Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 listopada 2013 r.*

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 132–134 i 168 — Zwolnienia — Usługi edukacyjne świadczone przez podmioty prawa prywatnego w celu zarobkowym — Prawo do odliczenia

W sprawie C-319/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 27 kwietnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lipca 2012 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 maja 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Ministra Finansów przez J. Kautego oraz T. Tratkiewicza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowej, przez T. Michalika, działającego w charakterze doradcy,

— w imieniu rządu polskiego przez A. Kraińską, A. Kramarczyk, B. Majczynę oraz M. Szpunara, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez I. Pouli oraz M. Tassopoulou, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: polski.

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa oraz R. Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Christiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 czerwca 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 akapit pierwszy lit. a)–d), art. 134 i art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (zwanym dalej „Ministrem") a MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytową (zwaną dalej „MDDP"), w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 132 ust. 1 lit. i), l), m) i q) dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

[...]

l) świadczenie usług, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, w zakresie zbiorowego interesu swoich członków w zamian za składkę ustaloną zgodnie ze statutem, przez organizacje nienastawione na osiąganie zysku mające cele natury politycznej, związkowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej, filantropijnej lub obywatelskiej, pod warunkiem że to zwolnienie podatkowe nie spowoduje zakłóceń konkurencji;

m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym przez organizacje nienastawione na osiąganie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym;

[...]

q) działalność publicznych instytucji radia i telewizji, z wyłączeniem działalności komercyjnej”.

4 Artykuł 133 akapit pierwszy lit. a)–d) dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;

b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście, ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen, lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające [podatkowi] VAT;

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających [podatkowi] VAT”.

5 Artykuł 134 omawianej dyrektywy stanowi:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających [podatkowi] VAT”.

6 Artykuł 168 lit. a) rzeczonej dyrektywy jest sformułowany w następujący sposób:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty [podatku] VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) [podatku] VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

Prawo polskie

7 Artykuł 43 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535), ze zmianami (zwanej dalej „ustawą o VAT"), przewiduje:

„1. Zwalnia się od podatku:

1) usługi wymienione w załączniku nr 4 do ustawy;

[...]".

8 Pozycja 7 w załączniku nr 4 do ustawy o VAT wymienia „usługi edukacyjne".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 MDDP, spółka prawa polskiego, organizuje specjalistyczne szkolenia i konferencje w wielu dziedzinach kształcenia i szkolenia, takich jak podatki, rachunkowość, finanse, oraz w dziedzinach związanych z organizacją i zarządzaniem przedsiębiorstwami, w tym rozwój kompetencji zawodowych i osobistych.

10 Rzeczone działania są organizowane przez MDDP w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, której celem jest regularne osiąganie zysku.

11 MDDP nie jest wpisana do ewidencji szkół i placówek niepublicznych na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty.

12 MDDP wystąpiła do Ministra o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej dotyczącej jej prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT od nabytych towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby świadczenia usług szkoleniowych. Podniosła ona, że świadczone przez nią usługi edukacyjne nie powinny być zwolnione z podatku VAT, lecz objęte nim.

13 W tym zakresie MDDP stwierdziła, że uregulowania art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT i poz. 7 załącznika nr 4 do ustawy o VAT są niezgodne z art. 132 ust. 1 lit. i), z art. 133 i 134 dyrektywy VAT.

14 Minister uznał natomiast, że przepisy dyrektywy VAT zostały w sposób prawidłowy implementowane przez art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z poz. 7 załącznika nr 4 do tej ustawy.

15 W dniu 3 stycznia 2011 r. MDDP wniosła zatem skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie o uchylenie rzeczonej interpretacji podatkowej, powołując się na naruszenie art. 132 ust. 1 lit i) dyrektywy VAT w związku z art. 133 i 134 tej dyrektywy.

16 Wyrokiem z dnia 17 października 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną interpretację podatkową na tej podstawie, że art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT sprzeciwia się możliwości zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT podmiotów nieprowadzących w interesie publicznym działalności polegającej na świadczeniu usług w zakresie edukacji.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, powołując się na wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, wskazał, że w wypadku zwolnienia niezgodnego z dyrektywą VAT podatnik ma prawo powołać się bezpośrednio na art. 168 tej dyrektywy i odliczyć naliczony podatek VAT od nabytych towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby świadczenia usług szkoleniowych, nawet jeśli te ostatnie są objęte zwolnieniem od podatku VAT, ponieważ to zwolnienie nie jest zgodne z dyrektywą VAT. Podkreślił on jednak wynikający z powyższego paradoksalny charakter sytuacji, w której podatnik dokonujący transakcji zwolnionych z podatku VAT miałby również prawo do odliczenia na podstawie art. 168 dyrektywy VAT.

18 Od wyroku z dnia 17 października 2011 r. Minister wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

19 Rozpatrując skargę Ministra, sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do interpretacji art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT. Rozważa on, czy MDDP może zastosować zwolnienie do świadczonych usług szkoleniowych, jednocześnie korzystając z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

20 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku od wartości dodanej usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych, które wynika z art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy [o VAT] w związku z poz. 7 załącznika nr 4 do tej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym w 2010 r.?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy ze względu na niezgodność zwolnienia z przepisami [dyrektywy VAT] podatnik na podstawie art. 168 tej [d]yrektywy będzie uprawniony jednocześnie do stosowania zwolnienia od podatku oraz korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. i) w związku z art. 133 i 134 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku VAT usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych.

22 Rządy polski, grecki i portugalski, a także rząd Zjednoczonego Królestwa podnoszą, że rzeczone przepisy temu się nie sprzeciwiają.

23 Natomiast MDDP i Komisja Europejska są zdania, że dyrektywa VAT nie zezwala na ogólne zwolnienie wszystkich usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych, ponieważ takie zwolnienie może być stosowane tylko w zależności od celów realizowanych przez owe podmioty.

24 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy VAT odpowiadają art. 13 część A ust. 1 lit. i) oraz art. 13 część A ust. 2 lit. a) i b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

25 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcia używane do opisania zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w sposób zawężający. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Tym samym owa zasada interpretacji zawężającej nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z rzeczonego art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który czyniłby je bezskutecznymi (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 Zimmermann, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Jeśli chodzi o cel, któremu służy zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, z przepisu tego wynika, że owo zwolnienie, zapewniając bardziej korzystne traktowanie świadczenia usług edukacyjnych w zakresie podatku VAT, służy ułatwieniu dostępu do tych usług, co umożliwia uniknięcie wyższych kosztów, które wynikałyby z objęcia tych usług podatkiem VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-5811, pkt 47).

27 Zważywszy na ten cel, należy przypomnieć, że komercyjny charakter danej działalności nie wyklucza, w kontekście art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, aby miała ona charakter działalności użyteczności publicznej (zob. wyroki: z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt 38; a także z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 31).

28 Podobnie pojęcie „podmiotu" wymienione w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć także podmioty prywatne mające cel zarobkowy (zob. ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 35).

29 W tym względzie należy również stwierdzić, że tam, gdzie prawodawca Unii Europejskiej zamierzał zastrzec przyznanie zwolnienia przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT dla niektórych podmiotów niemających celu zarobkowego lub charakteru komercyjnego, wskazał na to w sposób wyraźny, jak to ma miejsce w lit. l), m) oraz q) tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 37).

30 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT, stanowiący fakultatywny warunek, który państwa członkowskie mogą ustanowić dodatkowo do celów przyznania określonych zwolnień z art. 132 ust. 1 tej dyrektywy, upoważnia państwa członkowskie, ale nie zobowiązuje ich do ograniczenia możliwości skorzystania ze zwolnień, przewidzianych w szczególności w art. 132 ust. 1 lit. i), do podmiotów, które nie są podmiotami prawa publicznego i nie dążą systematycznie do osiągnięcia zysków (zob. ww. wyroki: w sprawie Hoffmann, pkt 38; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 38; a także wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 43).

31 W tych okolicznościach, aby nie uczynić art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT całkowicie bezprzedmiotowym, bezwzględnie należy przyznać, że skoro prawodawca Unii nie uzależnił w sposób wyraźny, tak jak w art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy, korzystania z omawianych zwolnień od braku celu zarobkowego, to realizacja takiego celu nie wyłącza korzystania z nich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 40).

32 Ponadto, wbrew temu, co podniosła Komisja, art. 134 dyrektywy VAT w żaden sposób nie wyklucza możliwości włączenia do zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy prywatnych podmiotów świadczących usługi edukacyjne w celach komercyjnych. Jak bowiem zauważyła rzecznik generalna w pkt 31 opinii, art. 134 dyrektywy VAT ma zastosowanie tylko do transakcji, które są ściśle związane z usługami edukacyjnymi zwolnionymi na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i), a zatem nie ma zastosowania do transakcji stanowiących istotę tych usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. s. I-10373, pkt 26; a także z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. s. I-1385, pkt 22, 25).

33 Z powyższego wynika, że art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy VAT nie sprzeciwiają się objęciu zwolnieniem od podatku VAT usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych.

34 Natomiast art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z poz. 7 załącznika nr 4 do tej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym w 2010 r., zwalnia wszystkie usługi edukacyjne w sposób ogólny, niezależnie od celu realizowanego przez podmioty świadczące te usługi.

35 Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT usługi edukacyjne są jednak zwolnione tylko wtedy, gdy są świadczone przez podmioty prawa publicznego o celach edukacyjnych lub przez inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie. Wynika z tego, że inne podmioty, czyli podmioty prywatne, powinny spełniać przesłankę celów podobnych do celów rzeczonych podmiotów prawa publicznego. Z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT wynika bowiem wyraźnie, że nie zezwala on państwom członkowskim na zwolnienie usług edukacyjnych wszystkich podmiotów prywatnych świadczących takie usługi, włącznie z tymi, których cele nie są podobne do celów rzeczonych podmiotów prawa publicznego.

36 Zatem zwolnienie takie jak będące przedmiotem sprawy głównej, które ma zastosowanie w sposób ogólny do wszystkich usług edukacyjnych, niezależnie od celu, do jakiego dążą podmioty prywatne świadczące te usługi, jest niezgodne z rzeczonym art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT według koncepcji prawodawcy Unii.

37 W zakresie, w jakim art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT nie określa warunków ani też sposobów uznania tych podobnych celów, zasadniczo to do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów. Państwa członkowskie dysponują swobodą uznania w tym zakresie (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 49, 51; a także w sprawie Zimmermann, pkt 26).

38 Ponadto do sądów krajowych należy zbadanie, czy nakładając takie warunki, państwa członkowskie nie przekroczyły granic swobodnego uznania oraz zastosowały zasady prawa Unii, a w szczególności zasadę równego traktowania, która w dziedzinie podatku VAT jest wyrażona zasadą neutralności podatkowej (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 52; a także w sprawie L.u.P., pkt 48).

39 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku VAT usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych. Jednakże art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy sprzeciwia się zwolnieniu wszystkich usług edukacyjnych w sposób ogólny, bez uwzględnienia celów realizowanych przez podmioty niepubliczne świadczące te usługi.

W przedmiocie pytania drugiego

40 Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, pytanie drugie należy rozumieć w ten sposób, że poprzez nie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy podatnik może powołać się na okoliczność, iż zwolnienie od podatku VAT przewidziane przez prawo krajowe jest niezgodne z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, aby móc powołać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, przewidziane przez art. 168 dyrektywy VAT, i jednocześnie skorzystać z rzeczonego zwolnienia świadczonych przez niego usług kształcenia i szkolenia zawodowego.

41 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że – jak podniosły rządy polski, portugalski i Zjednoczonego Królestwa – główną zasadą systemu podatku VAT jest to, że prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia.

42 [Sprostowany postanowieniem z dnia 18 listopada 2014 r.] Ze zdania wprowadzającego art. 168 dyrektywy VAT, który przewiduje warunki powstania i zakres prawa do odliczenia, wynika bowiem, że tylko transakcje objęte podatkiem należnym mogą przyznać prawo do odliczenia podatku VAT poniesionego przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych przy wykonywaniu tych transakcji.

43 W konsekwencji, według logiki systemu wprowadzonego dyrektywą VAT, odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego.

44 W tym względzie Trybunał orzekł już, że z wyjątkiem wypadków wyraźnie przewidzianych przez dyrektywy w tej dziedzinie, gdy jeden podatnik świadczy usługi na rzecz innego podatnika, które ten wykorzystuje do celów transakcji zwolnionej od podatku, to temu drugiemu podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, pkt 28; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Rec. s. I-4495, pkt 16).

45 Z powyższego wynika, że nawet jeżeli zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe jest niezgodne z dyrektywą VAT, art. 168 tej dyrektywy nie zezwala podatnikowi na skorzystanie z tego zwolnienia przy jednoczesnym powoływaniu się na prawo do odliczenia.

46 Należy zbadać, czy podatnik taki jak MDDP może powołać się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w celu objęcia tym podatkiem świadczonych przez niego usług edukacyjnych, a zatem skorzystać z prawa do odliczenia.

47 W tym kontekście należy wskazać, że jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy wydają się z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, można się na nie powołać w razie niewprowadzenia środków wykonawczych w wyznaczonych terminach wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektywą VAT bądź też wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala określić uprawnienia, na jakie jednostki mogą się powoływać względem państwa (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, Zb.Orz. s. I-5517, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Powstaje zatem pytanie, czy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest z punktu widzenia jego treści bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, jeśli chodzi o zwolnienie usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty prywatne.

49 Pierwsza przesłanka jest spełniona. Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest bowiem bezwarunkowy z punktu widzenia jego treści, gdyż nie pozostawia wyboru państwom członkowskim, lecz zobowiązuje każde z nich do przyznania określonego w tym artykule zwolnienia.

50 Jeśli chodzi o drugą przesłankę, z odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na pytanie pierwsze wynika, że art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT pozostawia państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania co do określenia podmiotów prywatnych mających cele podobne do celów podmiotów prawa publicznego, które powinny zatem być zwolnione z podatku VAT na mocy tego artykułu.

51 Trybunał miał już jednak okazję stwierdzić, że okoliczność, iż przepis dyrektywy VAT ustanawiający zwolnienie przyznaje państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania w celu określenia jego beneficjentów, nie uniemożliwia uznania, że przepis ten jest wystarczająco precyzyjny, aby można było powołać się na niego bezpośrednio, jeżeli według obiektywnych kryteriów sporne świadczenie spełnia kryteria tego zwolnienia (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, pkt 60, 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Podobnie jeżeli państwo członkowskie przekroczyło zakres swobodnego uznania, zwalniając usługi lub podatników, którym takie zwolnienie nie mogło być obiektywnie przyznane na mocy rzeczonego przepisu dyrektywy VAT, zainteresowany może powołać się na ów przepis bezpośrednio, aby zwolnienie takie nie zostało wobec niego zastosowane.

53 Wynika z tego, że tylko jeśli państwo członkowskie przekroczyło zakres swobodnego uznania, uznając podatnika za podmiot o celach podobnych do celów podmiotów prawa publicznego, podatnik ten może wówczas powołać się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, aby sprzeciwić się przepisom krajowym i w ten sposób opodatkować swoje świadczenia.

54 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 70 i 71 opinii, do sądu krajowego należy analiza, czy zwolnienie usług świadczonych przez podmiot taki jak MDDP na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT przekracza granice swobodnego uznania pozostawione ustawodawcy polskiemu. Sąd ten powinien zbadać cel i warunki działalności MDDP w porównaniu do polskich podmiotów prawa publicznego, którym powierzono zadania edukacyjne. W tym względzie z odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na pytanie pierwsze wynika, że sama okoliczność, iż podmiot taki jak MDDP realizuje cele komercyjne, nie jest wystarczająca, aby wykluczyć, że realizuje on cele podobne do celów podmiotów prawa publicznego oraz że jego świadczenia mogą być zatem zwolnione na mocy rzeczonego przepisu.

55 Gdyby sąd odsyłający miał stwierdzić, że cele podmiotu takiego jak MDDP nie mogą być uznane za podobne do celów podmiotów prawa publicznego, MDDP mogłaby powołać się na okoliczność, iż prawo krajowe zwalnia, z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, jej usługi kształcenia i szkolenia zawodowego od podatku VAT. W takim wypadku usługi te zostałyby opodatkowane podatkiem VAT, a MDDP mogłaby w tym zakresie dochodzić prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie przepisów polskich.

56 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że:

— na podstawie art. 168 dyrektywy VAT lub transponującego go przepisu krajowego podatnik nie może powoływać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy świadczone przez niego usługi edukacyjne nie są objęte podatkiem VAT;

— podatnik ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli – nawet przy uwzględnieniu zakresu swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwom członkowskim – rzeczony podatnik nie może być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumieniu owego przepisu, czego zbadanie należy do sądu krajowego, oraz

— w tym ostatnim wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonego podatnika zostaną objęte podatkiem VAT, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku od wartości dodanej usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach

komercyjnych. Jednakże art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy sprzeciwia się zwolnieniu wszystkich usług edukacyjnych w sposób ogólny, bez uwzględnienia celów realizowanych przez podmioty niepubliczne świadczące te usługi.

2) **Na podstawie art. 168 dyrektywy 2006/112 lub transponującego go przepisu krajowego podatnik nie może powoływać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy świadczone przez niego usługi edukacyjne nie są objęte podatkiem od wartości dodanej.**

Podatnik ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli – nawet przy uwzględnieniu zakresu swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwom członkowskim – rzeczony podatnik nie może być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumieniu owego przepisu, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

W tym ostatnim wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonego podatnika zostaną objęte podatkiem od wartości dodanej, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

Podpisy