlisäverodirektiivin säännös on pantu täytäntöön virheellisesti.

44. Tässä yhteydessä on todettava, ettei käsiteltävässä asiassa voida vedota arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaan, jossa säädetään vähennysoikeudesta ja johon ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan. Ei nimittäin ole selvää, että kyseinen säännös on saatettu virheellisesti osaksi Puolan oikeusjärjestystä. Puolan oikeudessa säädetään nimittäin ilmeisesti arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaisesti, että vähennysoikeus myönnetään lähtökohtaisesti, jos myyntiliiketoimet ovat verollisia.

45. Arvonlisäverodirektiivi on pantu virheellisesti täytäntöön ainoastaan sen 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan osalta. Puolan oikeudessa on nimittäin määritelty kyseisen verovapautuksen saavien henkilöiden joukko liian laajaksi sisällyttämällä kaikki henkilöt koulutuspalvelujen verovapautuksen soveltamisalaan.

46. Voitaisiin katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta, jonka mukaan arvonlisäveroa on suoritettava lähtökohtaisesti kaikista palveluista, on pantu Puolassa virheellisesti täytäntöön. Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo tehnyt selväksi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa ei ole määritetty ainoastaan toimintoja, jotka on vapautettava verosta, vaan myös toiminnot, joita *ei* voida vapauttaa verosta. [23]

47. Tästä seuraa, että jos kansallinen verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollinen voi mahdollisesti vedota ainoastaan suoritustensa verollisuuteen mutta ei itsenäiseen, arvonlisäverodirektiivistä suoraan johtuvaan vähennysoikeuteen. Tällainen vähennysoikeus on pikemminkin ainoastaan verollisuuteen vetoamisen tulos. Jos verovelvollinen nimittäin voi kansallisen oikeuden vastaisesti vedota suoritustensa verollisuuteen, se hyötyy kansallisella tasolla direktiivin mukaisesti täytäntöön pannusta vähennysoikeudesta, joka edellyttää myyntiliiketoimien verottamista.

22 — Ks. mm. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok., s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 25 kohta); asia 103/88, Costanzo, tuomio 22.6.1989 (Kok., s. 1839, Kok. Ep. X, s. 95, 29 kohta); edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Kügler, tuomion 51 kohta ja viimeksi asia C-142/12, Marinov, tuomio 8.5.2013 (37 kohta); ks. jo asia 41/74, van Duyn, tuomio 4.12.1974 (Kok., s. 1337, Kok. Ep. II, s. 395, 12 kohta).

23 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdasta edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Zimmermann, tuomion 51 kohta.

48. Täytäntöön pantavan verovapautuksen erottaminen täytäntöön pantavasta vähennysoikeudesta ei ole ristiriidassa tähänastisen oikeuskäytännön kanssa. Unionin tuomioistuin ei nimittäin ole vastaavanlaisissa tapauksissa toistaiseksi vahvistanut, millä mainituista säännöksistä on välittömiä oikeusvaikutuksia. Se on sen sijaan johtanut niiden yhdistelmästä yksityisten oikeuksia jäsenvaltiota kohtaan. [24]

49. Komissio ei voi kiistää tätä menestyksekkäästi väittämällä, että oikeuskäytännön mukaan direktiivi ei voi luoda velvoitteita yksityiselle oikeussubjektille. [25] Tämä ei nimittäin pidä paikkaansa nyt käsiteltävässä tilanteessa. Virheellisesti täytäntöön pannusta verovapautuksesta ei aiheudu verovelvolliselle velvoitetta suorittaa veroa suorituksistaan. Sillä voi ainoastaan olla oikeus vedota verollisuuteen.

50. Komissio viittaa näkemyksensä tueksi myös asiassa RBS Deutschland Holdings annettuun tuomioon, mutta tästä riittää toteamus, että kyseinen ratkaisu koskee arvonlisäverodirektiivin nykyisen 169 artiklan a alakohdan tulkintaa. Kyseisessä vähennykseen liittyvässä erityistilanteessa ei nimenomaisesti edellytetä käyttöä verollisiin liiketoimiin, toisin kuin tähän asiaan sovellettavassa 168 artiklassa. Asia RBS Deutschland Holdings koski sitä paitsi liiketoimen tosiasiallista verottomuutta kahden jäsenvaltion erilaisten suorituspaikkaa koskevien oikeudellisten näkemysten vuoksi eikä suoraan direktiivin nojalla verosta vapautettua suoritusta. [26]

51. Koska direktiivillä voi olla välitön oikeusvaikutus ainoastaan virheellisesti täytäntöön pannun säännöksen osalta, näin ollen on todettava, että koska kansallinen vapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollisella ei ole direktiivin 168 artiklan nojalla oikeutta sekä soveltaa verovapautusta että tehdä verovähennys.

52. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen on näin ollen jo vastattu. Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan kuitenkin antaa hyödyllinen vastaus pääasiassa, on vielä tutkittava, voiko MDDP:n kaltainen verovelvollinen käsiteltävässä tilanteessa ylipäätään perustaa koulutuspalvelujensa verollisuuden virheellisesti täytäntöön pantuun arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan ja saada näin ollen ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden.

2. Sisällöltään ehdoton ja riittävän täsmällinen

53. Näin ollen herää kysymys, onko virheellisesti täytäntöön pantu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta yksityisten laitosten tarjoamien koulutuspalvelujen verottomuuden osalta sisällöltään ehdoton ja riittävän täsmällinen.

54. Ensimmäinen näistä kahdesta edellytyksestä täyttyy. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on sisällöltään ehdoton, koska siinä ei säädetä jäsenvaltioille annettavasta mahdollisuudesta vaan velvoitetaan kaikki jäsenvaltiot myöntämään siinä säädetty verovapautus.

55. Vaikeampaa on kuitenkin vastata siihen, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta vapautettavien henkilöiden osalta myös riittävän täsmällinen. Kuten jo todettiin, kyseisessä verovapautuksessa nimittäin edellytetään, että asianomainen jäsenvaltio määrittää yksityiset laitokset, joilla on vastaavia päämääriä kuin julkisoikeudellisilla laitoksilla. [27]

24 — Ks. asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok., s. I-493, 35 kohta) ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia VDP Dental Laboratory, tuomion 40 kohta.

25 — Ks. asia 152/84, Marshall, tuomio 26.2.1986 (Kok., s. 723, Kok. Ep. VIII, s. 457, 48 kohta).

26 — Ks. asia C-277/09, RBS Deutschland Holdings, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-13805, 37 ja 41 kohta).

27 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

56. Direktiivin säännöksen välitön oikeusvaikutus edellyttää kuitenkin lähtökohtaisesti, ettei minkäänlaisia unionin tai jäsenvaltioiden toimia tarvita.[28] Jos jäsenvaltioilla on harkintavaltaa, yksityiset eivät lähtökohtaisesti voi vedota direktiivin säännökseen.[29]

57. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta kuitenkin mahdollistaa sen, että jäsenvaltion harkintavallan käytöstä riippuen sekä tiettyjen laitosten koulutuspalvelujen verovapautus että niiden verollisuus voivat olla sopusoinnussa kyseisen säännöksen kanssa.[30] Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on verosta vapautettujen yksityisten laitosten osalta riittävän täsmällinen ainoastaan siltä osin kuin siinä määritetään jäsenvaltioiden harkintavallan rajat. Toisin sanoen on olemassa sellaisia yksityisiä laitoksia, joiden vastaavat päämäärät jäsenvaltioiden on hyväksyttävä, ja laitoksia, joiden kohdalla tämä ei ole mahdollista. Siltä osin kuin on kuitenkin kyse yksityisistä laitoksista, joiden hyväksyminen on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaisesti nimenomaan jäsenvaltioiden harkintavallassa, kyseinen säännös ei ole riittävän täsmällinen, jotta sillä olisi välitön oikeusvaikutus.

58. Tämän kanssa näyttää aluksi olevan ristiriidassa se, että unionin tuomioistuin on muissa tapauksissa, jotka koskevat jäsenvaltioilla verovapautusten soveltamisalan määrittämisessä olevaa harkintavaltaa, jo katsonut, että vastaava unionin oikeuden säännös on myös jäsenvaltioiden käyttäessä harkintavaltaa riittävän täsmällinen, jotta sillä voi olla välitön oikeusvaikutus.

59. Se esimerkiksi totesi, että verovelvollinen voi lähtökohtaisesti vedota välittömästi hoitojen verovapautukseen nykyisen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, jos jäsenvaltiot sääntelevät verosta vapautettavien laitosten hyväksymistä tavalla, joka niillä tässä yhteydessä olevasta harkintavallasta huolimatta ei sovellu yhteen unionin oikeuden kanssa.[31] Unionin tuomioistuin esitti samanlaisen toteamuksen nykyisen arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan g alakohdan yhteydessä, jossa erityisten sijoitusrahastojen hallinnointi vapautetaan verosta. Vaikka kyseisessä säännöksessä jätetään jäsenvaltioille harkintavalta veroedusta hyötyvien erityisten sijoitusrahastojen määrittelemisessä, säännöksellä on välitön oikeusvaikutus siltä osin kuin jäsenvaltiot määrittelevät veroedusta hyötyvät erityiset sijoitusrahastot unionin oikeuden vastaisesti.[32] Unionin tuomioistuin katsoi, että myös arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdalla, jossa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus harkintavaltaansa käyttäen säätää rajoituksia uhka- tai rahapelien vapauttamiselle verosta, on välitön oikeusvaikutus, jos kansallinen rajoitus on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.[33]

60. Kaikki edellä mainitut tapaukset koskevat kuitenkin verovapautuksen soveltamisalan rajoituksia, joissa jäsenvaltiot ovat käyttäneet harkintavaltaansa mutta verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti. Ne nimittäin olivat evänneet verovapautuksen verovelvollisilta, joita oli kohdeltava samalla tavoin kilpailijoidensa kanssa.[34] Näin ollen välitön oikeusvaikutus edellyttää tällaisissa tapauksissa aiemmin epätasa-arvoisesti vapautuksen ulkopuolelle jätettyjen henkilöiden vapauttamista verosta.

28 — Ks. vastaavasti asia C-203/10, Auto Nikolovi, tuomio 3.3.2011 (Kok., s. I-1083, 62 kohta).

29 — Ks. asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977 (Kok., s. 113, 25/29 kohta).

30 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta vastaavasti myös edellä alaviitteessä 6 mainittu asia CopyGene, tuomion 77 ja 78 kohta.

31 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Dornier, tuomion 81 ja 82 kohta.

32 — Asia C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomio 28.6.2007 (Kok., s. I-5517, 59–62 kohta).

33 — Yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok., s. I-1131, 37 kohta) ja yhdistetyt asiat C-259/10 ja C-260/10, Rank Group, tuomio 10.11.2011 (Kok., s. I-10947, 68 kohta).

34 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Dornier, tuomion 69 ja 70 kohta; edellä alaviitteessä 33 mainitut yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 37 kohta ja edellä alaviitteessä 32 mainittu asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomion 48 kohta.

61. Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin erilainen tilanne. Siinä Puolan lainsäädännössä ei säädetä unionin oikeuden vastaisesta koulutuspalvelujen verovapauden rajoituksesta, joka voitaisiin poistaa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan välittömällä oikeusvaikutuksella. Puolan arvonlisäverolaissa säädetty vapautus on unionin oikeuden vastainen päinvastoin siksi, ettei siinä aseteta minkäänlaista rajoitusta. Näin ollen jäsenvaltio rikkoo arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa myönnetyn harkintavallan rajoja tällaisessa tapauksessa ainoastaan siltä osin kuin se vapauttaa verosta verovelvollisia, joita se ei olisi saanut vapauttaa harkintavaltaa käyttäessään. Tämä koskee verovelvollisia, joita ei voida missään olosuhteissa hyväksyä laitoksiksi, joilla on vastaavia päämääriä.

62. Näin ollen on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on yksityisten laitosten tarjoamien koulutuspalvelujen verottomuuden osalta sisällöltään ehdoton mutta käsiteltävää asiaa ajatellen riittävän täsmällinen ainoastaan siltä osin kuin siinä ei sallita, että kansallisessa oikeudessa myönnetään verovapautus kaikille laitoksille.

3. Vetoamisen oikeudelliset seuraukset

63. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan vetoamisen oikeudelliset seuraukset riippuvat käsiteltävässä asiassa siihen kysymykseen annettavasta vastauksesta, olisiko jäsenvaltio harkintavaltaa käyttäessään *voinut* pitää kyseisen säännöksen välitöntä oikeusvaikutusta vaativaa verovelvollista laitoksena, jolla on vastaavia päämääriä. Jos näin on, kyseiseen säännökseen vetoaminen ei johda kansallisesta oikeudesta poikkeamiseen. Verovelvollinen voi näin ollen vedota kansallista oikeutta vastaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan ja saada siten suorituksensa verollisiksi vain, jos jäsenvaltio ei olisi saanut pitää verovelvollista harkintavaltansa puitteissa laitoksena, jolla on vastaavia päämääriä.

64. Joissakin tapauksissa, jotka koskivat arvonlisäverodirektiivin nykyistä 132 artiklan 1 kohdan b tai g alakohtaa, unionin tuomioistuin on kylläkin todennut, että yksityisten laitosten hyväksyminen jäsenvaltion sääntelyn perusteella on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa ja että kyseisillä säännöksillä on välitön oikeusvaikutus, mutta se ei ole johtanut tästä mitään unionin lainsäädännöstä aiheutuvaa välitöntä oikeudellista seurausta. Se on sen sijaan antanut kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi tutkia kaikkien pääasian merkityksellisten seikkojen ja erityisesti tosiseikkojen perusteella kussakin yksittäisessä tapauksessa, täyttääkö verovelvollinen hyväksyttävän laitoksen edellytykset.[35] Näin ollen asiaa käsittelevällä kansallisella tuomioistuimella yksittäisessä tapauksessa oleva harkintavalta korvaa jäsenvaltion virheellisen lainsäädännöllisen harkintavallan käytön.

65. Käsiteltävään asiaan sovellettuna tämä lähestymistapa tarkoittaisi, että jos MDDP vetoaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan välittömään oikeusvaikutukseen, kansallisen tuomioistuimen olisi tutkittava, onko MDDP *tuomioistuimen harkintavallan mukaan* hyväksyttävä laitokseksi, jolla on vastaavia päämääriä. Jos kansallinen tuomioistuin toteaa, ettei ole, MDDP voi vedota koulutuspalvelujensa verollisuuteen.

66. Tämä lähestymistapa perustunee siihen, että tarkastellessaan jäsenvaltioiden toteuttamaa verovelvollisten hyväksymistä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädettyjen verovapautusten yhteydessä unionin tuomioistuin ei ole vielä toistaiseksi määrittänyt selkeästi, missä muodossa jäsenvaltioiden on käytettävä harkintavaltaansa tämän hyväksymisen yhteydessä – onko se tehtävä abstraktilla lainsäädännöllä vai käyttämällä harkintavaltaa yksittäisessä tapauksessa. Unionin

35 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Kügler, tuomion 55–61 kohta sekä edellä alaviitteessä 5 mainitut asia Dornier, tuomion 81 ja 82 kohta ja asia Zimmermann, tuomion 32 kohta.

tuomioistuin toteaa yhtäältä, että kunkin jäsenvaltion on kansallisessa oikeudessaan annettava ne säännöt, joiden mukaan tällainen hyväksyntä voidaan myöntää. [36] Toisaalta se antaa kuitenkin ymmärtää, että kansallisten viranomaisten asiana on yksittäisessä tapauksessa itse käyttää harkintavaltaa hyväksyttävien laitosten määrittämisessä. [37]

67. Harkintavallan, joka jäsenvaltiolla on yksityisten laitosten hyväksymisessä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädettyjen verovapautusten soveltamisalaan, käyttöä ei kuitenkaan voida mielestäni antaa kansallisten viranomaisten eikä kansallisten tuomioistuinten tehtäväksi. Niiden väistämättä yksittäistä tapausta koskevat tarkastelut eivät voi korvata kansallisen lainsäätäjän harkintavallan käyttöä abstraktin hyväksymissäännön yhteydessä. Kuten julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer jo perustellusti totesi, tällaisten luokittelukriteerien on oltava neutraaleja, abstrakteja ja ennalta määrättyjä. [38]

68. Unionin tuomioistuin täsmensi lisäksi aivan hiljattain, että veroviranomaisten tutkintatavan on oltava johdonmukainen niiden tutkiessa toisiinsa rinnastettavia ja keskenään kilpailevia laitoksia. [39] Tällaista johdonmukaisuutta ei voida saavuttaa, jos jokainen kansallinen viranomainen tai jokainen kansallinen tuomioistuin tekee yksittäisessä tapauksessa harkinnanvaraisen päätöksen, joka lähes väistämättä johtaa verrattavissa olevien verovelvollisten erilaiseen kohteluun.

69. Jos jäsenvaltio on näin ollen käyttänyt lainsäädännössään sillä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla yksityisten laitosten hyväksymisessä olevaa harkintavaltaa unionin oikeuden vastaisesti, tämä virhe voidaan poistaa ainoastaan abstraktilla lainsäädännöllä eikä kansallisen tuomioistuimen harkintavallan käytöllä.

70. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pääasian oikeudenkäynnissä ainoastaan tutkittava, onko MDDP:n kaltaisen laitoksen vapauttaminen verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla Puolan lainsäätäjän harkintavallan ulkopuolella. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tässä yhteydessä tutkia MDDP:n toiminnan päämäärät ja edellytykset vertaamalla niitä koulutustehtäviä hoitavien puolalaisten julkisoikeudellisten laitosten toiminnan päämääriin ja edellytyksiin. On kuitenkin huomautettava, että MDDP:n kaltaisen laitoksen vapauttaminen verosta ei olisi Puolan lainsäätäjän harkintavallan ulkopuolella, jos ainoa vastaavuuden kiistämisperuste olisi toiminta kaupallisessa tarkoituksessa. Kuten jo todettiin, se ei nimittäin ole arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitetun hyväksymisen epäämisperuste. [40]

71. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tästä huolimatta toteaisi, ettei Puolan lainsäätäjä voi missään olosuhteissa hyväksyä MDDP:n kaltaisen laitoksen päämäärien vastaavuutta, MDDP voisi vedota käsiteltävässä asiassa siihen, ettei kansallisessa oikeudessa säädettyä verovapautusta sovelleta siihen, koska vapautus on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastainen. Tällöin MDDP:n koulutuspalvelut olisivat arvonlisäverollisia, ja se voisi Puolan säännösten nojalla käyttää niiden osalta vähennysoikeutta.

36 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta edellä alaviitteessä 5 mainitut asia Dornier, tuomion 64 kohta ja asia L.u.P., tuomion 42 kohta sekä edellä alaviitteessä 6 mainittu asia CopyGene, tuomion 63 kohta sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g tai h alakohdasta edellä alaviitteessä 5 mainitut asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 49 kohta ja asia Zimmermann, tuomion 26 kohta.

37 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta edellä alaviitteessä 6 mainittu asia CopyGene, tuomion 64 ja 65 kohta sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdasta edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Kügler, tuomion 56 ja 57 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Zimmermann, tuomion 31 ja 33 kohta.

38 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdasta julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin 22.2.2005 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Kingscrest Associates ja Montecello, 36 kohta.

39 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta edellä alaviitteessä 6 mainittu asia CopyGene, tuomion 73 kohta.

40 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

72. MDDP:llä saattaisi olla myös oikeus vaatia vahingonkorvausta, mihin viitattiin vastaavanlaisessa tapauksessa jo asiassa Stockholm Lindöpark annetussa tuomiossa.[41] MDDP:lle voisi nimittäin aiheutua korjattavissa olevaa vahinkoa siitä, että sen suorituksen vastaanottajat eivät hyväksy jälkikäteen verotuksen perusteella korotettua vastiketta.

4. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus

73. Edellä esitetyn perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kun otetaan huomioon, että kansallinen verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollisella ei ole oikeutta sekä soveltaa verovapautusta että tehdä verovähennys. Välitön vetoaminen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan johtaa lisäksi käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa koulutuspalvelujen verollisuuteen vain, jos asianomaisen verovelvollisen hyväksyminen laitokseksi, jolla on vastaavia päämääriä, ylittäisi jäsenvaltioiden harkintavallan rajat.

V Ratkaisuehdotus

74. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Naczelny Sąd Administracyjnyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa sekä 133 ja 134 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä yksityisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamiselle verosta. Ne ovat kuitenkin esteenä verovapautuksen sellaiselle täytäntöönpanolle, jossa yksityisten laitosten vastaavien päämäärien hyväksymiselle ei aseteta mitään vaatimuksia.

2) Kun otetaan huomioon, että kansallinen verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollisella ei ole oikeutta sekä soveltaa verovapautusta että tehdä verovähennys. Välitön vetoaminen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan johtaa käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa koulutuspalvelujen verollisuuteen vain, jos asianomaisen verovelvollisen hyväksyminen laitokseksi, jolla on vastaavia päämääriä, ylittäisi jäsenvaltioiden harkintavallan rajat.

41 — Ks. edellä alaviitteessä 24 mainittu asia Stockholm Lindöpark, tuomion 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat.