UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä marraskuuta 2013 *

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 132-134 ja 168 artikla — Vapautukset arvonlisäverosta — Voittoa tavoittelevien yksityisoikeudellisten laitosten tarjoamat koulutuspalvelut — Vähennysoikeus

Asiassa C-319/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 27.4.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.7.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minister Finansów

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.5.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Minister Finansów, asiamiehinään J. Kaute ja T. Tratkiewicz,

— MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, neuvonantajanaan T. Michalik,

— Puolan hallitus, asiamiehinään A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna ja M. Szpunar,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään I. Pouli ja M. Tassopoulou,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja R. Laires,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Christie, avustajanaan barrister P. Mantle,

— Euroopan komissio, asiamiehinään K. Herrmann ja L. Lozano Palacios,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

kuultuaan julkisasiamiehen 20.6.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 133 artiklan ensimmäisen kohdan a–d alakohdan, 134 artiklan ja 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Minister Finansów (Puolan valtiovarainministeri, jäljempänä Minister) ja MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (jäljempänä MDDP) ja joka koskee muiden kuin julkisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamista arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i, l, m ja q alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

i) 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;

– –

l) poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansalaisaatteellisia päämääriä edistävien, voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palvelujen suoritukset jäsenilleen yhteisen edun hyväksi sääntöjen mukaista jäsenmaksua vastaan ja niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille;

– –

q) julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a–d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;

b) näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;

c) näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.”

5 Tämän direktiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja 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.”

6 Kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdan sanamuoto on seuraava:

”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”.

Puolan oikeus

7 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin se on muutettuna, 43 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan

1) tämän lain liitteessä 4 luetellut palvelut;

– –”

8 Arvonlisäverolain liitteessä 4 olevassa 7 kohdassa mainitaan ”koulutuspalvelut”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 MDDP on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka järjestää erikoiskursseja ja -konferensseja eri opetuksen ja koulutuksen aloilla, kuten verotuksen, kirjanpidon ja rahoituksen aloilla, sekä yritysten hallinnoinnin ja johtamisen aloilla, mukaan lukien ammatillisen ja henkilökohtaisen osaamisen kehittäminen.

10 MDDP järjestää mainittuja toimintoja osana liiketoimintaansa, jonka tarkoituksena on tuottaa säännöllisesti voittoa.

11 MDDP:tä ei ole merkitty koulujen ja yksityisten laitosten luetteloon koulutusjärjestelmästä 7.9.1991 annetun lain (Ustawa o systemie oświaty) säännösten mukaisesti.

12 MDDP pyysi Ministeriltä yksittäistapausta koskevaa tulkintaratkaisua oikeudestaan vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka oli maksettu koulutuspalvelujen suorittamista varten hankituista tavaroista ja palveluista. Se väitti, ettei sen tarjoamia koulutuspalveluja tulisi vapauttaa arvonlisäverosta vaan että niiden pitäisi olla arvonlisäverollisia.

13 MDDP väitti tässä yhteydessä, että arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 1 kohta ja kyseisen lain liitteessä 4 oleva 7 kohta ovat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan sekä 133 ja 134 artiklan vastaisia.

14 Minister katsoi sen sijaan, että arvonlisäverodirektiivin säännökset oli saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista oikeutta arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 1 kohdan ja kyseisen lain liitteessä 4 olevan 7 kohdan säännöksillä.

15 MDDP nosti siten 3.1.2011 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiessa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin) kanteen, jossa se vaati edellä mainitun yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun kumoamista vedoten siihen, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 133 ja 134 artiklan kanssa, oli rikottu.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie kumosi 17.10.2011 antamallaan tuomiolla riidanalaisen yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun sillä perusteella, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on esteenä sille, että laitokset, jotka eivät tarjoa yleishyödyllisiä koulutuspalveluja, voisivat saada arvonlisäveron vapautuksen.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie tukeutui asiassa C-150/99, Stockholm Lindöpark, 18.1.2001 annettuun tuomioon (Kok., s. I-493) ja katsoi, että tilanteessa, jossa verovapautus ei ole arvonlisäverodirektiivin mukainen, verovelvollisella on oikeus vedota suoraan kyseisen direktiivin 168 artiklaan ja vähentää sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältynyt arvonlisävero, joita käytetään tarjottavia koulutuspalveluja varten, vaikka nämä palvelut on vapautettu arvonlisäverosta, kun kyseinen verovapautus ei ole arvonlisäverodirektiivin mukainen. Kyseinen tuomioistuin korosti kuitenkin edellä esitetystä seuraavan tilanteen, jossa arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia suorittavalla verovelvollisella olisi myös vähennysoikeus arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla, paradoksaalisuutta.

18 Minister teki 17.10.2011 annetusta tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin).

19 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella, jonka ratkaistavana Ministerin valitus on, on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan tulkintaa koskevia epäilyjä. Se on epävarma siitä, onko MDDP:n mahdollista sekä soveltaa verovapautusta tarjottuihin koulutuspalveluihin että vedota ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen.

20 Naczelny Sąd Administracyjny on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, 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.

22 Puolan, Kreikan, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät, etteivät kyseiset säännökset ole verovapautuksen esteenä.

23 MDDP ja Euroopan komissio katsovat sen sijaan, ettei arvonlisäverodirektiivissä sallita yksityisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien kaikkien koulutuspalvelujen vapauttamista yleisesti arvonlisäverosta, koska tällaista verovapautusta voidaan soveltaa ainoastaan näiden laitosten tavoittelemien päämäärien perusteella.

24 Aluksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta sekä 133 ja 134 artikla vastaavat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa ja 2 alakohdan a ja b alakohtaa.

25 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovelluttava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. mm. asia C-174/11, Zimmermann, tuomio 15.11.2012, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen tavoitteen osalta tästä säännöksestä ilmenee, että kun kyseisen vapautuksen avulla koulutuspalveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa suotuisammin, sen tarkoituksena on helpottaa pääsyä kyseisiin palveluihin välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (ks. vastaavasti asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002, Kok., s. I-5811, 47 kohta).

27 Kun otetaan huomioon tämä tavoite, on todettava, että toiminnan kaupallisuus ei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan osalta sulje pois toiminnan yleishyödyllisyyttä (ks. asia C-144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003, Kok., s. I-2921, 38 kohta ja asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4427, 31 kohta).

28 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa mainittu käsite ”laitos” on samoin lähtökohtaisesti riittävän laaja sisältämään voittoa tavoittelevat yksityiset yhteisöt (ks. em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 35 kohta).

29 Tässä yhteydessä on lisäksi todettava, että kun Euroopan unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut varata arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädettyjen vapautusten myöntäminen tietyille voittoa tavoittelemattomille tai muille kuin luonteeltaan kaupallisille yhteisöille, se on maininnut siitä nimenomaisesti, kuten tämän säännöksen l, m ja q alakohdasta ilmenee (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 37 kohta).

30 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa, joka on valinnainen lisäehto, jonka noudattamista jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää tiettyjen kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa mainittujen vapautusten saamiseksi, annetaan jäsenvaltioille oikeus mutta ei aseteta velvollisuutta rajoittaa muun muassa kyseisen 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädettyjen verovapautusten myöntäminen muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta sellaisiin laitoksiin, joiden tarkoituksena ei ole järjestelmällinen voiton tavoittelu (ks. em. asia Hoffmann, tuomion 38 kohta; em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 38 kohta ja asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok., s. I-5123, 43 kohta).

31 Näin ollen on niin, että jotta arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohta ei jää vaille tarkoitusta, on välttämättä myönnettävä, että kun unionin lainsäätäjä ei ole nimenomaisesti asettanut kyseessä olevien vapautusten myöntämiselle edellytystä, jonka mukaan kyseinen taho ei saa tavoitella voittoa ja jota ei siis ole asetettu tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa, tällainen voiton tavoittelu ei voi estää kyseisten vapautusten myöntämistä (ks. em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 40 kohta).

32 Toisin kuin komissio väittää, on lisäksi niin, että arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa ei millään tavoin suljeta pois mahdollisuutta ulottaa kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetty vapautus koskemaan yksityisiä laitoksia, jotka suorittavat koulutuspalveluja kaupallisessa tarkoituksessa. Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 31 kohdassa, arvonlisäverodirektiivin 134 artiklaa voidaan nimittäin soveltaa ainoastaan liiketoimiin, jotka liittyvät läheisesti mainitun 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettuihin verosta vapautettuihin koulutuspalveluihin, eli muihin kuin kyseisten palvelujen ydinalan liiketoimiin (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005, Kok., s. I-10373, 26 kohta ja asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok., s. I-1385, 22 ja 25 kohta).

33 Edellä esitetystä seuraa, etteivät arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta sekä 133 ja 134 artikla ole esteenä muiden kuin julkisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta.

34 Vuonna 2010 voimassa olleen arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 1 kohdassa, luettuna yhdessä kyseisen lain liitteessä 4 olevan 7 kohdan kanssa, vapautetaan yleisesti kaikki koulutuspalvelut arvonlisäverosta siitä riippumatta, mitkä näitä palveluja tarjoavien laitosten päämäärät ovat.

35 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan siinä tarkoitetut koulutuspalvelut vapautetaan kuitenkin verosta ainoastaan, jos näitä palveluja tarjoavat koulutustehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä. Tästä seuraa, että muiden laitosten eli yksityisten laitosten on täytettävä edellytys julkisoikeudellisten laitosten päämääriä vastaavien päämäärien tavoittelemisesta. Kyseisen 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan sanamuodosta käy siten selvästi ilmi, ettei siinä sallita jäsenvaltioiden myöntävän koulutuspalveluja koskevaa verovapautusta kaikille tällaisia palveluja tarjoaville yksityisille laitoksille siten, että verovapautus koskisi myös laitoksia, joiden päämäärät eivät vastaa julkisoikeudellisten laitosten päämääriä.

36 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verovapautus, jota sovelletaan yleisesti kaikkiin koulutuspalveluihin siitä riippumatta, mitkä mainittuja palveluja tarjoavien yksityisten laitosten päämäärät ovat, ei siten ole mainitun 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukainen, sellaisena kuin unionin lainsäätäjä on sen suunnitellut.

37 Koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa ei täsmennetä edellytyksiä tai yksityiskohtaisia sääntöjä vastaavien päämäärien tunnustamiseksi, sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti tällaisten laitosten päämäärien vastaavuus tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin. Jäsenvaltioilla on harkintavaltaa tältä osin (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 49 ja 51 kohta ja em. asia Zimmermann, tuomion 26 kohta).

38 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten tehtäviin kuuluu lisäksi tutkia, ovatko jäsenvaltiot näitä edellytyksiä asettaessaan pysyneet harkintavaltansa rajoissa noudattamalla unionin oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jota arvonlisäverotuksessa ilmentää verotuksen neutraalisuuden periaate (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 52 kohta ja em. asia L.u.P., tuomion 48 kohta).

39 Ensimmäiseen kysymykseen on täten vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa sekä 133 ja 134 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä muiden kuin julkisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta. Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on kuitenkin esteenä sille, että kaikki koulutuspalvelut vapautetaan yleisesti arvonlisäverosta ilman, että näitä palveluja tarjoavien muiden kuin julkisten laitosten tavoittelemat päämäärät otetaan huomioon.

Toinen kysymys

40 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toinen kysymys on ymmärrettävä siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää sen avulla, voiko verovelvollinen vedota siihen, että kansallisessa oikeudessa säädetty arvonlisäverovapautus on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastainen, jotta se voi vaatia arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädettyä oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen ja soveltaa samalla mainittua verovapautusta tarjoamiinsa opetuspalveluihin ja ammatillisiin koulutuspalveluihin.

41 Aluksi on todettava Puolan, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten toteaman tavoin, että arvonlisäverojärjestelmän keskeisenä periaatteena on, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu.

42 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan, jossa säädetään vähennysoikeuden syntymisen ja laajuuden edellytyksistä, johdantokappaleesta käy nimittäin ilmi, että ainoastaan liiketoimet, joista on myöhemmässä vaihdannan vaiheessa maksettu vero, voivat oikeuttaa vähentämään arvonlisäveron, joka on maksettu kyseisten liiketoimien toteuttamista varten käytettyjen tavaroiden ja palvelujen hankinnoista.

43 Arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukaan on täten niin, että ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen.

44 Tässä yhteydessä oikeuskäytännössä on jo todettu, että lukuun ottamatta alan direktiiveissä nimenomaisesti säädettyjä tapauksia, verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kun se käyttää toisen verovelvollisen sille suorittamia palveluja toteuttaakseen verosta vapautettuja liiketoimia (ks. mm asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995, Kok., s. I-983, 28 kohta ja asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4495, 16 kohta).

45 Edellä esitetystä seuraa, että vaikka kansallisessa oikeudessa säädetty verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollinen ei voi kyseisen direktiivin 168 artiklan nojalla sekä saada kyseistä verovapautusta että vedota vähennysoikeuteen.

46 On tutkittava, voiko MDDP:n kaltainen verovelvollinen perustaa koulutuspalvelujensa verollisuuden arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan ja saada siten ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden.

47 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tältä osin on niin, että aina kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja kun toimenpiteitä direktiivin panemiseksi täytäntöön ei ole toteutettu määräajassa, näihin direktiivin säännöksiin voidaan vedota kaikkia arvonlisäverodirektiivin vastaisia kansallisia säännöksiä vastaan tai siltä osin kuin näissä direktiivin säännöksissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon (ks. mm. 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, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Kyse on näin ollen siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta yksityisten laitosten tarjoamien koulutuspalvelujen verovapautuksen osalta sisällöltään ehdoton ja riittävän täsmällinen.

49 Ensimmäinen näistä ehdoista täyttyy. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on nimittäin sisällöltään ehdoton niin, ettei siinä jätetä jäsenvaltioille lainkaan valinnanvaraa vaan siinä velvoitetaan kaikki jäsenvaltiot myöntämään säännöksessä määritelty verovapautus.

50 Toisen ehdon osalta unionin tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen antamasta vastauksesta käy ilmi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa annetaan jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa sellaisten yksityisten laitosten määrittelemiseksi, jotka tavoittelevat julkisoikeudellisten laitosten päämääriä vastaavia päämääriä ja joiden toiminnot on siten vapautettava kyseisen säännöksen nojalla arvonlisäverosta.

51 Unionin tuomioistuimella on jo kuitenkin ollut tilaisuus todeta, ettei se, että arvonlisäverodirektiivin säännöksessä, jossa säädetään verovapautuksesta, annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa määrittää verovapautuksen saajat, estä pitämästä kyseistä säännöstä riittävän täsmällisenä, jotta siihen voidaan vedota suoraan, mikäli riidanalainen palvelu on objektiivisten perusteiden mukaan mainitussa vapautuksessa tarkoitettujen ehtojen mukainen (ks. mm. em. asia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomion 60 ja 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Samoin on niin, että kun jäsenvaltio ylittää harkintavaltansa ja vapauttaa verosta suoritukset tai verovelvolliset, joille ei objektiivisesti arvioituna voitaisi myöntää tällaista verovapautusta mainitun arvonlisäverodirektiivin säännöksen nojalla, asianosainen voi vedota suoraan kyseiseen säännökseen, jotta kyseistä verovapautusta ei sovellettaisi häneen.

53 Tästä seuraa, että ainoastaan silloin, kun jäsenvaltio on ylittänyt harkintavaltansa tunnustamalla verovelvollisen laitokseksi, joka tavoittelee julkisoikeudellisten laitosten päämääriä vastaavia päämääriä, kyseinen verovelvollinen voi siis vedota arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaan kansallista lainsäädäntöä vastaan ja saada siten suorituksensa verollisiksi.

54 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 70 ja 71 kohdassa todennut, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, ylittääkö MDDP:n kaltaisen laitoksen tarjoamien palvelujen vapauttaminen verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla Puolan lainsäätäjällä olevan harkintavallan rajat. Kyseisen tuomioistuimen asiana on tutkia MDDP:n toiminnan päämäärät ja edellytykset vertaamalla niitä koulutustehtäviä hoitavien puolalaisten julkisoikeudellisten laitosten toiminnan päämääriin ja edellytyksiin. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen antamasta vastauksesta seuraa, että pelkästään se seikka, että MDDP:n kaltainen laitos toimii kaupallisessa tarkoituksessa, ei ole riittävä sulkemaan pois sitä, että MDDP:n päämäärät vastaavat julkisoikeudellisten laitosten päämääriä ja että sen palvelut voitaisiin siten vapauttaa arvonlisäverosta mainitun säännöksen nojalla.

55 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että MDDP:n kaltaisen laitoksen tavoittelemia päämääriä ei voida pitää julkisoikeudellisen laitoksen tavoittelemia päämääriä vastaavina, MDDP voisi vedota siihen, että kansallisessa oikeudessa vapautetaan sen tarjoamat opetuspalvelut ja ammatilliset koulutuspalvelut arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti. Tässä tilanteessa MDDP:n palvelut olisivat arvonlisäverollisia ja se voisi siten vedota tältä osin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen Puolan lainsäädännön mukaisesti.

56 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että

— verovelvollinen ei voi arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan tai sen kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla vedota ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen, jos sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tarjoamat koulutuspalvelut eivät kansallisessa oikeudessa kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti säädetyn verovapautuksen johdosta ole arvonlisäverollisia

— kyseinen verovelvollinen voi kuitenkin vedota siihen, että mainittu verovapautus on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa, jotta verovapautusta ei sovellettaisi verovelvolliseen, kun tätä ei objektiivisesti arvioituna voida pitää – vaikka otetaan huomioon kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioille myönnetty harkintavalta – mainitussa säännöksessä tarkoitettuna laitoksena, joka tavoittelee julkisoikeudellisen opetuslaitoksen päämääriä vastaavia päämääriä, mikä on kansallisen tuomioistuimen tutkittava

— viimeksi mainitussa tilanteessa kyseisen verovelvollisen tarjoamat koulutuspalvelut ovat arvonlisäverollisia ja verovelvollinen voi siis saada ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden.

Oikeudenkäyntikulut

57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa sekä 133 ja 134 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä muiden kuin julkisten laitosten kaupallisessa tarkoituksessa tarjoamien koulutuspalvelujen vapauttamiselle arvonlisäverosta. Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohta on kuitenkin esteenä sille, että kaikki koulutuspalvelut vapautetaan yleisesti arvonlisäverosta ilman, että näitä palveluja tarjoavien muiden kuin julkisten laitosten tavoittelemat päämäärät otetaan huomioon.

2) Verovelvollinen ei voi direktiivin 2006/112 168 artiklan tai sen kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla vedota ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen, jos sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tarjoamat koulutuspalvelut eivät kansallisessa oikeudessa kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti säädetyn verovapautuksen johdosta ole arvonlisäverollisia.

Kyseinen verovelvollinen voi kuitenkin vedota siihen, että mainittu verovapautus on ristiriidassa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa, jotta verovapautusta ei sovellettaisi verovelvolliseen, kun tätä ei objektiivisesti arvioituna voida pitää – vaikka otetaan huomioon kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioille myönnetty harkintavalta – mainitussa säännöksessä tarkoitettuna laitoksena, joka tavoittelee julkisoikeudellisen opetuslaitoksen päämääriä vastaavia päämääriä, mikä on kansallisen tuomioistuimen tutkittava.

Viimeksi mainitussa tilanteessa kyseisen verovelvollisen tarjoamat koulutuspalvelut ovat arvonlisäverollisia ja verovelvollinen voi siis saada ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden.

Allekirjoitukset