Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

28 ноември 2013 година*

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 132—134 и 168 — Случаи на освобождаване — Образователни услуги, предоставяни с търговска цел от частноправни организации — Право на приспадане“

По дело C-319/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 27 април 2012 г., постъпил в Съда на 2 юли 2012 г., в рамките на производство по дело

Minister Finansów

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н M. Ilešič, председател на състав, г-н C. G. Fernlund (докладчик), г-н A. Ó Caoimh, г-жа C. Toader и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 май 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Minister Finansów, от г-н J. Kaute и г-н T. Tratkiewicz, в качеството на представители,

— за MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, от г-н T. Michalik, в качеството на съветник,

— за полското правителство, от г-жа A. Kraińska и г-жа A. Kramarczyk, както и от г-н B. Majczyna и г-н M. Szpunar, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа I. Pouli и г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

— за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes и г-н R. Laires, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Christie, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Mantle, barrister,

— за Европейската комисия, от г-жа K. Herrmann и г-жа L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 20 юни 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква и), член 133, параграф 1, букви а)—г), член 134 и член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minister Finansów (министър на финансите, наричан по-нататък „Министърът“) и MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa (наричано по-нататък „MDDP“) във връзка с освобождаването от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на доставките на образователни услуги с търговска цел от организации, които не са публичноправни субекти.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 В член 132, параграф 1, букви и), л), м) и р) от Директивата за ДДС е предвидено следното:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

и) предоставянето на детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност;

[…]

л) доставката на услуги и на стоки, тясно свързани с тях, в полза на техните членове срещу членски внос, определен в съответствие с техните правила, от нестопански организации, поставящи с[и] цели от политически, профсъюзен, религиозен, патриотичен, философски, филантропичен или граждански характер, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията;

м) доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание[,] от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание;

[…]

р) дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер“.

4 В член 133, първа алинея, букви а)—г) от Директивата за ДДС е предвидено следното:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

а) съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги;

б) тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности;

в) тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени, по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС;

г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

5 Член 134 от тази директива предвижда:

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;

б) когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

6 Член 168, буква а) от тази директива има следното съдържание:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

Полското право

7 Член 43, параграф 1, точка 1 от изменения Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху добавената стойност на стоките и услугите (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. № 54, позиция 535) (наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда:

„1. Освобождават се от облагане:

1) услугите, изброени в приложение I към Закона;

[…]“.

8 В позиция 7 от приложение 4 към Закона за ДДС са посочени „образователни услуги“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 Регистрираното по полското право дружество MDDP организира специализирани обучения и конференции в различни области на образованието и обучението, като данъчното облагане, счетоводството, финансите, и в области, свързани с организацията и управлението на предприятия, включително развитието на професионалните и личните умения.

10 Посочените обучения и конференции са организирани от MDDP в рамките на стопанските му дейности, чиято цел е реализиране на редовна печалба.

11 MDDP не е вписано в регистъра на частните училища и центрове на основание на разпоредбите на Закона от 7 септември 1991 г. относно системите на обучение (Ustawa o systemie oświaty).

12 MDDP иска от министъра данъчно тълкуване относно правото му на приспадане на платения по получени доставки ДДС, начислен върху стоките и услугите, придобити за нуждите на доставката на неговите образователни услуги. То изтъква, че неговите образователни услуги не трябвало да бъдат освободени от ДДС, а трябвало върху тях да се начислява такъв данък.

13 В този контекст MDDP поддържа, че разпоредбите на член 43, параграф 1, точка 1 и на позиция 7 от приложение 4 към Закона за ДДС са несъвместими с член 132, параграф 1, буква и), член 133 и член 134 от Директивата за ДДС.

14 Министърът обаче смята, че разпоредбите на Директивата за ДДС са транспонирани правилно с разпоредбите на член 43, параграф 1, точка 1, във връзка с тези на позиция 7 от приложение 4 към Закона за ДДС.

15 Затова на 3 януари 2011 г. MDDP подава до Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (административен съд на Варшавското воеводство) жалба за отмяна на посоченото по-горе данъчно тълкуване, като се позовава на нарушение на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС във връзка с членове 133 и 134 от тази директива.

16 С решение от 17 октомври 2011 г. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie отменя оспореното данъчно тълкуване с мотива, че член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС не допуска възможността организации, които не извършват дейности по предоставяне на образователни услуги в общ интерес, да се ползват от освобождаване от ДДС.

17 Като се позовава на Решение от 18 януари 2001 г. по дело Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, стр. I-493), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie приема, че при освобождаване, което не е съобразено с Директивата за ДДС, данъчнозадълженото лице има право да се позове пряко на

член 168 от тази директива и да приспадне ДДС, с който е обложена получена доставка на стоки и услуги, използвани за нуждите на предоставяните образователни услуги, дори ако те са освободени от ДДС, след като това освобождаване не е съобразено с Директивата за ДДС. Той подчертава обаче, че възникналото в резултат на изложените по-горе факти положение, при което данъчнозадълженото лице, осъществяващо освободени от ДДС сделки, би имало право и на приспадане по силата на член 168 от Директивата за ДДС, е парадоксално.

18 Министърът подава до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) касационна жалба срещу решението от 17 октомври 2011 г.

19 Сезираната с жалбата на министъра запитваща юрисдикция няма категорично становище относно тълкуването на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС. Тя се пита дали е възможно MDDP да прилага освобождаването по отношение на предоставяната образователна услуга, като същевременно се ползва от правото да приспада платения по получени доставки данък.

20 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 132, параграф 1, буква и), член 133 и член 134 от Директива[та за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че не допускат освобождаване от ДДС на образователните услуги, предоставяни с търговска цел от организации, които не са публичноправни субекти, както е предвидено в разпоредбите на член 43, параграф 1, точка 1 от Закона [за ДДС] във връзка с позиция 7 от приложение 4 към същия закон в редакцията му в сила през 2010 г.?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: поради несъвместимостта на освобождаването с разпоредбите на Директива[та за ДДС] има ли право данъчнозадълженото лице съгласно член 168 от тази директива едновременно да ползва освобождаването от данъка и да упражни право на приспадане на платения данък по получени доставки?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

21 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на член 132, параграф 1, буква и) във връзка с член 133 и член 134 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат доставките на образователни услуги, предоставяни с търговска цел от организации, които не са публичноправни субекти, да бъдат освобождавани от ДДС.

22 Полското, гръцкото и португалското правителство, както и правителството на Обединеното кралство поддържат, че посочените разпоредби не са пречка за това.

23 MDDP и Европейската комисия обаче смятат, че Директивата за ДДС не допуска да се освобождават общо всички доставки на образователни услуги, предоставяни с търговска цел от частни организации, тъй като такова освобождаване може да се прилага само с оглед на преследваните от тези организации цели.

24 В самото начало следва да се отбележи, че член 132, параграф 1, буква и), член 133 и член 134 от Директивата за ДДС съответстват на член 13, A, параграф 1, буква и) и параграф 2, букви а) и б) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна система (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

25 Съгласно постоянната съдебна практика формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по член 132 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване. Тълкуването на тези формулировки обаче трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани за определяне на посочените в споменатия член 132 случаи на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от тяхното действие (вж. по-конкретно Решение от 15 ноември 2012 г. по дело Zimmermann, C-174/11, точка 22 и цитираната съдебна практика.

26 Що се отнася до преследваната с предвиденото в член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС освобождаване, от тази разпоредба следва, че посоченото освобождаване, като осигурява по-благоприятно третиране във връзка с ДДС на предоставянето на образователни услуги, цели да улесни достъпа до тези услуги, като избегне допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС (вж. в този смисъл Решение от 20 юни 2002 г. по дело Комисия/Германия, C-287/00, Recueil, стр. I-5811, точка 47).

27 С оглед на тази цел, следва да се припомни, че в контекста на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС търговският характер на дадена дейност не изключва възможността тя да има характер на дейност от общ интерес (вж. Решение от 3 април 2003 г. по дело Hoffmann, C-144/00, Recueil, стр. I-2921, точка 38 и Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 31).

28 Освен това използваният в член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС термин „организация“ по принцип е достатъчно широк, за да може да включва частни образувания, преследващи търговска цел (вж. Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 35).

29 Във връзка с това следва също да се отбележи, че когато законодателят на Европейския съюз е искал да запази предоставянето на предвидените в член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС освобождавания за някои образувания с нестопанска цел или нямащи търговски характер, той го е посочил изрично, както се установява от тази разпоредба в букви л), м) и р) (вж. в този смисъл Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 37).

30 Освен това от постоянната съдебна практика следва, че член 133, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС, който представлява факултативно условие, което държавите членки са свободни да наложат допълнително, за предоставянето на някои от освобожданията, посочени в член 132, параграф 1 от тази директива, разрешава, но не задължава държавите членки да запазят възможността за ползване от освобожданията, предвидени именно в посочения член 132, параграф 1, буква и), за организациите, които не са публичноправни субекти и не се стремят системно към реализиране на печалба (вж. Решение по дело Hoffmann, посочено по-горе, точка 38, Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 38 и Решение от 8 юни 2006 г. по дело L.u.P., C-106/05, Recueil, стр. I-5123, точка 43).

31 При това положение, за да не остане без предмет член 133, първа алинея, буква а) от Директивата за ДДС, непременно трябва да се приеме, че когато законодателят на Съюза не е поставил изрично възможността за ползване от разглежданите освобождавания, както в член 132, параграф 1, буква и) от тази директива, в зависимост от липсата на цел за реализиране на печалба, преследването на такава цел не би могло да изключи възможността за ползване от посочените освобождавания (вж. Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, посочено по-горе, точка 40).

32 Освен това, обратно на твърденията на Комисията, член 134 от Директивата за ДДС изобщо не изключва възможността прилагането на предвиденото в член 132, параграф 1, буква и) от тази директива освобождаване да се разшири по отношение на частни организации, които изпълняват доставки на образователни услуги с търговска цел. Наистина, както отбелязва генералният адвокат в точка 31 от заключението си, предназначението на член 134 от Директивата за ДДС е той да се прилага само по отношение на доставки, тясно свързани с освободените на основание на посочения член 132, параграф 1, буква и) образователни услуги, и следователно не по отношение на сделките, които представляват същината на тези доставки (вж. в този смисъл Решение от 1 декември 2005 г. по дело Ygeia, C-394/04 и C-395/04, Recueil, стр. I-10373, точка 26 и Решение от 9 февруари 2006 г. по дело Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Recueil, стр. I-1385, точки 22 и 25).

33 От изложеното до тук следва, че разпоредбите на член 132, параграф 1, буква и), член 133 и член 134 от Директивата за ДДС допускат доставката на образователни услуги, предоставяни с търговска цел от организации, които не са публичноправни субекти, да бъде освободена от ДДС.

34 Член 43, параграф 1, точка 1 от Закона за ДДС във връзка с позиция 7 от приложение 4 към този закон, в действащата през 2010 г. редакция, обаче освобождава общо всички доставки на образователни услуги, независимо от целта, преследвана от организациите, които предоставят тези услуги.

35 По смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС доставката на посочените образователни услуги е освободена само ако се предоставя от публичноправни субекти с образователен предмет или от други организации, определени от съответната държава членка като такива със сроден предмет на дейност. От това следва, че другите организации, т.е. частните организации, трябва да отговарят на условието да имат сроден предмет на този на посочените публичноправни субекти. По този начин от текста на този член 132, параграф 1, буква и) ясно личи, че той не позволява на държавите членки да предоставят освобождаването на доставки на образователни услуги на всички частни организации, доставящи такива услуги, включвайки също и тези, чийто предмет не е сроден на този на посочените публичноправни субекти.

36 Следователно освобождаване като разглежданото в главното производство, което се прилага общо по отношение на всички доставки на образователни услуги, независимо от предмета на частните организации, които доставят тези услуги, е несъвместимо с посочения член 132, параграф 1, буква и), така както е замислен от законодателя на Съюза.

37 Доколкото в член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС не се уточняват условията или особеностите, по които може да се разпознае този сходен предмет, по принцип националното право на всяка държава членка трябва да определи правилата, въз основа на които може тези организации да бъдат определени като имащи сроден предмет на дейност. В това отношение държавите членки имат право на преценка (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, точки 49 и 51 и Решение по дело Zimmermann, точки 26).

38 Националните юрисдикции трябва освен това да проверят дали при налагането на такива условия държавите членки не са излезли извън пределите на своето право на преценка при спазване на принципите на правото на Съюза, особено на принципа на равно третиране, който в областта на ДДС се проявява в принципа на данъчен неутралитет (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, точка 52 и Решение по дело L.u.P., точка 48).

39 Поради това на първия въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на член 132, параграф 1, буква и), член 133 и член 134 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат доставките на образователни услуги, предоставяни с търговска цел от организации, които не са публичноправни субекти, да бъдат освобождавани от ДДС. Член 132, параграф 1, буква и) от тази директива обаче не допуска общо освобождаване на всички доставки на образователни услуги, без да се взема предвид предметът на дейност на организациите, които не са публичноправни субекти, доставящи тези услуги.

По втория въпрос

40 С оглед на отговора на първия въпрос следва вторият въпрос да се разбира в смисъл, че с него запитващата юрисдикция иска да установи дали данъчнозадължено лице може да се позове на факта, че предвиденото в националното право освобождаване от ДДС е несъвместимо с член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС, за да може да иска да му се признае правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, предвидено в член 168 от Директивата за ДДС, и същевременно да се ползва от посоченото освобождаване за образователните услуги и услугите за професионално обучение, които то предоставя.

41 В самото начало следва да се посочи, както го посочват полското и португалското правителство и правителството на Обединеното кралство, основният принцип на системата на ДДС, според който правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага направените за тяхното закупуване разходи да са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане.

42 Наистина от встъпителната част на член 168 от Директивата за ДДС, където са предвидени условията за възникване и обхватът на правото на приспадане, следва, че само във връзка с извършените облагаеми сделки може да се придобие право на приспадане на ДДС, с който е обложено придобиването на стоките и услугите, използвани за осъществяването на тези сделки.

43 Следователно според логиката на въведената с Директивата за ДДС система приспадането на данъка върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки.

44 Във връзка с това Съдът вече се е произнесъл, че с изключение на изрично предвидените в директивите в тази област случаи, когато данъчнозадължено лице доставя услуги на друго данъчнозадължено лице, което ги използва за осъществяване на освободена сделка, последното няма право да приспадне платения по получената доставка ДДС (вж. по-конкретно Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group, C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 28 и Решение от 26 септември 1996 г. по дело Debouche, C-302/93, Recueil, стр. I-4495, точка 16).

45 От изложеното по-горе следва, че дори когато предвидено в националното право освобождаване е несъвместимо с Директивата за ДДС, член 168 от нея не допуска данъчнозадължено лице да се ползва от това освобождаване, като същевременно иска да му бъде признато право на приспадане.

46 Следва да се разгледа въпросът дали данъчнозадължено лице като MDDP може да се позовава на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС, за да бъдат неговите доставки на образователни услуги обложени с ДДС и за да се ползва по този начин от правото на приспадане.

47 Във връзка с това следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика във всички случаи, когато от гледна точка на съдържанието си разпоредбите на дадена директива са безусловни и достатъчно точни и в определения срок не са взети мерки по прилагане, позоваване на тези разпоредби е възможно за оспорване на всички национални разпоредби, които не са съобразени с Директивата за ДДС; такова позоваване е възможно и когато посочените разпоредби уреждат права, които правните субекти могат да противопоставят на държавата (вж. по-конкретно Решение от 28 юни 2007 г. по дело JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Сборник, стр. I-5517, точка 58 и цитираната съдебна практика).

48 Поради това се поставя въпросът дали съдържанието на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС е безусловно и достатъчно точно по отношение на освобождаването на доставките на образователни услуги на частни организации.

49 Първото от тези условия е изпълнено. Наистина съдържанието на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС е безусловно, тъй като то не оставя на държавите членки никаква възможност за избор, а задължава всяка от тези държави да предостави посоченото в тази разпоредба освобождаване.

50 Колкото до второто условие, от дадения от Съда отговор на първия въпрос следва, че член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на частните организации, които имат предмет на дейност, сроден на този на публичноправните субекти, и следователно по силата на този член трябва да бъдат освободени от ДДС.

51 Впрочем Съдът вече е имал повод да установи, че фактът, че разпоредба от Директивата за ДДС, която въвежда освобождаване, оставя на държавите членки свобода на преценка при определянето на субектите, които ще се ползват от него, не е пречка да се приеме, че тази разпоредба е достатъчно точна, за да може на нея да се прави пряко позоваване, ако според обективните данни спорната доставка отговаря на критериите, свързани с посоченото освобождаване (вж. по-конкретно Решение по дело JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies, посочено по-горе, точки 60 и 61 и цитираната съдебна практика).

52 По същия начин, когато държава членка превиши правото си на преценка, като освободи доставки или данъчнозадължени лица, за които такова освобождаване обективно не е могло да бъде предоставено по силата на посочената разпоредба от Директивата за ДДС, заинтересованото лице може да се позове направо на тази директива, за да не се прилага по отношение на него това освобождаване.

53 От това следва, че само ако държава членка превиши правото си на преценка, като приеме, че данъчнозадължено лице е организация с предмет, сроден на този на публичноправните субекти, това данъчнозадължено лице може да се позове на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС, за да го противопостави на националното законодателство и по този начин доставките му да бъдат обложени с ДДС.

54 Както отбелязва генералният адвокат в точки 70 и 71 от заключението си, националната юрисдикция трябва да провери дали освобождаването на предоставяните от организация като MDDP услуги на основание член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС превишава

пределите на оставеното на полския законодател право на преценка. Тази юрисдикция трябва да провери целите и особеностите на дейността на MDDP, като ги сравни с тези на полските публичноправни субекти, на които е възложено да предоставят образователни услуги. В това отношение от дадения от Съда отговор на първия въпрос следва, че само фактът, че организация като MDDP има търговски цели, не е достатъчен, за да бъде изключена възможността то да има предмет, сроден с този на публичноправните субекти, и следователно неговите услуги да могат да бъдат освободени по силата на посочената разпоредба.

55 Ако запитващата юрисдикция установи, че предметът на дейност на организация като MDDP не може да се приеме за сроден на този на публичноправен субект, MDDP ще може да се позове на обстоятелството, че в нарушение на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС националното право освобождава от ДДС образователните му услуги и тези, свързани с професионалното обучение. В такъв случай тези услуги ще бъдат обложени с ДДС и тогава MDDP ще може в същата степен да се позове на право на приспадане на ДДС, платен на основание на полската правна уредба по получена доставка.

56 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че:

— данъчнозадължено лице не може да иска по силата на член 168 от Директивата за ДДС или на националната разпоредба, с която този член е транспониран, да му се признае право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, ако поради освобождаване, предвидено в националното право в нарушение на член 132, параграф 1, буква и) от тази директива, предоставените от него образователни услуги не се облагат с ДДС като получени доставки,

— това данъчнозадължено лице може все пак да се позове на несъвместимостта на посоченото освобождаване с член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС, за да не бъде то прилагано по отношение на него, когато, дори като се вземе предвид свободата на преценка, която тази разпоредба дава на държавите членки, обективно не може да се приеме, че посоченото данъчнозадължено лице е организация с предмет, сроден с този на публичноправен субект с образователен предмет по смисъла на посочената разпоредба, което следва да се провери от националния съд, и

— в последната посочена хипотеза предоставяните от това данъчнозадължено лице образователни услуги ще бъдат обложени с ДДС и тогава то ще може да се ползва от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС.

По съдебните разноски

57 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) Разпоредбите на член 132, параграф 1, буква и), член 133 и член 134 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат доставките на образователни услуги, предоставяни с търговска цел от организации, които не са публичноправни субекти, да бъдат освободени от данък върху добавената стойност. Член 132, параграф 1, буква и) от тази директива обаче не допуска общо

освобождаване на всички доставки на образователни услуги, без да се взема предвид предметът на дейност на организациите, които не са публичноправни субекти, доставящи тези услуги.

2) **По силата на член 168 от Директива 2006/112 или на националната разпоредба, с която този член е транспониран, данъчнозадължено лице не може да иска да му се признае право на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност, ако поради освобождаване, предвидено в националното право в нарушение на член 132, параграф 1, буква и) от тази директива, предоставените от него образователни услуги не се облагат с данък върху добавената стойност като получени доставки.**

Това данъчнозадължено лице може все пак да се позове на несъвместимостта на посоченото освобождаване с член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, за да не бъде то прилагано по отношение на него, когато, дори като се вземе предвид свободата на преценка, която тази разпоредба дава на държавите членки, обективно не може да се приеме, че посоченото данъчнозадължено лице има предмет, сроден с този на публичноправен субект с образователен предмет по смисъла на посочената разпоредба, което следва да се провери от националния съд.

В последната посочена хипотеза предоставяните от това данъчнозадължено лице образователни услуги ще бъдат обложени с данък върху добавената стойност и тогава то ще може да се ползва от правото на приспадане на платения по получени доставки данък върху добавената стойност.

Подписи