TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. lapkričio 28 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 132–134 ir 168 straipsniai — Atleidimas nuo mokesčio — Privačios teisės organizacijų komerciniais tikslais teikiamos švietimo paslaugos — Teisė į atskaitą“

Byloje C-319/12

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2012 m. balandžio 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. liepos 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Minister Finansów

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas), A. Ó Caoimh, C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. gegužės 15 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Minister Finansów*, atstovaujamo J. Kaute ir T. Tratkiewicz,

— *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa*, atstovaujamos T. Michalik, kaip patarėjo,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kraińska ir A. Kramarczyk bei B. Majczyna ir M. Szpunar,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Pouli ir M. Tassopoulou,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir R. Laires,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Christie, padedamo baristerio P. Mantle,

— Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann ir L. Lozano Palacios,

* Proceso kalba: lenkų.

susipažinęs su 2013 m. birželio 20 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 straipsnio 1 dalies a–d punktų, 134 straipsnio ir 168 straipsnio a punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (finansų ministras, toliau – ministras) ir *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa* (toliau – MDDP) ginčą dėl ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamų švietimo paslaugų neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i, l, m ir q punktuose nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;

<…>

l) pelno nesiekiančių organizacijų, vykdančių politinio, profsąjungų, religinio, patriotinio, filosofinio, filantropinio ir pilietinio pobūdžio veiklą, vykdomas paslaugų teikimas, su šiomis paslaugomis susijusių prekių tiekimas jų nariams, mokantiems nario mokestį, nustatytą šių organizacijų taisyklėse, bendram narių labui, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

m) pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims;

<…>

q) viešųjų radijo ir televizijos įstaigų veiklą, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą.“

4 PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a–d punktuose nurodyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:a)

šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti;b)

šias įstaigas turi valdyti ir administruoti tik savanoriškais pagrindais asmenys, kurie patys ar per tarpininkus neturi tiesioginės ar netiesioginės naudos iš atitinkamos veiklos rezultatų;c)

šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas;d)

neapmokestinant PVM neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu.“

5 Minėtos direktyvos 134 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas neapmokestinami, kaip numatyta 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, kai:a)

paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;b)

pagrindinis paslaugas teikiančios ir prekes tiekiančios įstaigos tikslas – gauti papildomų pajamų iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčioms mokėti komercinėmis įmonėmis.“

6 Šios direktyvos 168 straipsnio a punktas išdėstytas taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

Lenkijos teisė

7 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*, *Dz. U.*, Nr. 54, 535 dalis, toliau – PVM įstatymas) su pakeitimais 43 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„Neapmokestinama:

1) įstatymo 4 priede išvardytos paslaugos;

<…>“

8 PVM įstatymo 4 priedo 7 punkte paminėtos švietimo paslaugos.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 MDDP yra pagal Lenkijos teisę įsteigta bendrovė; ji organizuoja specializuotus mokymus ir konferencijas įvairiose švietimo ir mokymo srityse, kaip antai mokesčių, buhalterinės apskaitos, finansų, ir srityse, susijusiose su įmonių valdymu, įskaitant profesinių ir asmeninių gebėjimų tobulinimą.

10 Minėtus užsiėmimus MDDP organizuoja vykdydama savo ekonominę veiklą, kurios tikslas – gauti nuolatinį pelną.

11 MDDP neįtraukta į mokyklų ir privačių centrų sąrašą, sudaromą pagal 1991 m. rugsėjo 7 d. Švietimo sistemos įstatymo (*Ustawa o systemie oświaty*) nuostatas.

12 MDDP prašė ministro mokesčių išaiškinimo dėl savo teisės atskaityti sumokėtą pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, įsigytas mokymo paslaugoms teikti. Ji nurodo, kad jos mokymo paslaugos neturi būti neapmokestinamos PVM, taigi joms šis mokestis turi būti taikomas.

13 Šiomis aplinkybėmis MDDP tvirtino, kad PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 4 priedo 7 punkto nuostatos yra nesuderinamos su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatomis.

14 Tačiau ministras nusprendė, kad PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 4 priedo 7 punkto nuostatomis PVM direktyvos nuostatos buvo teisingai perkeltos į nacionalinę teisę.

15 Taigi 2011 m. sausio 3 d. MDDP pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) siekdama, kad minėtas mokesčių išaiškinimas būtų panaikintas; ji rėmėsi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, siejamo su šios direktyvos 133 ir 134 straipsniais, pažeidimu.

16 2011 m. spalio 17 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* panaikino ginčijamą mokesčių išaiškinimą, nes PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu draudžiama tai, kad organizacijos, kurios nevykdo švietimo paslaugų teikimo veiklos dėl viešojo intereso, galėtų būti neapmokestinamos PVM.

17 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, remdamasis 2001 m. sausio 18 d. Sprendimu *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493), nusprendė, kad nesuderinamu su PVM direktyva neapmokestinimo atveju apmokestinamasis asmuo turi teisę tiesiogiai remtis šios direktyvos 168 straipsniu ir atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant prekių ir paslaugų, naudojamų teikiant švietimo paslaugas, net jeigu jos yra neapmokestinamos PVM, nes šis neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva. Tačiau jis atkreipė dėmesį į minėtos situacijos paradoksalumą, kai apmokestinamasis asmuo, vykdantis neapmokestinamą PVM veiklą, taip pat turi teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnį.

18 Ministras pateikė kasacinį skundą dėl 2011 m. spalio 17 d. sprendimo *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas).

19 Nagrinėjant ministro skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto aiškinimo. Jis svarsto galimybę neapmokestinti MDDP suteiktų švietimo paslaugų, atsižvelgiant į teisę atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį.

20 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatas reikia aiškinti kaip draudžiančias ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamų švietimo paslaugų neapmokestinimą PVM, numatytą [PVM] įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkte, siejamame su 2010 m. galiojusios šio įstatymo redakcijos 4 priedo 7 punktu?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar dėl neapmokestinimo PVM nesuderinamumo su [PVM] direktyvos nuostatomis apmokestinamasis asmuo, remdamasis minėtos direktyvos 168 straipsniu, turi teisę vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti sumokėtą pirkimo PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

21 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama neapmokestinti PVM ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamas švietimo paslaugas.

22 Lenkijos, Graikijos, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad minėtose nuostatose tam neprieštaraujama.

23 Tačiau MDDP ir Europos Komisija mano, kad PVM direktyvoje neleidžiama bendrai neapmokestinti visų švietimo paslaugų, kurias teikia privačios organizacijos komerciniais tikslais, nes šis neapmokestinimas gali būti taikomas tik atsižvelgiant į šių organizacijų siekiamus tikslus.

24 Pirmiausia reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, 133 ir 134 straipsniai atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą ir 2 dalies a ir b punktus.

25 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad sąvokos, vartojamos apibrėžti PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytus neapmokestinimo atvejus, turi būti aiškinamos siaurai. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos apibrėžti minėtame 132 straipsnyje numatytus neapmokestinimo atvejus, turi būti aiškinamos taip, kad neapmokestinimas netektų savo veiksmingumo (žr., be kita ko, 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

26 Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatyto neapmokestinimo tikslo iš šios nuostatos matyti, kad minėtu neapmokestinimu, kuriuo užtikrinamas palankesnis švietimo paslaugų teikimo vertinimas PVM atžvilgiu, siekiama, kad jos būtų prieinamesnės išvengiant per didelės kainos jų apmokestinimo PVM atveju (šiuo klausimu žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-287/00, Rink. p. I-5811, 47 punktą).

27 Atsižvelgiant į šį tikslą primintina, kad taikant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą komercinė veikla nebūtinai reiškia, kad ji nėra viešojo intereso veikla (žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Hoffmann*, C-144/00, Rink. p. I-2921, 38 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 31 punktą).

28 Be to, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte pavartota sąvoka „organizacija“ iš esmės yra pakankamai plati, kad apimtų privačius pelno siekiančius subjektus (žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 35 punktą).

29 Šiuo klausimu taip pat reikia konstatuoti, kad jei Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytą neapmokestinimą leisti taikyti tik tam tikroms ne pelno siekiančioms ar nekomercinėms organizacijoms, jis tai būtų nurodęs aiškiai, kaip matyti iš šios nuostatos l, m ir q punktų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 37 punktą).

30 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punkte, kuris yra fakultatyvi sąlyga ir kurį valstybės narės turi teisę papildomai nustatyti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nurodytiems tam tikriems neapmokestinimo atvejams, valstybėms narėms leidžiama, bet jos neįpareigojamos, neapmokestinti, kaip tai numatyta būtent 132 straipsnio 1 dalies i punkte, tik tuos ne viešosios teisės subjektus, kurių tikslas nėra sistemingai siekti pelno (žr. minėtų sprendimų *Hoffmann* 38 punktą; *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 punktą ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 43 punktą).

31 Tokiomis aplinkybėmis siekiant, kad PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punktas neprarastų prasmės, turi būti pripažinta, kad jei Sąjungos teisės aktų leidėjas akivaizdžiai nesusiejo neapmokestinimo su ne pelno veikla, tai pelno siekimas jokiu būdu negali būti sąlyga, užkertanti kelią naudotis neapmokestinimu (žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 40 punktą).

32 Be to, atvirkščiai tam, ką tvirtina Komisija, PVM direktyvos 134 straipsnyje tikrai nedraudžiama šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatyto neapmokestinimo taikyti privačioms organizacijoms, kurios teikia švietimo paslaugas komerciniais tikslais. Iš tiesų, kaip savo išvados 31 punkte nurodė generalinė advokatė, PVM direktyvos 134 straipsnis taikomas tik sandoriams, kurie glaudžiai susiję su švietimo paslaugomis, neapmokestinamomis pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą, taigi netaikomas pagrindiniams su šiomis paslaugomis susijusiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 26 punktą ir 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 22 ir 25 punktus).

33 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatose nedraudžiama ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamų švietimo paslaugų neapmokestinti PVM.

34 Tačiau pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punktą, siejamą su nuo 2010 m. galiojančios šio įstatymo redakcijos 4 priedo 7 punktu, bendrai neapmokestinamos visos švietimo paslaugos, neatsižvelgiant į organizacijų, kurios teikia šias paslaugas, siekiamą tikslą.

35 Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą numatytas švietimo paslaugų teikimas yra neapmokestinamas tik kai jas teikia tuo tikslu įsteigtos viešosios teisės ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu. Darytina išvada, kad kitos organizacijos, t. y. privačios organizacijos, turi atitikti sąlygą siekti panašių tikslų kaip viešosios teisės organizacijos. Taigi iš šio 132 straipsnio 1 dalies i punkto aiškiai matyti, kad juo valstybėms narėms neleidžiama taikyti šveitimo paslaugų neapmokestinimo visoms privačioms organizacijoms, teikiančioms tokias paslaugas, taip pat įskaitant tas, kurių tikslai nėra panašūs į minėtų viešosios teisės organizacijų tikslus.

36 Todėl toks neapmokestinimas, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, taikomas visoms švietimo paslaugoms neatsižvelgiant į privačių organizacijų, kurios teikia minėtas paslaugas, siekiamą tikslą, yra nesuderinamas su minėto 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kaip jį įtvirtino Sąjungos teisės aktų leidėjas.

37 Tiek, kiek PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte nenustatytos šių tikslų pripažinimo sąlygos ir būdai, iš principo kiekvienos valstybės narės teisėje turi būti nustatytos taisyklės, pagal kurias gali būti suteiktas toks pripažinimas. Šiuo klausimu valstybės narės turi diskreciją (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Kingscrest Associates ir Montecello* 49 ir 51 punktus bei *Zimmermann* 26 punktą).

38 Be to, laikydamiesi Sąjungos teisės principų, ypač vienodo požiūrio principo, kuris PVM srityje reiškia mokesčių neutralumo principą, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar valstybės narės, taikydamos tokias sąlygas, neperžengė savo diskrecijos ribų (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 punktą ir *L.u.P.* 48 punktą).

39 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatos aiškintinos taip, kad pagal jas nedraudžiama ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamas švietimo paslaugas neapmokestinti PVM. Tačiau šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte draudžiama bendrai neapmokestinti visų švietimo paslaugų, neatsižvelgiant į ne viešosios organizacijos, kuri teikia šias paslaugas, siekiamą tikslą.

Dėl antrojo klausimo

40 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, antrąjį klausimą reikia suprasti taip, kad jį pateikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar apmokestinamasis asmuo gali remtis tuo, kad nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas PVM yra nesuderinamas su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, tam, kad galėtų pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, numatytą PVM direktyvos 168 straipsnyje, ir kartu – minėtu švietimo ir profesinio mokymo paslaugų, kurias jis teikia, neapmokestinimu.

41 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad, kaip tai nurodė Lenkijos, Portugalijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, pagrindinis PVM sistemos principas – teisė į PVM už prekių ar paslaugų įsigijimą atskaitą suponuoja, kad jų įsigijimo išlaidos sudaro apmokestinamųjų pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, kainos sudedamąją dalį.

42 Iš tiesų iš PVM direktyvos 168 straipsnio įžanginės dalies, kurioje numatytos teisės į atskaitą atsiradimo sąlygos ir apimtis, matyti, kad tik dėl apmokestinamųjų pardavimo sandorių atsiranda teisė į PVM už prekių ir paslaugų, kurios naudotos šiems sandoriams įvykdyti, atskaitą.

43 Todėl pagal PVM direktyva įtvirtintą logiką pirkimo mokesčio atskaita yra susijusi su gautu pardavimo mokesčiu.

44 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad, išskyrus atvejus, aiškiai numatytus šios srities direktyvose, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris jas naudoja neapmokestinamiems sandoriams vykdyti, pastarasis neturi teisės atskaityti sumokėto pirkimo PVM (žr., be kita ko, 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, Rink. p. I-983, 28 punktą ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 16 punktą).

45 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad nors nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva, šios direktyvos 168 straipsnyje neleidžiama apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti šiuo neapmokestinimu pretenduojant į teisę į atskaitą.

46 Reikia nagrinėti, ar apmokestinamasis asmuo, kaip antai MDDP, gali remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu siekdamas, kad būtų apmokestintas jo švietimo paslaugų teikimas, ir taip pasinaudoti teise į atskaitą.

47 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog visais atvejais, kai direktyvos nuostatos turinio požiūriu yra nesąlyginės ir pakankamai tikslios, jeigu per nustatytą terminą nebuvo imtasi įgyvendinimo priemonių, jomis galima remtis ginčijant bet kurią PVM direktyvos neatitinkančią nacionalinę nuostatą arba apibrėžiant asmenų teises, kurias jie turi valstybės atžvilgiu (žr., be kita ko, 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Rink. p. I-5517, 58 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

48 Taigi kyla klausimas, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas savo turiniu yra nesąlyginis ir pakankamai tikslus tiek, kiek tai susiję su privačių organizacijų švietimo paslaugų teikimu.

49 Pirma iš šių sąlygų yra įgyvendinta. Iš tiesų PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas savo turiniu yra nesąlyginis, nes jame nepaliekama jokio pasirinkimo valstybės narėms, tačiau nurodoma kiekvienai iš šių valstybių taikyti jame aprašytą neapmokestinimą.

50 Kalbant apie antrą sąlygą, iš Teisingumo Teismo pateikto atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte valstybėms narėms palikta šiek tiek diskrecijos apibrėžti privačias organizacijas, kurių tikslai panašūs į viešosios teisės organizacijas ir kurios dėl to turi būti neapmokestinamos PVM pagal šį straipsnį.

51 Vis dėlto Teisingumo Teismas jau turėjo progą konstatuoti, kad dėl to, jog PVM direktyvos nuostata, kurioje įtvirtintas neapmokestinimas, valstybėms narėms suteikiama diskrecija nustatyti subjektus, kuriems jis taikomas, nekliudoma manyti, jog ši nuostata yra pakankamai tiksli, kad ja būtų galima tiesiogiai remtis, jei remiantis objektyviomis aplinkybėmis ginčijamas teikimas atitinka minėtu neapmokestinimu nustatytus kriterijus (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* 60 ir 61 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).

52 Be to, kai valstybė narė viršija savo diskreciją neapmokestindama paslaugų arba apmokestinamųjų asmenų, kuriems objektyviai negalėjo būti taikomas toks neapmokestinimas pagal minėtą PVM direktyvos nuostatą, suinteresuotasis asmuo gali tiesiogiai ja remtis tam, kad šis neapmokestinimas nebūtų jam taikomas.

53 Darytina išvada, kad tik tuo atveju, kai valstybė narė viršijo savo diskreciją neapmokestindama paslaugų arba apmokestinamųjų asmenų, kaip organizacijų, turinčių panašius tikslus į viešosios teisės organizacijų tikslus, apmokestinamasis asmuo gali remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kad jį priešpastatytų nacionalinei teisei ir taip apmokestintų savo teikiamas paslaugas.

54 Taigi, kaip generalinė advokatė nurodė savo išvados 70 ir 71 punktuose, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar organizacijos, kaip antai MDDP, teiktų paslaugų neapmokestinimu pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą peržengiamos Lenkijos įstatymų leidėjui paliktos diskrecijos ribos. Šis teismas turi išnagrinėti ir palyginti MDDP ir Lenkijos viešosios teisės organizacijų, kurios teikia švietimo paslaugas, tikslus ir veiklos sąlygas. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo pateikto atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad vien to, jog organizacija, kaip antai MDDP, siekia komercinių tikslų, nepakanka atmesti, kad ji siekia panašių tikslų į viešosios teisės organizacijos tikslus, todėl šios paslaugos gali būti neapmokestintos pagal šią nuostatą.

55 Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų konstatuoti, kad organizacijos, kaip antai MDDP, siekiami tikslai negali būti laikomi panašiais į viešosios teisės organizacijos tikslus, MDDP galėtų remtis tuo, jog pažeidžiant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą

nacionalinėje teisėje neapmokestinamos jos švietimo ir profesinio mokymo paslaugos. Šiuo atveju šioms paslaugoms būtų taikomas PVM, todėl MDDP galėtų naudotis teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą pagal Lenkijos teisės aktus.

56 Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip:

— pagal PVM direktyvos 168 straipsnį arba nacionalines nuostatas, kuriomis jis perkeltas į nacionalinę teisę, apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, jei dėl nacionalinėje teisėje pažeidžiant šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą numatyto neapmokestinimo jo teikiamoms švietimo paslaugoms netaikomas PVM,

— vis dėlto šis apmokestinamasis asmuo gali remtis minėto neapmokestinimo nesuderinamumu su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kad jis nebūtų jam taikomas, kai net, turint omenyje šioje nuostatoje valstybėms narėms suteiktą didelę diskreciją, minėtas apmokestinamasis asmuo neturėtų būti objektyviai laikomas organizacija, siekiančia panašių tikslų į viešosios teisės švietimo organizacijų tikslus, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, ir

— pastaruoju atveju minėto apmokestinamojo asmens teikiamos švietimo paslaugos bus apmokestinamos PVM, todėl jis gali pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiama, jog ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamos švietimo paslaugos būtų neapmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu. Tačiau šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte draudžiama bendrai neapmokestinti visų švietimo paslaugų, neatsižvelgiant į ne viešosios organizacijos, kuri teikia šias paslaugas, siekiamą tikslą.

2. Pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnį arba nacionalines nuostatas, kuriomis jis perkeltas į nacionalinę teisę, apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, jei dėl nacionalinėje teisėje pažeidžiant šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą numatyto neapmokestinimo jo teikiamoms švietimo paslaugoms netaikomas pridėtinės vertės mokestis.

Vis dėlto šis apmokestinamasis asmuo gali remtis minėto neapmokestinimo nesuderinamumu su Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kad jis nebūtų jam taikomas, kai net, turint omenyje šioje nuostatoje valstybėms narėms suteiktą didelę diskreciją, minėtas apmokestinamasis asmuo neturėtų būti objektyviai laikomas organizacija, siekiančia panašių tikslų į viešosios teisės švietimo organizacijų tikslus, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Pastaruoju atveju minėto apmokestinamojo asmens teikiamos švietimo paslaugos bus apmokestinamos PVM, todėl jis gali pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

Parašai.