Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

28. listopadu 2013 *

„DPH — Směrnice 2006/112/ES — Články 132 až 134 a 168 — Osvobození — Vzdělávací služby poskytované soukromoprávními subjekty za účelem zisku — Nárok na odpočet“

Ve věci C-319/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 27. dubna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 2. července 2012, v řízení

Minister Finansów

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj), A. Ó Caoimh, C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. května 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Minister Finansów J. Kautem a T. Tratkiewiczem, jako zmocněnci,

— za MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, T. Michalikem, jako poradcem,

— za polskou vládu A. Kraińskou, A. Kramarczyk, B. Majczynou a M. Szpunarem, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu I. Pouli a M. Tassopoulou, jako zmocněnkyněmi,

— za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Lairesem, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království L. Christiem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,

* Jednací jazyk: polština.

— za Evropskou komisi K. Herrmann a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 20. června 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. i), čl. 133 prvního pododstavce písm. a) až d), článku 134 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Minister Finansów (ministr financí, dále jen „ministr“) a MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (dále jen „MDDP“) ve věci osvobození poskytování vzdělávacích služeb neveřejnoprávními subjekty pro obchodní účely od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 132 odst. 1 písm. i), l), m) a q) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

i) výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]

l) poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího neziskovými organizacemi politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy pro vlastní členy náhradou za členský příspěvek podle jejich vnitřních pravidel, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;

m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;

[...]

q) činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.“

4 Článek 133 první pododstavec písm. a) až d) směrnice o DPH uvádí:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb,

b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti,

c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH,

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.“

5 Článek 134 této směrnice stanoví:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n):

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

6 Článek 168 písm. a) uvedené směrnice zní následovně:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; [...]“

Polské právo

7 Článek 43 odst. 1 bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty na zboží a služby (Ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, částka 535), ve znění doplňků a změn (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny:

1) služby uvedené v příloze 4 tohoto zákona;

[...]“

8 Položka 7 přílohy č. 4 zákona o DPH uvádí „vzdělávací služby“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 MDDP, společnost založená podle polského práva, organizuje odborná školení a specializované konference v různých oblastech vzdělávání a odborné přípravy, například v oblastech daní, účetnictví, financí a v oblastech týkajících se organizace a řízení podniků, včetně rozvoje odborných a osobních schopností.

10 Společnost MDDP organizuje uvedené akce v rámci své hospodářské činnosti, jejímž cílem je pravidelné dosahování zisku.

11 Společnost MDDP není zapsána do seznamu soukromých škol a zařízení podle ustanovení zákona o systému vzdělávání (Ustawa o systemie oświaty) ze dne 7. září 1991.

12 Společnost MDDP požádala ministra o závazné daňové stanovisko týkající se jejího nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu ze zboží a služeb pořízených za účelem poskytování jejích vzdělávacích služeb. Tato společnost tvrdila, že její vzdělávací služby nemají být osvobozeny od DPH, nýbrž že jí mají podléhat.

13 V tomto ohledu MDDP tvrdila, že ustanovení čl. 43 odst. 1 bodu 1 a položky 7 přílohy č. 4 zákona o DPH jsou neslučitelná s čl. 132 odst. 1 písm. i) a články 133 a 134 směrnice o DPH.

14 Ministr se naopak domníval, že ustanovení směrnice o DPH byla správně provedena ustanoveními čl. 43 odst. 1 bodu 1 ve spojení s položkou 7 přílohy č. 4 zákona o DPH.

15 Dne 3. ledna 2011 tedy společnost MDDP podala k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě) žalobu znějící na zrušení výše uvedeného závazného daňového stanoviska a dovolávala se přitom porušení čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH ve spojení s články 133 a 134 této směrnice.

16 Rozsudkem ze dne 17. října 2011 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zrušil napadené závazné daňové stanovisko z důvodu, že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH brání tomu, aby subjekty, které neposkytují vzdělávací služby v obecném zájmu, mohly být osvobozeny od DPH.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie se s odkazem na rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493) domníval, že osoba povinná k dani má v případě osvobození od daně, které není v souladu se směrnicí o DPH, právo dovolávat se přímo článku 168 této směrnice a odpočíst DPH odvedenou na vstupu z pořízení zboží a služeb použitých pro účely poskytovaných vzdělávacích služeb, a to i když jsou tyto služby osvobozeny od DPH, jelikož toto osvobození není v souladu se směrnicí o DPH. Tento soud však zdůraznil, že to vede k paradoxní situaci, kdy by osoba povinná k dani, která uskutečňuje plnění osvobozená od DPH, měla nárok i na odpočet daně podle článku 168 směrnice o DPH.

18 Ministr podal proti rozsudku ze dne 17. října 2011 kasační opravný prostředek k Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud).

19 Předkládající soud, kterému byla předložena žaloba ministra, má pochybnosti ohledně výkladu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH. Klade si otázku, zda si společnost MDDP může ve vztahu k poskytovaným vzdělávacím službám nárokovat osvobození od daně a současně odpočet daně zaplacené na vstupu.

20 Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být čl. 132 odst. 1 písm. i), jakož i články 133 a 134 směrnice [o DPH] vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby se na vzdělávací služby poskytované neveřejnoprávními subjekty pro obchodní účely vztahovalo osvobození od DPH vyplývající z čl. 43 odst. 1 bodu 1 [zákona o DPH] ve spojení s položkou 7 přílohy č. 4 tohoto zákona podle právního stavu platného v roce 2010?

2) V případě [kladné] odpovědi na první otázku: je osoba povinná k dani vzhledem k neslučitelnosti takového osvobození s ustanoveními směrnice [o DPH] podle článku 168 uvedené směrnice oprávněna nárokovat si jak osvobození od daně, tak i odpočet DPH zaplacené na vstupu?“

K předběžným otázkám

K první otázce

21 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. i) ve spojení s články 133 a 134 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo poskytování vzdělávacích služeb neveřejnoprávními subjekty pro obchodní účely osvobozeno od DPH.

22 Polská, řecká a portugalská vláda, jakož i vláda Spojeného království tvrdí, že uvedená ustanovení nebrání takovému osvobození od daně.

23 Naproti tomu se společnost MDDP a Evropská komise domnívají, že směrnice o DPH neumožňuje, aby byly od daně obecně osvobozeny všechny vzdělávací služby poskytované soukromoprávními subjekty pro obchodní účely, jelikož takové osvobození lze uplatnit pouze v závislosti na tom, jaké cíle jsou těmito subjekty sledovány.

24 Úvodem je třeba poukázat na to, že čl. 132 odst. 1 písm. i) a články 133 a 134 směrnice o DPH odpovídají čl. 13 části A odst. 1 písm. i) a odst. 2 písm. a) a b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

25 Z ustálené judikatury vyplývá, že výrazy použité k úpravě osvobození v článku 132 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo restriktivního výkladu tak neznamená, že by výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v článku 132 měly být vykládány způsobem, jenž by uvedená osvobození zbavil jejich účinků (viz zejména rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, bod 22 a citovaná judikatura).

26 Co se týče cíle sledovaného osvobozením stanoveným v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, z tohoto ustanovení vyplývá, že toto osvobození tím, že poskytování vzdělávacích služeb přiznává příznivější zacházení v oblasti DPH, směřuje ke zjednodušení přístupu k těmto službám, když brání nárůstu nákladů, k němuž by došlo, kdyby tyto služby podléhaly DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo, C-287/00, Recueil, s. I-5811, bod 47).

27 Vzhledem k tomuto cíli je třeba připomenout, že obchodní povaha činnosti v kontextu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH nevylučuje, aby byla činností ve veřejném zájmu (viz rozsudky ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann, C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 38, jakož i ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 31).

28 Stejně tak je výraz „subjekt“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH v zásadě dostatečně široký pro to, aby zahrnoval soukromé organizace, které mají za cíl dosahování zisku (viz výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 35).

29 V tomto ohledu je také třeba konstatovat, že pokud unijní zákonodárce zamýšlel vyhradit nárok na osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH určitým neziskovým subjektům nebo subjektům, které nemají obchodní povahu, uvedl to výslovně, jak je zřejmé z písmen l), m) a q) tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 37).

30 Z ustálené judikatury navíc vyplývá, že čl. 133 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH, který představuje fakultativní podmínku, kterou mohou členské státy dodatečně uložit pro určitá osvobození od daně uvedená v čl. 132 odst. 1 této směrnice, neukládá členským státům, ale opravňuje je vyhradit nárok na osvobození stanovených zejména v uvedeném čl. 132 odst. 1 písm. i) jiným než veřejnoprávním subjektům, které systematicky nesledují zisk jako svůj cíl (viz výše uvedené rozsudky Hoffmann, bod 38; Kingscrest Associates a Montecello, bod 38, jakož i rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 43).

31 Za těchto podmínek platí, že nemá-li být čl. 133 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH zcela zbaven účelu, je nezbytně třeba připustit, že pokud unijní zákonodárce, jako v tomto čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice, výslovně nepodmínil nárok na dotčená osvobození od daně neexistencí zisku jako cíle, nemůže sledování tohoto cíle vyloučit nárok na tato osvobození od daně (viz výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello, bod 40).

32 Kromě toho, na rozdíl od toho, co tvrdila Komise, článek 134 směrnice o DPH nevylučuje možnost vztáhnout osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice na soukromé subjekty poskytující vzdělávací služby pro obchodní účely. Jak totiž podotkla generální advokátka v bodě 31 svého stanoviska, článek 134 směrnice o DPH se vztahuje pouze na plnění, která jsou „úzce spjata“ se vzdělávacími službami osvobozenými od daně ve smyslu uvedeného čl. 132 odst. 1 písm. i), a nevztahuje se tedy na plnění v hlavní oblasti těchto služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 26, jakož i ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, body 22 a 25).

33 Z předcházejících úvah vyplývá, že ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. i) a článků 133 a 134 směrnice o DPH nebrání tomu, aby bylo poskytování vzdělávacích služeb neveřejnoprávními subjekty pro obchodní účely osvobozeno od DPH.

34 Článek 43 odst. 1 bod 1 zákona o DPH ve spojení s položkou 7 přílohy č. 4 tohoto zákona ve znění platném v roce 2010 však od daně osvobozuje obecně všechny vzdělávací služby bez ohledu na cíl sledovaný subjekty, které tyto služby poskytují.

35 Podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH je ovšem uvedené poskytování vzdělávacích služeb osvobozeno od daně, pouze pokud jsou tyto služby poskytovány veřejnoprávními subjekty se vzdělávacím posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné. Z toho vyplývá, že jiné subjekty, tj. soukromoprávní subjekty, musejí splňovat podmínku, že sledují podobné cíle jako uvedené veřejnoprávní subjekty. Ze znění tohoto čl. 132 odst. 1 písm. i) tedy jasně vyplývá, že členským státům nepovoluje, aby přiznaly osvobození vzdělávacích služeb od daně všem soukromoprávním subjektům, které tyto služby poskytují, včetně subjektů, jejichž cíle nejsou podobné cílům sledovaným veřejnoprávními subjekty.

36 Takové osvobození od daně, jako je osvobození dotčené ve věci v původním řízení, které se použije obecně na všechny vzdělávací služby bez ohledu na cíl sledovaný soukromoprávními subjekty, které tyto služby poskytují, je proto neslučitelné s uvedeným čl. 132 odst. 1 písm. i), tak jak je formulován unijním zákonodárcem.

37 Vzhledem k tomu, že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky nebo způsoby uznávání těchto podobných cílů, přísluší v zásadě vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých může být takové uznání takovým subjektům uděleno. V tomto ohledu mají členské státy posuzovací pravomoc (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, body 49 a 51, jakož i Zimmermann, bod 26).

38 Vnitrostátním soudům kromě toho přísluší přezkoumat otázku, zda členské státy tím, že stanovily takové podmínky, nepřekročily meze své posuzovací pravomoci a respektovaly zásady unijního práva, zejména zásadu rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, bod 52, jakož i L.u.P., bod 48).

39 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. i) a články 133 a 134 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby bylo poskytování vzdělávacích služeb neveřejnoprávními subjekty pro obchodní účely osvobozeno od DPH. Článek 132 odst. 1 písm. i) této směrnice však brání tomu, aby byly od daně osvobozeny obecně všechny vzdělávací služby a nebyly zohledněny cíle sledované neveřejnoprávními subjekty, které tyto služby poskytují.

K druhé otázce

40 S přihlédnutím k odpovědi na první otázku je druhou otázku třeba chápat tak, že předkládající soud se v jejím rámci táže, zda se osoba povinná k dani může dovolávat skutečnosti, že osvobození od DPH stanovené vnitrostátním právem je neslučitelné s čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, aby si mohla nárokovat odpočet DPH odvedené na vstupu stanovený článkem 168 směrnice o DPH, a současně využít uvedeného osvobození od daně pro služby v oblasti vzdělávání a odborné přípravy, které poskytuje.

41 Úvodem je třeba konstatovat, že jak uvedla polská a portugalská vláda, jakož i vláda Spojeného království, ústřední zásadou systému DPH je, že nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, existuje zásadně jen tehdy, když náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet.

42 Z úvodní části článku 168 směrnice o DPH, který stanoví podmínky vzniku a rozsah nároku na odpočet daně, vyplývá, že pouze plnění, která byla zdaněna na výstupu, mohou vést ke vzniku nároku na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb použitých za účelem uskutečnění těchto plnění.

43 Podle logiky systému zavedeného směrnicí o DPH je tudíž odpočet daní na vstupu spojen s vybráním daně na výstupu.

44 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že pokud osoba povinná k dani uskutečňuje pro jinou osobu povinnou k dani plnění, která je používá pro plnění osvobozená od daně, nemá druhá osoba povinná k dani – kromě případů výslovně stanovených v relevantních směrnicích – nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 28, a ze dne 26. září 1996, Debouche, C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 16).

45 Z předcházejících úvah vyplývá, že i když je osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se směrnicí o DPH, článek 168 této směrnice neumožňuje osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a současně uplatnit nárok na odpočet daně.

46 Je třeba přezkoumat, zda se osoba povinná k dani jako společnost MDDP může dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH s cílem dosáhnout zdanění svých vzdělávacích služeb, a tudíž získat nárok na odpočet daně.

47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, se lze těchto ustanovení dovolávat při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným se směrnicí o DPH nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu (viz zejména rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, bod 58 a citovaná judikatura).

48 Vyvstává tedy otázka, zda je čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH z hlediska obsahu bezpodmínečný a dostatečně přesný, pokud jde o osvobození poskytování vzdělávacích služeb soukromoprávními subjekty od daně.

49 První z těchto podmínek je splněna. Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH je totiž z hlediska obsahu bezpodmínečný, jelikož členským státům neposkytuje žádnou možnost volby, nýbrž od každého z těchto států vyžaduje, aby přiznaly osvobození od daně vymezené tímto ustanovením.

50 Pokud jde o druhou podmínku, z odpovědi Soudního dvora na první otázku vyplývá, že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH poskytuje členským státům určitou posuzovací pravomoc při vymezení soukromoprávních subjektů, které mají podobné cíle jako veřejnoprávní subjekty, a které je tedy v souladu s tímto článkem třeba osvobodit od DPH.

51 Soudní dvůr však již měl příležitost konstatovat, že okolnost, že ustanovení směrnice o DPH stanovující osvobození od daně přiznává členským státům posuzovací pravomoc při vymezení oprávněných osob, na které se toto osvobození vztahuje, nebrání tomu, aby toto ustanovení bylo pokládáno za natolik přesné, aby bylo možné se ho dovolávat přímo, pokud na základě objektivních indicií odpovídá sporné plnění kritériím, z nichž uvedené osvobození od daně vychází (viz zejména výše uvedený rozsudek JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, body 60 a 61 a citovaná judikatura).

52 Stejně tak platí, že pokud členský stát překročil meze své posuzovací pravomoci, když osvobodil od daně poskytování služeb či osoby povinné k dani, pro které takové osvobození nemělo být podle uvedeného ustanovení směrnice o DPH objektivně přiznáno, může se dotčená osoba dovolávat přímo uvedeného ustanovení, aby se na ni toto osvobození od daně nepoužilo.

53 Z toho vyplývá, že pouze pokud členský stát překročil meze své posuzovací pravomoci, když uznal osobu povinnou k dani za subjekt, který má podobné cíle jako veřejnoprávní subjekty, může se tato osoba povinná k dani dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH s cílem namítat toto ustanovení vůči vnitrostátní právní úpravě, a tudíž dosáhnout zdanění služeb, které poskytuje.

54 Jak uvedla generální advokátka v bodech 70 a 71 svého stanoviska, vnitrostátnímu soudu přísluší ověřit, zda osvobození služeb poskytovaných takovým subjektem, jako je společnost MDDP, od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH překračuje meze posuzovací pravomoci přiznané polskému zákonodárci. Tomuto soudu přísluší, aby přezkoumal cíle a podmínky činnosti společnosti MDDP ve srovnání s polskými veřejnoprávními subjekty pověřenými poskytováním vzdělávacích služeb. Z odpovědi Soudního dvora na první otázku v tomto ohledu vyplývá, že pouhá skutečnost, že

takový subjekt, jako je společnost MDDP, sleduje obchodní cíle, není dostatečná k vyloučení toho, že má podobné cíle jako veřejnoprávní subjekty, a že by její služby tedy mohly být osvobozeny od daně podle tohoto ustanovení.

55 Kdyby předkládající soud rozhodl, že cíle sledované takovým subjektem, jako je společnost MDDP, nelze pokládat za podobné těm, které sledují veřejnoprávní subjekty, mohla by se společnost MDDP dovolávat skutečnosti, že vnitrostátní právo v rozporu s čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH osvobozuje její služby v oblasti vzdělávání a odborné přípravy od DPH. V takovém případě by tyto služby podléhaly DPH, a společnost MDDP by tedy mohla v tomto ohledu uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu na základě polských právních předpisů.

56 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět, že:

— osoba povinná k dani nemůže podle článku 168 směrnice o DPH nebo podle vnitrostátního ustanovení, které tento článek provádí, uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud vzdělávací služby, které poskytuje na výstupu, nepodléhají DPH z důvodu osvobození od daně stanoveného vnitrostátním právem v rozporu s čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice;

— tato osoba povinná k dani se však může dovolávat neslučitelnosti uvedeného osvobození od daně s čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, aby se na ni toto osvobození od daně nepoužilo, pokud ani s ohledem na posuzovací pravomoc přiznanou tímto ustanovením členským státům nelze uvedenou osobu povinnou k dani objektivně pokládat za subjekt, který má podobné cíle jako veřejnoprávní vzdělávací subjekt ve smyslu uvedeného ustanovení, ověření čehož přísluší vnitrostátnímu soudu, a

— v naposled uvedeném případě budou vzdělávací služby poskytované uvedenou osobou povinnou k dani podléhat DPH, a tato osoba tak bude mít nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

K nákladům řízení

57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 132 odst. 1 písm. i) a články 133 a 134 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby bylo poskytování vzdělávacích služeb neveřejnoprávními subjekty pro obchodní účely osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Článek 132 odst. 1 písm. i) této směrnice však brání tomu, aby byly od daně osvobozeny obecně všechny vzdělávací služby, aniž by byly zohledněny cíle sledované neveřejnoprávními subjekty, které tyto služby poskytují.

2) Osoba povinná k dani nemůže podle článku 168 směrnice 2006/112 nebo podle vnitrostátního ustanovení, které tento článek provádí, uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud vzdělávací služby, které poskytuje na výstupu, nepodléhají dani z přidané hodnoty z důvodu osvobození od daně stanoveného vnitrostátním právem v rozporu s čl. 132 odst. 1 písm. i) této směrnice.

Tato osoba povinná k dani se však může dovolávat neslučitelnosti uvedeného osvobození od daně s čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, aby se na ni toto osvobození od daně nepoužilo, pokud ani s ohledem na posuzovací pravomoc přiznanou tímto ustanovením členským státům nelze uvedenou osobu povinnou k dani objektivně pokládat za subjekt, který má podobné cíle jako veřejnoprávní vzdělávací subjekt ve smyslu uvedeného ustanovení, ověření čehož přísluší vnitrostátnímu soudu.

V naposled uvedeném případě budou vzdělávací služby poskytované uvedenou osobou povinnou k dani podléhat dani z přidané hodnoty, a tato osoba tak bude mít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu.

Podpisy.