TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2013. gada 28. novembrī*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 132.–134. un 168. pants — Atbrīvojumi no nodokļa — Izglītības pakalpojumi, kurus ar peļņas gūšanas mērķi sniedz privātas organizācijas — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu

Lieta C-319/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 27. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 2. jūlijā, tiesvedībā

Minister Finansów

pret

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

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 15. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Minister Finansów* vārdā – *J. Kaute* un *T. Tratkiewicz*, pārstāvji,

— *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa* vārdā – *T. Michalik*, padomnieks,

— Polijas valdības vārdā – *A. Kraińska* un *A. Kramarczyk*, kā arī *B. Majczyna* un *M. Szpunar*, pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā – *I. Pouli* un *M. Tassopoulou*, pārstāves,

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *R. Laires*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *L. Christie*, pārstāvis, kam palīdz *P. Mantle*, *barrister*,

* Tiesvedības valoda – poļu.

— Eiropas Komisijas vārdā – *K. Herrmann* un *L. Lozano Palacios*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2013. gada 20. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

[..]

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

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

[..]

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

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

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

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

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

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

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

5 Šīs direktīvas 134. pantā ir paredzēts:

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

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

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

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

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

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

Polijas tiesības

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

"No nodokļa atbrīvo:

1) likuma 4. pielikumā uzskaitītos pakalpojumus;

[..]."

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *MDDP*, kas ir saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta sabiedrība, organizē profesionālus kursus un konferences dažādās izglītības un apmācības jomās, kā, piemēram, nodokļu, grāmatvedības, finanšu, personāla vadības un algu, finanšu kontroles, stratēģiskā menedžmenta, kā arī profesionālo un personisko iemaņu attīstības jomā.

10 Minētās darbības *MDDP* organizē savas parastās peļņas gūšanas mērķiem īstenotās uzņēmējdarbības ietvaros.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, 133. un 134. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie Polijas [PVN likuma] 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktā kopā ar šī likuma 4. pielikuma 7. pozīciju redakcijā, kas bija spēkā 2010. gadā, paredzētajā atbrīvojumā no pievienotās vērtības nodokļa liedz iekļaut privātu organizāciju komerciālos nolūkos 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 atskaitīšanu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta, kā arī 133. un 134. panta apvienotie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz atbrīvot no PVN privātu organizāciju komerciālos nolūkos sniegtus izglītības pakalpojumus.

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

23 Savukārt *MDDP* un Eiropas Komisija uzskata, ka PVN direktīva neļauj vispārīgi atbrīvot no nodokļa visus izglītības pakalpojumus, ko komerciālos nolūkos ir sniegušas privātas organizācijas, jo šāds atbrīvojums var tikt piemērots tikai, ņemot vērā šo organizāciju mērķus.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

34 Tomēr PVN likuma 43. panta 1. punkta 1. apakšpunktā, lasot to kopā ar šī likuma 4. pielikuma 7. pozīciju, tā 2010. gadā spēkā esošajā redakcijā, ir paredzēts vispārīgs visu izglītības pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa, neatkarīgi no mērķa, ko ir iecerējušas īstenot šos pakalpojumus sniedzošās organizācijas.

35 Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu tajā minētie izglītības pakalpojumi tomēr ir atbrīvoti no nodokļa tikai tad, ja tos sniedz publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi. No tā izriet, ka citām organizācijām, t.i., privātajām organizācijām, ir jāatbilst nosacījumam par tādu mērķu

īstenošanu, kuri ir līdzīgi minēto publisko tiesību subjektu īstenotajiem mērķiem. Tādējādi no 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta skaidri izriet, ka atbilstoši tam dalībvalstīm nav atļauts piešķirt izglītības pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa visām privātajām organizācijām, kuras sniedz šādus pakalpojumus, tostarp arī tām, kuru mērķi nav līdzīgi minēto publisko tiesību subjekti īstenotajiem mērķiem.

36 Līdz ar to tāds atbrīvojums no nodokļa kā pamatlietā, kurš ir vispārīgi piemērojams visiem izglītības pakalpojumiem, neatkarīgi no mērķa, ko ir iecerējušas īstenot šos pakalpojumus sniedzošās privātās organizācijas, nav saderīgs ar iepriekš minētā 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, kādu to ir izstrādājis Savienības likumdevējs.

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

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

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

Par otro jautājumu

40 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, otrais jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka iesniedzējtiesa ar šo jautājumu ir vēlējusies noskaidrot, vai nodokļu maksātājs var atsaukties uz to, ka valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no PVN nav saderīgs ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai iegūtu tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, kas ir paredzētas PVN direktīvas 168. pantā, un tai pašā laikā izmantot minēto atbrīvojumu attiecībā uz tā sniegtajiem izglītības un profesionālās apmācības pakalpojumiem.

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

42 No PVN direktīvas 168. panta ievaddaļas, kurā ir paredzēti tiesību uz atskaitīšanu rašanās nosacījumi un darbības joma, būtībā izriet, ka tikai tie darījumi, kas vēlāk ir tikuši aplikti ar nodokli, var radīt tiesības uz tā PVN atskaitīšanu, ar kuru tika aplikta to preču un pakalpojumu iegāde, kuri tika izmantoti šo darījumu veikšanai.

43 Līdz ar to atbilstoši sistēmas, kas ir ieviesta ar PVN direktīvu, loģikai iepriekš samaksātu nodokļu atskaitīšana ir saistīta ar vēlāk iekasējamiem nodokļiem.

44 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka, izņemot gadījumus, kas skaidri noteikti attiecīgajās direktīvās, ja viens nodokļu maksātājs sniedz pakalpojumus otram nodokļu maksātājam, kurš tos izmanto tādām darbībām, par kurām neuzliek nodokli, tad otram nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt samaksāto

priekšnodokli (skat. it īpaši 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group*, *Recueil*, I-983. lpp., 28. punkts, un 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-302/93 *Debouche*, *Recueil*, I-4495. lpp., 16. punkts).

45 No iepriekš minētā izriet, ka, pat tad, ja valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu, šīs direktīvas 168. pants neļauj nodokļu maksātājam saņemt šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitīšanu.

46 Ir jāpārbauda, vai tāds nodokļu maksātājs kā *MDDP* var atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, lai panāktu, ka viņa sniegtie izglītības pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli, un līdz ar to izmantotu tiesības uz atskaitīšanu.

47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka visos gadījumos, kuros kādas direktīvas noteikumi pēc to satura šķiet esam beznosacījuma un pietiekami precīzi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja termiņā nav veikti ieviešanas pasākumi, lai atspēkotu ikvienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā PVN direktīvai, vai ja šie noteikumi paredz tiesības, uz kurām indivīdi ir tiesīgi atsaukties attiecībā pret valsti (skat. it īpaši 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies*, Krājums, I-5517. lpp., 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Līdz ar to rodas jautājums, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts pēc sava satura ir beznosacījuma un pietiekami precīzs attiecībā uz privāto organizāciju sniegto izglītības pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa.

49 Pirmais no šiem nosacījumiem ir izpildīts. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts pēc sava satura ir beznosacījuma, ciktāl dalībvalstīm tajā nav paredzēta izvēles iespēja, bet visām dalībvalstīm ir noteikts pienākums piešķirt šajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

50 Attiecībā uz otro nosacījumu no atbildes, ko Tiesa ir sniegusi uz pirmo jautājumu, izriet, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts atstāj dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību, lai noteiktu tās privātās organizācijas, kuru mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu īstenotajiem mērķiem un kuras atbilstoši šim pantam līdz ar to ir atbrīvojamas no PVN.

51 Tomēr Tiesai jau ir bijusi iespēja konstatēt, ka tas apstāklis, ka kādā no PVN direktīvas noteikumiem, kurā ir noteikts atbrīvojums no nodokļa, dalībvalstīm ir paredzēta rīcības brīvība, lai noteiktu personas, kurām ir tiesības izmantot šo atbrīvojumu, neliedz uzskatīt, ka šis noteikums ir pietiekami precīzs, lai uz to varētu tieši atsaukties, ja atbilstoši objektīvām norādēm strīdīgais pakalpojums atbilst kritērijiem minētā atbrīvojuma saņemšanai (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies*, 60. un 61. punkts un tajos minētā judikatūra).

52 Tāpat, ja dalībvalsts ir pārsniegusi savu rīcības brīvību, atbrīvojot no nodokļa tādus pakalpojumus vai nodokļu maksātājus, kuriem šāds atbrīvojums atbilstoši minētajam PVN direktīvas noteikumam objektīvu apsvērumu dēļ nevarēja tikt piešķirts, attiecīgā persona var tieši atsaukties uz šo noteikumu, lai panāktu, ka šis atbrīvojums tai netiek piemērots.

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

54 Kā secinājumu 70. un 71. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai tādas organizācijas kā *MDDP* sniegto pakalpojumu atbrīvošana no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu nepārsniedz Polijas likumdevēja rīcības brīvības piemērošanas

jomu. Šai tiesai ir jāizvērtē *MDDP* darbības mērķi un veikšanas kārtība salīdzinājumā ar Polijas publisko tiesību subjektiem, kuri sniedz izglītības pakalpojumus. Šajā ziņā no atbildes, ko Tiesa ir sniegusi uz pirmo jautājumu, izriet, ka ar to vien, ka tādai organizācijai kā *MDDP* ir komerciāli mērķi, nepietiek, lai izslēgtu, ka tās mērķi ir līdzīgi publisko tiesību subjektu īstenotajiem mērķiem un ka tās sniegtie pakalpojumi tādējādi var tikt atbrīvoti no nodokļa atbilstoši minētajam noteikumam.

55 Ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka mērķi, ko īsteno tāda organizācija kā *MDDP*, nevar tikt atzīti par līdzīgiem publisko tiesību subjekta īstenotajiem mērķiem, *MDDP* varētu atsaukties uz to, ka atbilstoši valsts tiesībām tās sniegtie izglītības un profesionālas apmācības pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN pretrunā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktam. Šādā gadījumā šie pakalpojumi būtu apliekami ar PVN, un *MDDP* tiktāl varētu atsaukties uz tiesībām atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN atbilstoši Polijas tiesiskajam regulējumam.

56 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild šādi:

— nodokļu maksātājs atbilstoši PVN direktīvas 168. pantam vai to transponējošam valsts tiesību noteikumam nevar atsaukties uz tiesībām atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, ja, ņemot vērā atbrīvojumu no nodokļa, kas valsts tiesībās paredzēts, pārkāpjot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, tā vēlāk sniegtie izglītības pakalpojumi netiek aplikti ar PVN;

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

— šajā pēdējā minētajā gadījumā šī nodokļu maksātāja sniegtie izglītības pakalpojumi tiks aplikti ar PVN un tas līdz ar to varēs izmantot tiesības veikt priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitījumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

57 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamatlietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, kā arī 133. un 134. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa privātu organizāciju komerciālos nolūkos sniegtus izglītības pakalpojumus. Tomēr šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts liedz vispārīgi atbrīvot no nodokļa visus izglītības pakalpojumus, neizvērtējot mērķus, ko ir iecerējušas īstenot šos pakalpojumus sniedzošās privātās organizācijas;

2) nodokļu maksātājs atbilstoši Direktīvas 2006/112 168. pantam vai to transponējošam valsts tiesību noteikumam nevar atsaukties uz tiesībām atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli, ja, ņemot vērā atbrīvojumu no nodokļa, kas valsts tiesībās paredzēts, pārkāpjot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu, tā vēlāk sniegtie izglītības pakalpojumi netiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli.

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

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

[Paraksti]