Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. novembra 2013 *

„DPH — Smernica 2006/112/ES — Články 132 až 134 a 168 — Oslobodenia od dane — Vzdelávacie služby poskytované súkromnoprávnymi subjektmi na účely dosiahnutia zisku — Právo na odpočítanie dane“

Vo veci C-319/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 27. apríla 2012 a doručený Súdnemu dvoru 2. júla 2012, ktorý súvisí s konaním:

Minister Finansów

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca), A. Ó Caoimh, C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. mája 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Minister Finansów, v zastúpení: J. Kaute a T. Tratkiewicz, splnomocnení zástupcovia,

— MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, v zastúpení: T. Michalik, poradca,

— poľská vláda, v zastúpení: A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna a M. Szpunar, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: I. Pouli a M. Tassopoulou, splnomocnené zástupkyne,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes a R. Laires, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: poľština.

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Christie, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Mantle, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: K. Herrmann a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 20. júna 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. i), článku 133 ods. 1 písm. a) až d), článku 134 a článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkom sú Minister Finansów (minister financií, ďalej len „Minister“) a MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa (ďalej len „MDDP“), týkajúceho sa oslobodenia vzdelávacích služieb poskytovaných na komerčné účely subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom, od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 132 ods. 1 písm. i), l), m) a q) smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné;

…

l) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiaceho s týmito službami, ktoré sú poskytované neziskovými organizáciami politickej, odborárskej, náboženskej, vlasteneckej, filozofickej, dobročinnej alebo občianskej povahy, ich členom v ich spoločnom záujme na základe členského príspevku pevne stanoveného v súlade s ich stanovami, pod podmienkou, že takéto oslobodenie od dane nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže;

m) určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove;

…

q) činnosti verejnoprávnych rozhlasových a televíznych inštitúcií s výnimkou činností komerčného charakteru.“

4 Článok 133 prvý odsek písm. a) až d) smernice o DPH znie:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb;

b) tieto subjekty musia byť riadené a spravované v zásade na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú žiadny priamy alebo nepriamy finančný prospech, či už osobne alebo cez sprostredkovateľov, na výsledkoch daných činností;

c) tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH;

d) oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH.“

5 Článok 134 tejto smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane,

b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

6 Článok 168 písm. a) uvedenej smernice znie takto:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,“

Poľské právo

7 Článok 43 ods. 1 bod 1 zákona o dani z pridanej hodnoty z tovarov a služieb (Ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U č. 54, position 535) v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

1. služby uvedené v prílohe č. 4 zákona;

…“

8 Položka 7 prílohy č. 4 zákona o DPH uvádza „vzdelávacie služby“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 MDDP, spoločnosť založená podľa poľského práva, organizuje odborné školenia a konferencie v rôznych oblastiach vzdelávania a odbornej prípravy, akými sú dane, účtovníctvo, financie, a v oblastiach spojených s organizáciou a riadením podnikov vrátane rozvoja pracovných a osobných kompetencií.

10 Tieto školenia a konferencie MDDP organizuje v rámci svojej hospodárskej činnosti, ktorej účelom je dosahovať pravidelný zisk.

11 MDDP nie je zapísaná v zozname neverejných škôl a zariadení podľa ustanovení zákona o systéme vzdelávania (Ustawa o systemie oświaty) zo 7. septembra 1991.

12 MDDP požiadala, aby Minister vydal záväzné daňové stanovisko týkajúce sa jej práva odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, ktorá zaťažuje tovary a služby nadobudnuté na účely poskytovania jej vzdelávacích služieb. Uviedla, že jej vzdelávacie služby by nemali byť oslobodené od DPH, ale by jej mali podliehať.

13 V tomto kontexte MDDP tvrdila, že ustanovenia článku 43 ods. 1 bodu 1 a položky 7 prílohy č. 4 zákona o DPH sú nezlučiteľné s článkom 132 ods. 1 písm. i) a článkami 133 a 134 smernice o DPH.

14 Naopak Minister usudzoval, že ustanovenia smernice o DPH boli správne prebraté ustanoveniami článku 43 ods. 1 bodu 1 v spojení s položkou 7 prílohy č. 4 zákona o DPH.

15 Dňa 3. januára 2011 preto MDDP podala na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd vo Varšave) žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia spomínaného záväzného daňového stanoviska, pričom sa dovolávala porušenia článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH v spojení s článkami 133 a 134 tejto smernice.

16 Rozsudkom zo 17. októbra 2011 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zrušil napadnuté záväzné daňové stanovisko z dôvodu, že článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH bráni tomu, aby subjekty, ktoré nevykonávajú činnosť poskytovania vzdelávacích služieb vo všeobecnom záujme, mohli byť oslobodené od DPH.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie sa dovolával rozsudku z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Zb. s. I-493), a usúdil, že v prípade oslobodenia od dane, ktoré nie je v súlade so smernicou o DPH, má zdaniteľná osoba právo sa priamo dovolávať článku 168 tejto smernice a odpočítať DPH, ktorá na vstupe zaťažuje nadobudnutie tovarov a služieb použitých pre potreby poskytnutých vzdelávacích služieb, aj keď tie sú oslobodené od DPH, pokiaľ toto oslobodenie nie je v súlade so smernicou o DPH. Zdôraznil však paradoxný charakter z toho vyplývajúcej situácie, v ktorej by zdaniteľná osoba uskutočňujúca transakcie oslobodené od DPH mala takisto právo na odpočítanie dane podľa článku 168 smernice o DPH.

18 Minister podal proti rozsudku zo 17. októbra 2011 kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd).

19 Tento súd vyjadril pochybnosti o výklade článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH. Kladie si otázku, či je možné, aby MDDP uplatnila oslobodenie od dane na poskytované vzdelávacie služby a zároveň využila právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

20 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 132 ods. 1 písm. i), články 133 a 134 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa vzdelávacie služby, ktoré na komerčné účely poskytli neštátne orgány, zahrnuli do oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom toto zahrnutie vyplýva z článku 43 ods. 1 bodu 1 [zákona o DPH] v spojení s položkou 7 prílohy č. 4 tohto zákona, podľa právneho stavu platného v roku 2010?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Má zdaniteľná osoba vzhľadom na nezlučiteľnosť oslobodenia s ustanoveniami smernice [o DPH] podľa článku 168 tejto smernice právo uplatniť tak oslobodenie od dane, ako aj právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia článku 132 ods. 1 písm. i) v spojení s článkami 133 a 134 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby vzdelávacie služby poskytované na komerčné účely subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom, boli oslobodené od DPH.

22 Poľská, grécka a portugalská vláda, ako aj vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že uvedené ustanovenia tomu nebránia.

23 Naopak MDDP a Európska komisia sa domnievajú, že smernica o DPH neumožňuje oslobodiť od dane všeobecným spôsobom všetky vzdelávacie služby poskytované na komerčné účely súkromnými subjektmi, lebo také oslobodenie možno uplatniť iba v závislosti od toho, aké účely tieto subjekty sledujú.

24 Na úvod treba uviesť, že článok 132 ods. 1 písm. i) a články 133 a 134 smernice o DPH zodpovedajú článku 13 A ods. 1 písm. i) a článku 13 A ods. 2 písm. a) a b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

25 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedené v článku 132 smernice o DPH sa majú vykladať doslovne. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi, ktoré uvedené oslobodenia od dane sledujú, a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu teda neznamená, že by sa pojmy použité na definovanie oslobodení od dane v uvedenom článku 132 mali vykladať spôsobom, ktorý by im odnímal ich účinok (pozri najmä rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, bod 22 a citovanú judikatúru).

26 Pokiaľ ide o cieľ, ktorý sleduje oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, z tohto ustanovenia vyplýva, že uvedené oslobodenie tým, že zabezpečuje priaznivejšie zaobchádzanie v oblasti DPH s poskytovaním vzdelávacích služieb, má uľahčiť prístup k týmto službám, lebo zamedzuje dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko, C-287/00, Zb. s. I-5811, bod 47).

27 Vzhľadom na tento cieľ je namieste pripomenúť, že komerčný charakter činnosti v kontexte článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH nevylučuje, že má charakter činnosti vo všeobecnom záujme (pozri rozsudky z 3. apríla 2003, Hoffmann, C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 38, ako aj z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 31).

28 Rovnako výraz „subjekt“ uvedený v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH je v zásade dostatočne široký na to, aby zahŕňal súkromné subjekty, ktoré sú zamerané na vytváranie zisku (pozri rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 35).

29 V tomto ohľade treba takisto konštatovať, že ak by normotvorca Európskej únie zamýšľal vyhradiť poskytnutie oslobodení od dane, ktoré sú upravené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, určitým subjektom, ktoré nie sú zamerané na vytváranie zisku alebo nemajú komerčný charakter, uviedol by to výslovným spôsobom, ako to vyplýva z písmen l), m) a q) tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 37).

30 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 133 prvý odsek písm. a) smernice o DPH upravujúci fakultatívnu podmienku, ktorú môžu členské štáty dodatočne uložiť na poskytnutie niektorých oslobodení od dane uvedených v článku 132 ods. 1 tejto smernice, priznáva členským štátom právo, ale neukladá povinnosť, aby vyhradili oslobodenie od dane upravené okrem iného v jej článku 132 ods. 1 písm. i) subjektom, ktoré sa nespravujú verejným právom a ktoré nie sú systematicky zamerané na vytváranie zisku (pozri rozsudky Hoffmann, už citovaný, bod 38, a Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 38, ako aj z 8. júna 2006, L.u.P., C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 43).

31 Za týchto okolností je na to, aby článok 133 prvý odsek písm. a) smernice o DPH nestratil akýkoľvek význam, nevyhnutné pripustiť, že ak normotvorca Únie v článku 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice výslovne nepodmienil predmetné oslobodenia od dane neexistenciou zamerania na vytváranie zisku, také zameranie nemôže vylučovať poskytnutie uvedených oslobodení (pozri rozsudok Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 40).

32 Navyše v rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, článok 134 smernice o DPH nijako nevylučuje možnosť rozšíriť oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice na súkromné subjekty, ktoré poskytujú vzdelávacie služby na komerčné účely. Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 31 svojich návrhov, článok 134 smernice o DPH sa má uplatňovať iba na transakcie, ktoré úzko súvisia s poskytovaním vzdelávacích služieb oslobodeným od dane podľa jej článku 132 ods. 1 písm. i), a teda nie na transakcie, ktoré sú podstatou tohto poskytovania (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. decembra 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, bod 26, ako aj z 9. februára 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zb. s. I-1385, body 22 a 25).

33 Z toho, čo bolo uvedené, vyplýva, že ustanovenia článku 132 ods. 1 písm. i) a článkov 133 a 134 smernice o DPH nebránia tomu, aby vzdelávacie služby poskytované na komerčné účely subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom, boli oslobodené od DPH.

34 Článok 43 ods. 1 bod 1 zákona o DPH v spojení s položkou 7 prílohy č. 4 tohto zákona v znení účinnom v roku 2010 však oslobodzuje od dane všetky vzdelávacie služby všeobecným spôsobom bez ohľadu na to, aký účel sledujú subjekty, ktoré ich poskytujú.

35 Podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH je však poskytovanie predmetných vzdelávacích služieb oslobodené od dane len vtedy, keď ho vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom a majú vzdelávací účel, alebo iné subjekty, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné. Z toho vyplýva, že iné subjekty, teda súkromné, musia vyhovovať podmienke, že sledujú podobné ciele ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Zo znenia tohto článku 132 ods. 1 písm. i) teda

vyplýva, že neumožňuje, aby členské štáty priznali oslobodenie od dane za poskytovanie vzdelávacích služieb všetkým súkromným subjektom, ktoré ho vykonávajú, a zahrnuli doň aj tie z nich, ktorých ciele nie sú podobné cieľom subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom.

36 Preto je oslobodenie od dane, o aké ide vo veci samej, ktoré sa uplatňuje všeobecným spôsobom na všetky vzdelávacie služby bez ohľadu na to, aký účel sledujú súkromné subjekty, ktoré ich poskytujú, nezlučiteľné s uvedeným článkom 132 ods. 1 písm. i), ako ho vytvoril normotvorca Únie.

37 Keďže článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH nespresňuje podmienky alebo postupy uznávania týchto podobných cieľov, je v zásade vecou vnútroštátneho práva každého členského štátu, aby stanovilo pravidlá, podľa ktorých možno ciele takých subjektov uznávať. Členské štáty disponujú v tomto ohľade voľnou úvahou (pozri v tomto zmysle rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, body 49 a 51, ako aj Zimmermann, už citovaný, bod 26).

38 Okrem toho vnútroštátnym súdom prináleží, aby preskúmali, či členské štáty pri uložení takých podmienok neprekročili medze svojej voľnej úvahy a dodržali zásady práva Únie, predovšetkým zásadu rovnosti zaobchádzania, ktorá je v oblasti DPH vyjadrená zásadou daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný, bod 52, ako aj L.u.P., už citovaný, bod 48).

39 Preto je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že ustanovenia článku 132 ods. 1 písm. i) a článkov 133 a 134 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby vzdelávacie služby poskytované na komerčné účely subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom, boli oslobodené od DPH. Článok 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice však bráni oslobodeniu všetkých vzdelávacích služieb od dane všeobecným spôsobom bez toho, aby sa posúdili ciele sledované subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom a poskytujú tieto služby.

O druhej otázke

40 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku treba druhú otázku chápať v tom zmysle, že ňou chce vnútroštátny súd zistiť, či sa zdaniteľná osoba môže dovolávať skutočnosti, že oslobodenie od DPH upravené vnútroštátnym právom je nezlučiteľné s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, aby mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktoré upravuje článok 168 smernice o DPH, a zároveň využiť uvedené oslobodenie od dane pre vzdelávanie a odbornú prípravu, ktoré poskytuje.

41 Na úvod je potrebné konštatovať, ako uviedli poľská a portugalská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, že ústrednou zásadou systému DPH je to, že právo na odpočítanie DPH, ktorá zaťažuje nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie tvoria súčasť ceny transakcií zdanených na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane.

42 Z úvodnej časti článku 168 smernice o DPH, ktorý upravuje podmienky vzniku a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane, totiž vyplýva, že iba transakcie, ktoré boli zdanené na výstupe, môžu zakladať právo na odpočítanie DPH, ktorá zaťažila nadobudnutie tovarov a služieb použitých na uskutočnenie týchto transakcií.

43 Preto podľa logiky systému, ktorý zaviedla smernica o DPH, je odpočítanie dane na vstupe spojené s vyberaním dane na výstupe.

44 V tomto ohľade už Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ zdaniteľná osoba poskytuje služby inej zdaniteľnej osobe, ktorá ich použije na uskutočnenie transakcie oslobodenej od dane, táto iná zdaniteľná osoba nemá, okrem prípadov výslovne upravených smernicou v tejto oblasti, právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 28, a z 26. septembra 1996, Debouche, C-302/93, Zb. s. I-4495, bod 16).

45 Z toho, čo bolo uvedené, vyplýva, že aj keď je oslobodenie od dane, ako ho upravilo vnútroštátne právo, nezlučiteľné so smernicou o DPH, článok 168 tejto smernice neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila toto oslobodenie a zároveň uplatnila právo na odpočítanie dane.

46 Treba preskúmať, či sa zdaniteľná osoba, akou je MDDP, môže dovolávať článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, aby vyvolala zdanenie svojich vzdelávacích služieb, a tak využila právo na odpočítanie dane.

47 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice javia z hľadiska ich obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, možno sa na ne odvolávať, ak v stanovenej lehote neboli prijaté vykonávacie opatrenia, voči akémukoľvek vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré nie je v súlade so smernicou o DPH, alebo v rozsahu, v akom vymedzujú práva, ktoré jednotlivci môžu uplatňovať voči štátu (pozri najmä rozsudok z 28. júna 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Zb. s. I-5517, bod 58, ako aj citovanú judikatúru).

48 Preto vzniká otázka, či článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH je svojím obsahom bezpodmienečný a dostatočne presný, pokiaľ ide o oslobodenie vzdelávacích služieb súkromných subjektov od dane.

49 Prvá z týchto podmienok je splnená. Článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH je totiž svojím obsahom bezpodmienečný, keďže členským štátom neponecháva voľbu, ale im ukladá povinnosť priznať oslobodenie od dane, ktoré je v ňom vymedzené.

50 Pokiaľ ide o druhú podmienku, z odpovede Súdneho dvoru na prvú otázku vyplýva, že článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH ponecháva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri vymedzení súkromných subjektov, ktoré majú podobné ciele ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, a ktoré teda musia byť na základe tohto článku oslobodené od DPH.

51 Súdny dvor však už mal príležitosť konštatovať, že okolnosť, že ustanovenie smernice o DPH, ktoré zavádza oslobodenie od dane, priznáva členským štátom mieru voľnej úvahy pri určení osôb, na ktoré sa bude vzťahovať, nebráni považovať toto ustanovenie za dostatočne presné na to, aby sa ho bolo možné priamo dovolávať, ak podľa objektívnych dôkazov sporné plnenie zodpovedá kritériám tohto oslobodenia od dane (pozri najmä rozsudok JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, už citovaný, body 60 a 61, ako aj citovanú judikatúru).

52 Rovnako, ak členský štát prekročil svoju voľnú úvahu a oslobodil od dane plnenia alebo zdaniteľné osoby, pre ktoré také oslobodenie od dane nemožno objektívne priznať na základe uvedeného ustanovenia smernice o DPH, dotknutá osoba sa ho môže priamo dovolávať s cieľom, aby sa toto oslobodenie od dane voči nej neuplatnilo.

53 Z toho vyplýva, že iba vtedy, ak členský štát prekročil svoju voľnú úvahu tým, že zdaniteľnú osobu uznal za subjekt, ktorý má podobné ciele ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa táto zdaniteľná osoba môže dovolávať článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH proti vnútroštátnej právnej úprave, a tak vyvolať zdanenie svojich plnení.

54 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 70 a 71 svojich návrhov, vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či oslobodenie služieb poskytovaných subjektom, akým je MDDP, od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH prekračuje medze voľnej úvahy ponechanej poľskému zákonodarcovi.

Tomuto súdu prislúcha preskúmať ciele a podmienky činnosti MDDP v porovnaní s poľskými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a sú poverené vzdelávacími funkciami. Z odpovede Súdneho dvora na prvú otázku v tomto ohľade vyplýva, že samotná skutočnosť, že subjekt, akým je MDDP, sleduje komerčné účely, nepostačuje na vylúčenie toho, že má podobné ciele ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, a teda že jeho služby môžu byť oslobodené od dane podľa uvedeného ustanovenia.

55 Ak by vnútroštátny súd mal konštatovať, že ciele sledované subjektom, akým je MDDP, nemožno považovať za podobné cieľom sledovaným subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, MDDP by sa mohla odvolávať na skutočnosť, že vnútroštátne právo v rozpore s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH oslobodzuje jej vzdelávanie a odbornú prípravu od DPH. V tomto prípade by tieto služby podliehali DPH, a tak by MDDP mohla v tomto rozsahu uplatňovať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na základe poľskej právnej úpravy.

56 Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že:

— zdaniteľná osoba nemôže podľa článku 168 smernice o DPH alebo vnútroštátneho ustanovenia, ktoré ho preberá, uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak z dôvodu oslobodenia od dane, ktoré upravuje vnútroštátne právo v rozpore s článkom 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice, nepodliehajú DPH jej vzdelávacie služby, ktoré poskytuje na výstupe,

— táto zdaniteľná osoba sa však môže dovolávať nezlučiteľnosti uvedeného oslobodenia od dane s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH s cieľom, aby sa voči nej neuplatnilo, keď napriek zohľadneniu miery voľnej úvahy, ktorú toto ustanovenie priznáva členským štátom, uvedenú zdaniteľnú osobu objektívne nemožno považovať za subjekt, ktorý má podobné ciele ako vzdelávací subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, v zmysle uvedeného ustanovenia, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, a

— v tomto poslednom uvedenom prípade budú vzdelávacie služby, ktoré uvedená zdaniteľná osoba poskytuje, podliehať DPH, a tak bude táto osoba môcť využiť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Ustanovenia článku 132 ods. 1 písm. i) a článkov 133 a 134 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby vzdelávacie služby poskytované na komerčné účely subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom, boli oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Článok 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice však bráni oslobodeniu všetkých vzdelávacích služieb od dane všeobecným spôsobom bez toho, aby sa posúdili ciele sledované subjektmi, ktoré sa nespravujú verejným právom a poskytujú tieto služby.**

2. Zdaniteľná osoba nemôže podľa článku 168 smernice 2006/112 alebo vnútroštátneho ustanovenia, ktoré ho preberá, uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, ak z dôvodu oslobodenia od dane, ktoré upravuje vnútroštátne právo v rozpore s článkom 132 ods. 1 písm. i) tejto smernice, nepodliehajú dani z pridanej hodnoty jej vzdelávacie služby, ktoré poskytuje na výstupe.

Táto zdaniteľná osoba sa však môže dovolávať nezlučiteľnosti uvedeného oslobodenia od dane s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 s cieľom, aby sa voči nej neuplatnilo, keď napriek zohľadneniu miery voľnej úvahy, ktorú toto ustanovenie priznáva členským štátom, uvedenú zdaniteľnú osobu objektívne nemožno považovať za subjekt, ktorý má podobné ciele ako vzdelávací subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, v zmysle uvedeného ustanovenia, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

V tomto poslednom uvedenom prípade budú vzdelávacie služby, ktoré uvedená zdaniteľná osoba poskytuje, podliehať dani z pridanej hodnoty, a tak bude táto osoba môcť využiť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe.

Podpisy