



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 20. juunil 2013¹

Kohtuasi C-319/12

**Minister Finansów
versus**

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt i —
Tulundusorganisatsioonide haridusteenuste käibemaksust vabastamine — Vahetu õigusmõju

I. Sissejuhatus

1. Käibemaksualased õigusnormid ei ole alati korrapealt mõistetavad. Nii üllatab esialgu ka käesoleva eelotsusetaotluse aluseks olev kohtuasi. Seda seetõttu, et selles kohtuasjas palub maksukohustuslane tuvastada, et tema tegevus *ei ole* käibemaksust vabastatud. Selle aluseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mida kohaldatakse põhimõtteliselt ainult maksustatud tegevuste suhtes. Seetõttu võib asjaolu, et tema enda tegevus maksustatakse käibemaksuga, olla maksukohustuslasele kasulik eelkõige siis, kui tema tarbijatel endil on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.²

2. Käesoleva eelotsusetaotlusega soovitakse esiteks selgitada haridusteenuste käibemaksust vabastamist. Seejuures on tegemist küsimusega, millise ulatusega on liikmesriikide kaalutusõigus selliste eraõiguslike haridusasutuste kindlaksmääramisel, mis on käibemaksust vabastatud. Kuna sel eesmärgil tõlgendatavaid liidu õigusnorme ei kohaldata mitte üksnes hariduse valdkonnas, vaid sarnasel kujul muu hulgas ka tervishoiu, sotsiaalhoolekande ja kultuuri valdkonnas, võib Euroopa Kohtu vastusel olla kaugemale ulatuv tähtsus.

3. Veel kaugemale ulatub teisena esitatud küsimus selle kohta, millised tagajärjed on liikmesriigi kaalutusõiguse vääril teostamisel käibemaksust vabastatud organisatsioonide kindlaksmääramisel. Siinjuures tuleb eelkõige selgitada, kas maksukohustuslane saab tagantjärele tugineda liidu õiguse kohaselt nõutavale tehingute maksustamisele, et arvata maha sisendkäibemaks, ilma et tema suhtes kohaldataks tehingute, mida ta enne seda käsitas siseriiklike sätete alusel käibemaksuvabana, tagantjärele maksustamise kohustust.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vt maksustamise eeliste kohta põhjalik kirjeldus kohtujurist Sharpstoni 8. märtsi 2007. aasta ettepanekus liidetud kohtuasjades C-434/05 ja C-445/05: Horizon College ja Haderer (EKL 2007, lk I-4793, ettepaneku punktid 20 jj).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksuga maksustamist liidus reguleerib nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi³ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“). IX jaotise 2. peatükk sätestab „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Peatüki üks osa on artikli 132 lõike 1 punkt i, mille kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„Laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt.“

5. Liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artiklis 133 sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes „muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele [...] kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust:

a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida [...];

[...]

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 134 sätestab muu hulgas artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastuse piirangu:

„Teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta [...] maksuvabastust järgmistel juhtudel:

a) see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik;

b) selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.“

7. Eespool nimetatud sätetele vastavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁴ (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkt i ja lõike 2 punktid a ja b, mis kuulusid kohaldamisele kuni 31. detsembrini 2006.

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 168 sätestatud mahaarvamisõigus eeldab, et maksukohustuslane kasutab „kaupu ja teenuseid [...] maksustatavate tehingute tarbeks“:

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

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

[...]

3 — ELT L 347, lk 1.

4 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

B. Siseriiklik õigus

9. Vastavalt Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług'i (edaspidi „Poola käibemaksuseadus”) artikli 43 lõike 1 punktile 1 koosmõjus sama seaduse lisa nr 4 punktiga 7 kohaldatakse käesolevas kohtuasjas kõne all oleva 2010. aasta suhtes käibemaksuvabastust haridusteenustele sõltumata teenuse osutaja isikust.

III. Põhikohtuasi ja menetlus Euroopa Kohtus

10. Eraõiguslik äriühing MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. Komandytowa (edaspidi „MDDP”) korraldab Poolas koolitusi muu hulgas maksude ja personali valdkonnas. Tema tegevuse eesmärk on teenida korrapäraselt kasumit.

11. MDDP taotles Minister Finansówilt siduva teabe andmist selle kohta, kuidas käsitletakse tema tegevust käibemaksu silmas pidades. Tema arvates takistab Poola käibemaksuseadus tal sisendkäibemaksu maha arvata, mis on vastuolus liidu õigusnormidega. Seda seetõttu, et tema koolituste suhtes Poola õiguses ette nähtud maksuvabastus ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Direktiiv ei luba käibemaksust vabastada nende organisatsioonide osutatud haridusteenuseid, kelle ainuke eesmärk on saada süstemaatiliselt kasumit. Kui aga MDDP osutatud teenused peaksid olema maksustatavad, on tal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

12. Minister Finansów (rahandusminister) ei nõustunud sellise käsitlusviisiga. MDDP esitas selle peale kaebuse, mille esimese astme kohus rahuldab. Selle järgi on MDDP-l sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus selles osas, milles ta kasutas minevikus Poola õiguses ette nähtud maksuvabastust.

13. Nüüd kohtuasja menetlev Naczelny Sąd Administracyjny (halduskohus), kahtleb eelmise kohtuastme otsuses ja esitab seetõttu Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i, artiklit 133 ja artiklit 134 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus Poola käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punkt 1 koosmõjus sama seaduse lisa nr 4 punktiga 7, mis näevad 2010. aastal kehtinud õiguslikus olukorras ette käibemaksuvabastuse kohaldamise muude kui avalik-õiguslike asutuste poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenustele?
2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas maksuvabastuse vastuolu direktiivi 2006/112 sätetega arvestades on maksukohustuslasel sama direktiivi artikli 168 alusel õigus kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust?”

14. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad MDDP, Kreeka Vabariik, Poola Vabariik, Portugali Vabariik ja komisjon. 15. mail 2013 toimunud kohtuistungil osalesid Minister Finansów, MDDP, Poola Vabariik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. Haridusteenuste maksuvabastus

15. Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiiv keelab liikmesriikidel anda artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud haridusteenuste käibemaksuvabastust ka eraõiguslikele asutustele, mis tegutsevad üksnes *ärilistel eesmärkidel*. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole seda mõistet täpsemalt selgitanud, lähtun ma järgnevalt sellest, et see tähendab, et tegevuse eesmärk on teenida kasumit.

16. Küsimus kerkib selle pinnalt, et Poola õiguses kohaldatakse käibemaksuvabastust kõigile organisatsioonidele, kes osutavad haridusteenuseid.

1. Liikmesriikide vaba kaalutusõigus?

17. Eelotsuse küsimusele tuleks ilma pikemata vastata eitavalt, kui liikmesriigid võiksid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i käibemaksust vabastatud eraõiguslikud organisatsioonid kaalutusõiguse alusel vabalt kindlaks määrata.

18. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i nimetatud haridusteenused on selle sätte sõnastuse kohaselt käibemaksust vabastatud siiski ainult juhul, kui neid osutavad kas haridusega seotud ülesandeid täitvad avalik-õiguslikud organisatsioonid või muud organisatsioonid, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sarnastel eesmärkidel tegutsevate organisatsioonidena. Vastavalt sellele peavad „muud”, niisiis eraõiguslikud organisatsioonid vastama tingimusele, et nad järgivad sarnaseid eesmärke nagu nimetatud avalik-õiguslikud organisatsioonid.

19. Kuna käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i ei sätesta sarnastel eesmärkidel tegutsemise tunnustamise tingimusi, tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi õiguses kehtestada eeskirjad, mille kohaselt võib neid organisatsioone selliselt tunnustada.⁵ Antud küsimuses on liikmesriikidel – samamoodi kui maksust vabastatud organisatsioonide tunnustamisel käibemaksudirektiivi artikli 132 muude koosseisude puhul⁶ – kaalutusõigus. Käibemaksust vabastamise selline kujundamine seadusandja poolt võib põhineda asjaolul, et liikmesriikide haridussüsteemid on korraldatud täiesti erinevalt. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktides i ja j sätestatud haridusteenuste käibemaksust vabastamist tuleb aga vaatamata liikmesriikide erinevatele haridussüsteemidele kokkuvõttes võimalikult ühtselt kohaldada.⁷

20. Siiski ei ole võimalik järgida Poola Vabariigi arusaama, mille kohaselt võivad liikmesriigid kõiki haridusteenuseid osutavaid organisatsioone käsitada sarnastel eesmärkidel tegutsevate organisatsioonidena. Selline vaatenurk ignoreerib nõudeid, mille käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i esitab haridusteenuseid osutavale isikule. Kui liikmesriikidel oleks võimalik kõigi isikute haridusteenused käibemaksust vabastada, minetaks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i sõnaselgelt nimetatud tunnus, mis puudutab sarnastel eesmärkidel tegutsemist, vastupidi liidu seadusandja ilmsele tahtele igasuguse tähenduse.

21. Ka Euroopa Kohus on juba selgitanud, et haridusteenuste käibemaksust vabastamist ei saa kohaldada kõikidele organisatsioonidele. Nii välistas Euroopa Kohus ühes otsuses selle, et äriühing, kes organiseerib viibimisi välismaa koolides ja ülikoolides, on maksuvabastuse mõttes sarnastel eesmärkidel tegutsev organisatsioon käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses.⁸

22. Seega tuleb nõustuda eelotsusetaotluse esitanud kohtu arusaamaga, mille kohaselt ei saa liikmesriigid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i käibemaksust vabastatud eraõiguslikke organisatsioone kaalutusõiguse alusel kindlaks määrata.

5 — Vt selle kohta 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punkt 64), ja 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, punkt 42), mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b, ning 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I-4427, punkt 49), ja 15. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-174/11: Zimmermann (punkt 26), mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või h.

6 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 42, ja 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-262/08: CopyGene (EKL 2010, lk I-5053, punkt 63), mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b, ning 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 54); eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 51, ja Zimmermann, punkt 26, mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või h.

7 — Vt selle kohta 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-473/08: Eulitz (EKL 2010, lk I-907, punkt 36), mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis j sätestatud mõiste „kooli- või ülikooliharidus” tõlgendamist.

8 — 13. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-200/04: iSt (EKL 2005, lk I-8691, punktid 45-47), mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i.

2. Kaalutusõiguse piirid

23. Seetõttu kerkib nüüd küsimus, kas see ületab liikmesriikide kaalutusõiguse piire, kui eraõiguslikele organisatsioonidele, kes osutavad haridusteenuseid ärilistel eesmärkidel, kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastust.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendas selle kohta kahtlust, kuna käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastused puudutavad artikli pealkirja kohaselt üksnes tegevusi üldistes huvides. Siiski on Euroopa Kohus juba üldiselt tõdenud, et tegevuse äriline olemus ei välista põhimõtteliselt, et tegevuses avaldub üldine huvi.⁹

25. Sama kehtib ka eelkõige haridusteenuste maksuvabastuse kohta vastavalt selle sätte punktile i.

26. Esiteks on sõna „organisatsioon” piisavalt lai, hõlmamaks füüsilisi isikuid ja eraõiguslikke ühinguid, mille eesmärk on tulu saamine.¹⁰ Teiseks ei välista ka piirdumine eraõiguslike organisatsioonidega, kes järgivad avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnaseid eesmärke, nagu näeb ette käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i, ärilise olemusega tegevusi.

27. Poola Vabariik ja Portugali Vabariik juhtisid õigesti tähelepanu sellele, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i ei sisalda vastupidi muudele samas artiklis sätestatud maksuvabastustele piirangut seoses organisatsiooni ärilise olemuse või kasumitaotlusega. See on aga nii punktides l, m ja q sätestatud maksuvabastuste korral, mis jätavad kasumitaotlusega või ärilist laadi tegevustega organisatsioonid direktiivi kohaldamisalast välja. Seega tuleb *e contrario* teha järeldus, et punktis i sätestatud haridusteenuste maksust vabastamist võib põhimõtteliselt kohaldada ka ärilise olemusega organisatsioonidele, kelle tegevuse ainuke eesmärk on tulu saamine.¹¹

28. Samuti ei ole haridusteenuste maksust vabastamise kohaldamine äriettevõtjatele vastuolus selle vabastuse eesmärgiga.¹² Tuginedes Euroopa Kohtu märkusele ülikoolihariduse kohta võib seda eesmärki näha nimelt selles, et mitte tõkestada haridusteenustele juurdepääsu suuremate kulude tõttu, mis tekiksid vastavate teenuste käibemaksuga maksustamisel.¹³ Kuigi nimetatud eesmärgist ei tulene vahetult, milliste kriteeriumide alusel tuleb kindlaks määrata eraõiguslikud organisatsioonid, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust, näib mulle, et selle eesmärgi saavutamine ei sõltu aga põhimõtteliselt küsimusest, kas sedalaadi haridusteenuseid osutatakse ärilistel eesmärkidel või mitte.

29. Kuivõrd komisjon esitas oma kirjalikes seisukohtades argumente selle vastu, et kohaldada tulundusorganisatsioonide suhtes käibemaksust vabastamist käibemaksudirektiivi artiklite 133 ja 134 alusel, tuleb juhtida tähelepanu kahele asjaolule.

30. Esiteks on Euroopa Kohus juba selgitanud, et artikkel 133 annab liikmesriikidele õiguse kohaldada selles sätestatud maksuvabastuste andmisel *lisaks* eraõiguslike organisatsioonide tunnustamise võimalustele ja tingimustele maksuvabastuse koosseisu alusel muid, nimelt artiklis 133 nimetatud tingimusi.¹⁴ Vastupidi sellele võivad liikmesriigid seega eraõiguslike organisatsioonide suhtes ka jätta

9 — Vt 3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00: Hoffmann (EKL 2003, lk I-2921, punkt 38), ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 31, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa.

10 — Vt 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 15 jj), ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 35.

11 — Vt selle kohta eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 37.

12 — Vt liikmesriikide kaalutusõiguse teostamise nimetatud tingimuse kohta kohtujurist Geelhoedi 14. novembri 2002. aasta ettepanek kohtuasjas C-144/00: Hoffmann (EKL 2003, lk I-2921, ettepaneku punkt 66), mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n.

13 — Vt seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga i 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2002, lk I-5811, punkt 47).

14 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Dornier, punktid 64–66, Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 38, L.u.P., punktid 41–43, ja Zimmermann, punkt 27, mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a.

kehtestamata artiklis 133 nimetatud tingimused.¹⁵ Just käibemaksudirektiivi artikli 133 punktis a sätestatud tingimusest järeltas Euroopa Kohus seetõttu, et kasumi teenimise eesmärk ei saa välistada maksuvabastuse kasutamist. Selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid nimelt muu hulgas seada haridusteenuste käibemaksust vabastamise tingimuseks, et eraõigusliku organisatsiooni eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumi teenimine. See võimalus oleks aga sisutühi, kui seda nõutaks maksuvabastuse koosseisu alusel juba eraõiguslike organisatsioonide tunnustamise tingimusena.¹⁶

31. Teiseks ei välista ka käibemaksudirektiivi artikkel 134 võimalust vabastada käibemaksust eraõiguslikke organisatsioone, kes osutavad haridusteenuseid ärilisel eesmärgil. Kuigi see säte välistab vastupidi artiklile 133 imperatiivselt teatavad tehingud mh haridusteenuste suhtes kohaldatavast maksuvabastusest.¹⁷ Maksuvabastust kohaldatakse aga selle sisemise loogika järgi – eelkõige punktis a nimetatud tingimuse alusel – üksnes tehingutele, mis on „otseselt seotud” maksust vabastatud haridusteenustega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses,¹⁸ seega mitte maksust vabastamise keskmes olevatele tehingutele. Niisiis ei saa sellest, et käibemaksust vabastamine on välistatud tehingute puhul, mida tehakse konkurentsivõimeliste äriettevõtjate maksustatud tehingutega, nagu on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 134 punktis b, teha järeltõlgitud äriettevõtjate käibemaksust vabastamise põhimõttelise võimaluse kohta.

32. Kokkuvõttes tuleb seega tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i liikmesriikidele antud kaalutusõiguse piire ei ületa see, kui siseriiklik õigus vabastab käibemaksust ka eraõiguslikud organisatsioonid, kes osutavad haridusteenuseid ärilisel eesmärgil.

3. Vastus esimesele eelotsuse küsimusele

33. Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata eitavalt.

34. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule põhikohtuasja lahendamiseks tarviliku vastuse andmiseks sellest tuvastusest siiski ei piisa. Seda seetõttu, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks on, nagu näitab eelkõige teise küsimuse sõnastus, tegelikult tähtis küsimus, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus Poola õiguses sätestatud haridusteenuste käibemaksust vabastamine.

35. Eespool jaotises 1 ja 2 tuvastati küll, et Poola Vabariik ei ole takistatud vabastamast eraõiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenused vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i käibemaksust. Ta ei või seda teha aga sel viisil, et ei esita organisatsioonide tunnustamisele üldse mingeid nõudeid. Põhikohtuasjas kohaldatav Poola õigus ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i sätestatud maksuvabastust seega õigesti üle võtnud.

36. Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i, artiklit 133 ja artiklit 134 tuleb tõlgendada nii, et eraõiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenuste käibemaksust vabastamine ei ole nende sätetega vastuolus. Nendega on aga vastuolus sätete ülevõtmine sel viisil, et eraõiguslike organisatsioonide sarnaste eesmärkide tunnustamisele ei esitata üldse mingeid nõudeid.

15 — Vt kohtujurist Poiarés Maduro 7. märtsi 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, ettepaneku punkt 39), mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b.

16 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 40, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a ning lõike 1 punkte g ja h.

17 — Vt seda süstemaatiliselt eristamist juba kohtujurist Jacobsi 13. detsembri 2001. aasta ettepanekus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf (EKL 2002, lk I-3293, ettepaneku punkt 38) ja kohtujurist Légeri 15. septembri 2005. aasta ettepanekus kohtuasjas C-394/04: Ygeia (EKL 2005, lk I-10373, ettepaneku punkt 31), mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõiget 2.

18 — Vt selle kohta 1. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-394/04: Ygeia (EKL 2005, lk I-10373, punkt 26), ja 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Kinderopvang Enschede (EKL 2006, lk I-1385, punktid 22 ja 25), mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b.

B. Käibemaksudirektiivi vahetu õigusmõju

37. Seda arvestades tuleb vastata ka teisele eelotsuse küsimusele. Selle küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas arvestades asjaolu, et siseriiklik maksuvabastus on vastuolus käibemaksudirektiivi sätetega, on maksukohustuslasel sama direktiivi artikli 168 alusel õigus kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.¹⁹

38. Kohtuasjas VDP Dental Laboratory olin ma arvamisel, et kuuendale direktiivile ei saa „tugineda ühekülgsest”. Maksukohustuslane ei või sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks tugineda üheaegselt vahetult nii direktiivile, mis ei näe teatavate tehingute jaoks ette maksuvabastust, kui ka liidu õigusega vastuolus olevale siseriiklikule maksuvabastusele. See oleks nimelt vastuolus käibemaksusüsteemi keskse põhimõttega, mille kohaselt tekib maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu maha arvata ainult tingimusel, et tema eelnevad tehingud on maksustatud.²⁰

39. Euroopa Kohus näis oma otsuses selle seisukohaga ühinevat, kui ta tõdes, et maksukohustuslane võib otseselt tugineda kuuendale direktiivile, maksustamaks oma tegevust käibemaksuga ja järelikult maha arvata sisendkäibemaksu. Otsus ei käsitle siiski otseselt „ühekülgse tuginemise” võimalust.²¹

40. MDDP esitab aga vastuväite, et olukorras, kus maksukohustuslane tugineb oma õigusele maha arvata sisendkäibemaksu vastavalt käibemaksudirektiivile, ei ole eelnevate tehingute maksustamine siseriikliku õiguse kohaselt üldse võimalik. Seda seetõttu, et siseriiklik õigus näeb selles osas ette just nimelt maksuvabastuse. Seetõttu ei aktsepteeriks ka teenuse saajad tagantjärele maksustamise alusel suurendatud tasu. Maksustamine on siiski kooskõlas käibemaksudirektiiviga. See on aga vastavalt ELTL artiklile 288 siduv üksnes liikmesriikidele ja sellel ei saa olla vahetut õigusmõju maksukohustuslasele. Ka komisjon ühines Euroopa Kohtus toimunud menetluse käigus selle seisukohaga.

41. Neid argumente arvestades kontrollin ma järgnevalt oma seisukohta käesolevat kohtuasja silmas pidades. Kontrollimine toimub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika põhjal, mille kohaselt võivad üksikisikud, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, igal juhul tugineda nendele sätetele siseriiklikus kohtus vaidluses riigi vastu nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv ei ole üle võetud nõuetekohaselt.²²

42. Sellest tulenevalt tuleb kõigepealt välja selgitada, millist käibemaksudirektiivi sätet ei ole siseriiklikku õigusesse nõuetekohaselt üle võetud (selle kohta allpool jaotis 1), ning seejärel, kas ja mil määral on see säte sisu poolest tingimusteta ja piisavalt täpne (selle kohta allpool jaotis 2), ning lõpuks, millised õiguslikud tagajärjed tulenevad sellest käesolevas kohtuasjas juhul, kui maksukohustuslane tugineb sellele sättele (selle kohta allpool jaotis 3).

1. Puudulikult üle võetud säte

43. Esmalt tuleb välja selgitada, millist käibemaksudirektiivi sätet ei ole nõuetekohaselt üle võetud.

19 — Vt selle kohta ka esimene eelotsuse küsimus kohtuasjas C-144/13: VDP Dental Laboratory.

20 — 7. septembri 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory (EKL 2006, lk I-12121, ettepaneku punktid 95–97); vt ka juba kohtujurist Fennelly 18. juuni 1998. aasta ettepanek kohtuasjas C-134/97: Victoria Film (EKL 1998, lk I-7023, punkt 46).

21 — Vt 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas: C-401/05: VDP Dental Laboratory, (EKL 2006, lk I-12121, punkt 41).

22 — Vt mh 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 25); 22. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 103/88: Costanzo (EKL 1989, lk 1839, punkt 29); eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 51, ja hiljutine 8. mai 2013. aasta otsus kohtuasjas C-142/12: Marinov (punkt 37); vt juba 4. detsembri 1974. aasta otsus kohtuasjas 41/74: van Duyn (EKL 1974, lk 1337, punkt 12).

44. Selle kohta tuleb tõdeda, et käesolevas kohtuasjas ei saa tugineda käibemaksudirektiivi artiklile 168, mis käsitleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ja millele viitab eelotsuse küsimus. Seda seetõttu, et ei nähtu selgelt, et see säte on Poola õigusesse puudulikult üle võetud. Pigem võib oletada, et Poola õigus näeb kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 168 ette, et põhimõtteliselt antakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus eelnevalt maksustatud tehingutele.

45. Käibemaksudirektiivi puuduliku ülevõtmisega on tegemist üksnes direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti i silmas pidades. Seda seetõttu, et Poola õigus sätestas liiga laia isikute ringi, kelle suhtes maksuvabastust kohaldatakse, kui ta kohaldas käibemaksust vabastamist kõigi haridusteenuseid osutavate isikute suhtes.

46. Poola õigusnormi võiks küll käsitada ka nii, et sellega on puudulikult üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c, mis sätestab, et põhimõttelist maksustatakse käibemaksuga kõik teenused. Euroopa Kohus on aga juba selgitanud, et käibemaksudirektiivi artikkel 132 ei reguleeri mitte ainult seda, milline tegevus tuleb maksust vabastada, vaid ka seda, millist tegevust maksust vabastada *ei* või.²³

47. Sellest järeldub, et maksukohustuslane saab juhul, kui siseriiklik maksuvabastus ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, vastaval juhul tugineda ainult oma tehingute maksustamise kohustusele, kuid mitte oma iseseisvale õigusele sisendkäibemaks maha arvata, mis tuleneb otseselt käibemaksudirektiivist. Selline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on pigem ainult maksukohustusele tuginemise tulemus. Juhul kui maksukohustuslane saab nimelt vastupidi siseriiklikule õigusele tugineda oma tehingute kohustuslikule maksustamisele, kohaldatakse tema suhtes siseriiklikku õigusesse direktiiviga kooskõlas üle võetud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis seab tingimuseks eelnevate tehingute maksustamise.

48. Selline vahetegemine siseriiklikku õigusesse ülevõetava maksuvabastuse ja ülevõetava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse vahel ei ole senise kohtupraktikaga vastuolus. Sarnastel juhtudel ei ole Euroopa Kohus nimelt veel siiani kindlaks määranud, millistel nimetatud sätetest on vahetu õigusmõju. Pigem on ta nende kombinatsioonist tuletanud üksikisikute õigusi liikmesriigi vastu.²⁴

49. Komisjon ei saa selle kohta edukalt esitada vastuväidet, et kohtupraktika kohaselt ei saa direktiiviga panna üksikisikutele kohustusi.²⁵ Seda seetõttu, et käesolevas kohtuasjas see nii ei ole. Puudulikult üle võetud maksuvabastusest ei tulene maksukohustuslasele kohustust lasta oma teenused maksustada. Tal on üksnes teatavil asjaoludel õigus tugineda maksukohustusele.

50. Niivõrd kui komisjon osutab oma seisukoha põhjendamiseks lisaks kohtuotsusele RBS Deutschland Holding, piisab viitest, et nimetatud otsus käsitleb käibemaksudirektiivi praeguse artikli 169 punkti a tõlgendamist. See sisendkäibemaksu mahaarvamise erikoosseis just nimelt ei eelda vastupidi käesolevas asjas kohaldamisele kuuluvale artiklile 168 teenuste kasutamist maksustatavate tehingute tarbeks. Muus osas puudutas kohtuasi RBS Deutschland Holdings tehingu tegelikku maksustamata jätmist kahe liikmesriigi erinevate õiguslike seisukohtade tõttu teenuse osutamise koha suhtes, mitte aga seaduse alusel käibemaksust vabastatud teenust.²⁶

23 — Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Zimmermann, punkt 51, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa.

24 — Vt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 35), ja eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus VDP Dental Laboratory, punkt 40.

25 — Vt 26. veebruari 1986. aasta otsus kohtuasjas 152/84: Marshall (EKL 1986, lk 723, punkt 48).

26 — Vt 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings (EKL 2010, lk I-13805, punktid 37 ja 41).

51. Kuna direktiivi vahetu õigusmõju võib esineda üksnes puudulikult üle võetud sätte korral, tuleb tõdeda, et maksukohustuslasel ei ole arvestades siseriikliku maksuvabastuse vastuolu käibemaksudirektiiviga sama direktiivi artikli 168 alusel õigust kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

52. Sellega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele juba vastatud. Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule põhikohtuasja lahendamiseks siiski tarvilik vastus, tuleb veel kontrollida, kas MDDP-ga sarnane maksukohustuslane saab antud asjaoludel üldse tugineda käibemaksudirektiivi puudulikult üle võetud artikli 132 lõike 1 punktile i, et saavutada oma haridusteenuste maksustamine ja sellest tulenev sisendkäibemaksu mahaarvamine.

2. Sisu poolest tingimusteta ja piisavalt täpne

53. Seetõttu tekib nüüd küsimus, kas käibemaksudirektiivi puudulikult üle võetud artikli 132 lõike 1 punkt i on seoses eraõiguslike organisatsioonide osutatud haridusteenuste maksuvabastusega sisu poolest tingimatu ja piisavalt täpne.

54. Esimene neist tingimustest on täidetud. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i on sisu poolest tingimusteta, sest see ei reguleeri liikmesriikide võimalust, vaid kohustab iga liikmesriiki andma selles sätestatud maksuvabastust.

55. Raskem on aga vastata küsimusele, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i on käibemaksust vabastada tulevate isikute osas ka piisavalt täpne. Seda seetõttu, et nagu nähtud, nõuab maksuvabastus veel seda, et asjaomane liikmesriik määraks kindlaks eraõiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnastel eesmärkidel.²⁷

56. Põhimõtteliselt eeldab direktiivi sätte vahetu õigusmõju aga seda, et selles osas ei ole vaja liidu institutsioonide ega liikmesriikide edasisi toiminguid.²⁸ Niivõrd kui liikmesriikidel on kaalutlusruum, on isiku tuginemine direktiivi sättele põhimõtteliselt välistatud.²⁹

57. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i võimaldab nüüd aga, et olenevalt liikmesriigi kaalutlusõiguse kasutamisest tuleb teatava kindlaksmääratud organisatsioonide ringi puhul nii haridusteenuste käibemaksust vabastamine kui ka maksustamine viia kooskõlla selle sätte nõuetega.³⁰ Seda arvestades on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i käibemaksust vabastatud eraõiguslike organisatsioonide suhtes piisavalt täpne ainult sel määral, nagu ta määrab kindlaks liikmesriikide kaalutlusõiguse piirid. Teisisõnu on olemas selliseid eraõiguslikke organisatsioone, kelle eesmärkide sarnasust tuleb liikmesriikidel tunnustada, ja teisi organisatsioone, kelle puhul see on välistatud. Niivõrd kui on aga tegemist eraõiguslike organisatsioonidega, kelle tunnustamiseks on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kohaselt kaalutlusõigus just nimelt liikmesriikidel, ei ole see säte piisavalt täpne, et omada vahetut õigusmõju.

58. Sellega näib esmalt olevat vastuolus, et Euroopa Kohus on juba muudel liikmesriikide kaalutlusõiguse juhtudel, mis puudutavad käibemaksust vabastamise kohaldamisala määratlemist, lähtunud sellest, et asjaomane liidu õigusnorm on ka liikmesriikide kaalutlusõiguse valdkonnas selle vahetu õigusmõju jaoks piisavalt täpne.

27 — Vt eespool punkt 19.

28 — Vt selle kohta 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-203/10: Auto Nikolovi (EKL 2011, lk I-1083, punkt 62).

29 — Vt 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtusjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen (EKL 1977, lk 113, punktid 25–29).

30 — Vt selle kohta ka eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 77 jj, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b.

59. Nii tões Euroopa Kohus näiteks, et maksukohustuslane võib käibemaksudirektiivi praeguse artikli 132 lõike 1 punkti b kohaselt põhimõtteliselt vahetult tugineda meditsiinilise abi käibemaksust vabastamisele, kui liikmesriigid on maksust vabastatud organisatsioonide tunnustamise sätestanud viisil, mis ei ole vaatamata neile selles osas kuuluvale kaalutusõigusele liidu õigusega kooskõlas.³¹ Samamoodi sedastas Euroopa Kohus käibemaksudirektiivi praeguse artikli 135 lõike 1 punkti g kohta, mis vabastab käibemaksust eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamise. Kuigi nimetatud säte jätab liikmesriikidele eriotstarbeliste investeerimisfondide määratlemisel kaalutusruumi, on sellel sättel otsene mõju, kui liikmesriigid ei määratle eriotstarbelisi investeerimisfonde, millele kohaldatakse maksuvabastust, kooskõlas liidu õigusega.³² Ka käibemaksudirektiivi artikli 135 punktile i, mis jätab liikmesriikidele hasartmängude käibemaksust vabastamisel kaalutusruumi, omistas Euroopa Kohus otsese mõju juhul, kui siseriiklik piirang ei ole liidu õigusega kooskõlas.³³

60. Kõik need kohtuasjad puudutavad siiski maksuvabastuse kohaldamisala piirangut, mille puhul on liikmesriigid oma kaalutusõigust küll kasutanud, kuid ei ole teinud seda kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega. Seda seetõttu, et liikmesriigid olid maksuvabastusest välistanud maksukohustuslased, keda tuli nende konkurentidega võrdselt kohelda.³⁴ Seetõttu nõuab vahetu õigusmõju eelnevalt ebavõrdselt välistatud isikute maksust vabastamist.

61. Käesolevas kohtuasjas on olukord siiski teistsugune. Siin ei näe Poola õigus ette haridusteenuste käibemaksust vabastamise piirangut, mis on liidu õigusega vastuolus ja mille saaks kõrvaldada käibemaksudirektiivi artikli 135 punkti i vahetu õigusmõju abil. Vastupidi, Poola käibemaksuseaduses sätestatud maksuvabastus ei ole liidu õigusega kooskõlas pigem seetõttu, et see ei sätesta üldse mingit piirangut. Seetõttu rikub liikmesriik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i jäetud kaalutusruumi piire sel juhul üksnes niivõrd, kuivõrd ta vabastab sellega maksukohustuslased, keda ta ei oleks oma kaalutusõigust kasutades võinud vabastada. See puudutab maksukohustuslasi, keda ei oleks mingil juhul võinud tunnustada organisatsioonidena, kes tegutsevad avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnastel eesmärkidel.

62. Seega tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt i on eraõiguslike organisatsioonide haridusteenuste käibemaksust vabastamise osas küll sisu poolest tingimusteta, kuid käesolevat kohtuasja arvestades piisavalt täpne ainult selles mõttes, et see ei luba liikmesriikidel siseriikliku õiguse alusel vabastada käibemaksust kõiki eraõiguslikke organisatsioone.

3. Tuginemise õiguslikud tagajärjed

63. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i tuginemise õiguslikud tagajärjed sõltuvad käesolevas kohtuasjas nüüd vastusest küsimusele, kas liikmesriik oleks *võinud* oma kaalutusõiguse kasutamisel käsitada maksukohustuslast, kes soovib nimetatud sätte otsest mõju, sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina. Kui see on nii, siis ei põhjusta sellele sätte tuginemine siseriiklikust õigusest kõrvalekaldumist. Ainult juhul, kui liikmesriik ei oleks oma kaalutusõiguse raames võinud maksukohustuslast tunnustada sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina, võib maksukohustuslane siseriikliku õiguse vastu tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i ja saavutada sel viisil oma teenuste kohustusliku maksustamise.

31 — Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 81 jj.

32 — 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (EKL 2007, lk I-5517, punktid 59–62).

33 — 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I-1131, punkt 37), ja 10. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10: Rank Group (EKL 2011, lk I-10947, punkt 68).

34 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 69 jj; eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis, punkt 37, ja eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, punkt 48.

64. Euroopa Kohus on siiski teatud juhtudel, mis puudutasid käibemaksudirektiivi praeguse artikli 132 lõike 1 punkte b või g, küll tõdenud, et liikmesriigi poolt sätestatud eraõiguslike organisatsioonide tunnustamine on vastuolus liidu õigusega, ja lisaks ka seda, et sätetel on vahetu õigusmõju, kuid ei ole sellest tuletanud liidu õiguse vahetut õiguslikku tagajärge. Pigem on ta sellisel juhul teinud liikmesriigi kohtule ülesandeks kõiki asjassepuutuvaid tegureid ja eelkõige põhikohtuasja faktilisi asjaolusid arvesse võttes konkreetsel juhul ise kindlaks teha, kas maksukohustuslane vastab tunnustatud organisatsiooni tingimustele.³⁵ Sellega asendatakse kokkuvõttes liikmesriigi seadusandliku kaalutusõiguse väär kasutamine konkreetsel juhul asjas otsust tegeva siseriikliku kohtu kaalutusõigusega.

65. Kui kanda see lähenemisviis üle käesolevale kohtuasjale, tähendaks see, et juhul kui MDDP tugineb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i vahetule õigusmõjule, peaks siseriiklik kohus uurima, kas MDDP-d tuleb *kohtu kaalutluse kohaselt* tunnustada sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina. Kui siseriiklik kohus seda eitaks, saaks MDDP tugineda oma haridusteenuste kohustuslikule maksustamisele.

66. See lähenemisviis tuleneb tõenäoliselt sellest, et Euroopa Kohus ei ole seoses maksukohustuslaste tunnustamisega liikmesriikide poolt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 raames siiani selgelt kindlaks määranud, millises vormis peavad liikmesriigid tunnustamise korral oma kaalutusõigust kasutama: kas abstraktse õigusnormi kujul või kaalutusõiguse kasutamisega konkreetsel juhul. Nii räägib Euroopa Kohus ühelt poolt sellest, et iga liikmesriigi õiguses tuleb kehtestada eeskirjad, mille kohaselt asjaomaseid organisatsioone sellisel tunnustatakse.³⁶ Teises kohas jätab Euroopa Kohus aga mulje, et siseriiklikud asutused peavad konkreetsel juhul ise kasutama kaalutusõigust, et teha kindlaks, milliseid organisatsioone võib tunnustada.³⁷

67. Minu veendumuse kohaselt ei saa aga liikmesriigi kaalutusõiguse kasutamist seoses eraõiguslike organisatsioonide tunnustamisega nende käibemaksust vabastamiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikele 1 jätta siseriiklike asutuste ega siseriiklike kohtute hooleks. Nende kaalutlused, mis on paratamatult seotud konkreetse juhtumiga, ei saa asendada siseriikliku seadusandja kaalutusõiguse kasutamist seoses abstraktse tunnustamisnormiga. Nagu juba kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer õigesti märkis, peavad klassifitseerimise kriteeriumid olema neutraalsed, abstraktsed ja eelnevalt kindlaks määratud.³⁸

68. Lisaks juhtis Euroopa Kohus hiljuti tähelepanu sellele, et maksuamet peab sarnaste ja omavahel konkureerivate asutuste kontrollimisel tagama ühtse lähenemise.³⁹ Ühtsust ei ole võimalik saavutada, kui iga siseriiklik asutus või iga siseriiklik kohus teeb konkreetsel juhul otsuse oma kaalutusõigust kasutades, mis viib peaaegu paratamatult sarnaste maksukohustuslaste erineva kohtlemiseni.

69. Seega kui liikmesriik on kasutanud talle käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i alusel eraõiguslike organisatsioonide tunnustamiseks antud kaalutusõigust õigusnormi raames liidu õiguse vastaselt, saab seda viga parandada ainult abstraktse õigusnormi abil, ja mitte selle abil, et siseriiklik kohus kasutab oma kaalutusõigust.

35 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punktid 55–61; eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Dornier, punkt 81 jj, ja Zimmermann, punkt 32.

36 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Dornier, punkt 64, ja L.u.P., punkt 42, ning eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 63, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b; lisaks eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 49, ja Zimmermann, punkt 26, mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte b või h.

37 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 64 jj, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b, ning eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 56 jj, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Zimmermann, punktid 31 ja 33, mis käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g.

38 — Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 22. veebruari 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I-4427, ettepaneku punkt 36), mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g ja h.

39 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene, punkt 73, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b.

70. Seetõttu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas kontrollima üksnes seda, kas sellise organisatsiooni nagu MDDP käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i alusel käibemaksust vabastamine jääb väljapoole Poola seadusandja kaalutusõiguse piire. Siseriikliku kohtu ülesanne on uurida sel otstarbel MDDP tegevuse eesmärke ja tingimusi võrreldes nende Poola avalik-õiguslike organisatsioonidega, kelle ülesandeks on haridusteenuste osutamine. Siiski tuleb juhtida tähelepanu sellele, et sellise organisatsiooni nagu MDDP maksust vabastamine ei oleks väljaspool Poola seadusandja kaalutusõiguse piire juhul, kui ainus põhjus sarnasuse eitamiseks oleks tegutsemine ärilisel eesmärgil. Seda seetõttu, et nagu juba selgitatud, ei takista see põhjus tunnustamist käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i alusel.⁴⁰

71. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks siiski tuvastama, et Poola seadusandja ei saa mingil juhul tunnustada sellise organisatsiooni nagu MDDP eesmärkide sarnasust, saaks MDDP käesolevas kohtuasjas tugineda sellele, et tema suhtes ei kohaldataks käibemaksust vabastamist siseriikliku õiguse kohaselt, kuna see on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga i. Sellisel juhul kohaldataks tema haridusteenustele käibemaksu ja MDDP saaks seega Poola õigusnormide alusel nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

72. Peale selle oleks MDDP-l teatud asjaoludel õigus nõuda kahju hüvitamist, millele Euroopa Kohus on sarnasel juhul osutanud juba kohtuotsuses Stockholm Lindöpark.⁴¹ MDDP-le heastada tuleb kahju võiks seisneda nimelt selles, et tema teenuste saajad ei aktsepteeri maksustamise tõttu tagantjärele suurendatud tasu.

4. Vastus teisele eelotsuse küsimusele

73. Kokkuvõttes tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et siseriikliku maksuvabastuse vastuolu käibemaksudirektiiviga ei anna maksukohustuslasele õigust kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Käesoleva kohtuasjaga sarnasel juhul viib vahetu tuginemine käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i haridusteenuste kohustusliku maksustamiseni muu hulgas ainult siis, kui asjaomase maksukohustuslase tunnustamine sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina ületaks liikmesriikide kaalutusõiguse piire.

V. Ettepanek

74. Esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i, artiklit 133 ja artiklit 134 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksust vabastamise kohaldamine eraõiguslike organisatsioonide poolt ärilisel eesmärgil osutatud haridusteenustele ei ole nende sätetega vastuolus. Nendega on aga vastuolus selline käibemaksust vabastamise ülevõtmine, mis ei esita eraõiguslike organisatsioonide sarnaste eesmärkide tunnustamisele üldse mingeid nõudeid.
2. Siseriikliku maksuvabastuse vastuolu käibemaksudirektiiviga ei anna maksukohustuslasele õigust kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Käesoleva kohtuasjaga sarnasel juhul viib vahetu tuginemine käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile i haridusteenuste eest käibemaksu tasumise kohustuseni ainult siis, kui asjaomase maksukohustuslase tunnustamine sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina ületaks liikmesriikide kaalutusõiguse piire.

40 — Vt eespool punkt 23 jj.

41 — Vt eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stockholm Lindöpark, punktid 34 jj.