Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

28. studenoga 2013.*

„PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 132. do 134. i 168. – Izuzeća – Obrazovne usluge koje isporučuju organizacije privatnog prava s ciljem ostvarivanja dobiti – Pravo na odbitak“

U predmetu C-319/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) odlukom od 27. travnja 2012. koju je Sud zaprimio 2. srpnja 2012. u postupku

Minister Finansów

protiv

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

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj), A. Ó Caoimh, C. Toader i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 15. svibnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Minister Finansów, J. Kaute i T. Tratkiewicz, u svojstvu agenata,

— za MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, T. Michalik, u svojstvu savjetnika,

— za poljsku vladu, A. Kraińska i A. Kramarczyk kao i B. Majczyna i M. Szpunar, u svojstvu agenata,

— za grčku vladu, I. Pouli i M. Tassopoulou, u svojstvu agenata,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Laires, u svojstvu agenata,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Christie, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Mantlea, *barrister*,

— za Europsku komisiju, K. Herrmann i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: poljski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 20. lipnja 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (i), članka 133. stavka 1. točaka (a) do (d), članka 134. i članka 168. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: PDV Direktiva), (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Minister Finansów (ministar financija, u daljnjem tekstu: Minister) i MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (u daljnjem tekstu: MDDP), u vezi s izuzećem od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na isporuku obrazovnih usluga koje isporučuju organizacije koje nisu subjekti javnog prava u komercijalne svrhe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 132. stavak 1. točke (i), (l), (m) i (q) PDV Direktive propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(i) osiguranje obrazovanja djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem;

[...]

(l) isporuka usluga i usko povezanih roba koje neprofitne organizacije pružaju svojim članovima u zajedničkom interesu u zamjenu za pretplatu utvrđenu u skladu s njihovim pravilima a čiji je cilj političke, sindikalne, religijske, patriotske, filozofske, filantropske ili građanske prirode, pod uvjetom da nije vjerojatno da će predmetno izuzeće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja;

(m) isporuka određenih usluga koje su usko povezane sa sportom ili fizičkim odgojem a koje neprofitne organizacije isporučuju osobama koje sudjeluju u sportu ili fizičkom odgoju;

[...]

(q) aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije.”

4 Članak 133. stavak 1. točke (a) do (d) PDV Direktive glasi:

„Države članice mogu uvjetovati davanje prava na izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) iz članka 132. stavka 1. tijelima koja nisu subjekti javnog prava u svakom pojedinačnom slučaju u jednom od ili više sljedećih uvjeta:

(a) dotični subjekti ne smiju sistematično ciljati na ostvarivanje dobiti, a svaki eventualni višak koji se usprkos tome ostvari ne smije se dijeliti, već ga se mora pripisati daljnjem poslovanju ili poboljšanju pruženih usluga;

(b) te subjekte moraju voditi i njima upravljati uglavnom na dobrovoljnoj osnovi osobe koje nemaju izravnog ili neizravnog interesa, bilo same ili putem posrednika, u pogledu rezultata dotičnih aktivnosti;

(c) ti subjekti moraju zaračunavati cijene koje odobravaju tijela javne vlasti ili koje ne premašuju takve odobrene cijene, ili, u pogledu usluga koje ne podliježu odobrenju, cijene koje su niže od onih koje za slične usluge zaračunavaju komercijalna društva koja podliježu PDV-u;

(d) mora biti vjerojatno da izuzeća neće uzrokovati narušavanje tržišnog natjecanja na štetu komercijalnih poduzeća koja podliježu PDV-u.”

5 Članak 134. ove Direktive predviđa:

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

(b) kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.”

6 Članak 168. točka (a) navedene Direktive utvrđuje kako slijedi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;”

Poljsko pravo

7 Članak 43. stavak 1. točka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost roba i usluga (Ustawa o podatku od towarów i usług) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54., pozicija 535.) s izmjenama (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđa:

„Od poreza su izuzeti:

1) usluge nabrojane u prilogu 4. zakona;

[...]”

8 Odjeljak 7. priloga 4. Zakona o PDV-u navodi „obrazovne usluge”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 MDDP, društvo poljskog prava, organizira aktivnosti obuke i specijaliziranih konferencija u različitim područjima obrazovanja i obuke kao što su oporezivanje, računovodstvo, financije i u područjima povezanim s organizacijom i upravljanjem poduzeća, uključujući razvoj profesionalnih i osobnih vještina.

10 Navedene aktivnosti MDDP organizira u okviru svojih gospodarskih aktivnosti čiji je cilj ostvarivanje redovne dobiti.

11 MDDP nije upisan u registar škola i privatnih centara na temelju odredaba Zakona o obrazovnim sustavima (Ustawa o systemie oświaty) od 7. rujna 1991.

12 MDDP je od Ministera zatražio porezno tumačenje u vezi sa svojim pravom na odbitak pretporeza za PDV na trošak roba i usluga stečenih u cilju isporuke svojih usluga obuke. On je tvrdio da njegove usluge obuke ne bi trebale biti izuzete od PDV-a već trebaju biti predmetom oporezivanja.

13 U tom kontekstu MDDP je naveo da su odredbe članka 43. stavka 1. točke 1. i odjeljka 7. priloga 4. Zakona o PDV-u neusklađene s člankom 132. stavkom 1. točkom (i), člankom 133. i člankom 134. PDV Direktive.

14 Suprotno tome, Minister je smatrao da su odredbe PDV Direktive pravilno prenesene zajedničkim odredbama članka 43. stavka 1. točke 1. i odjeljka 7. priloga 4. Zakona o PDV-u.

15 MDDP je 3. siječnja 2011. podnio Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravni sud Varšavskog vojvodstva) tužbu za poništenje gore navedenog poreznog tumačenja pozivajući se na kršenje članka 132. stavka 1. točke (i) PDV Direktive, zajedno s člankom 133. i člankom 134. te Direktive.

16 Presudom od 17. listopada 2011. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie poništio je pobijano porezno tumačenje zato što se članak 132. stavak 1. točka (i) PDV Direktive protivi tome da organizacije koje ne izvršavaju aktivnosti isporuke obrazovnih usluga u općem interesu uživaju izuzeće od PDV-a.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie smatrao je, pozivajući se na presudu od 18. siječnja 2001., Stockholm Lindöpark (C-150/99, Zb., str. I-493.), da u slučaju izuzeća koje nije u skladu s PDV Direktivom porezni obveznik ima pravo pozvati se izravno na članak 168. te Direktive i odbiti pretporez za PDV na stjecanje roba i usluga korištenih za potrebe isporučenih usluga obuke, čak i ako su potonji predmet izuzeća od PDV-a, ukoliko to izuzeće nije u skladu s PDV Direktivom. Međutim, naglasio je paradoksalan karakter situacije koja iz toga proizlazi, u kojoj porezni obveznik koji izvršava operacije izuzete od PDV-a također ima pravo na odbitak na temelju članka 168. PDV Direktive.

18 Minister je podnio žalbu na presudu od 17. listopada 2011. pred Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud).

19 Postupajući povodom pravnog lijeka Ministera, sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje o tumačenju članka 132. stavka 1. točke (i) PDV Direktive. Sud postavlja upit o mogućnosti MDDP-a da uživa izuzeće na isporučenu uslugu obuke koristeći pravo na odbitak pretporeza.

20 U tim okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Treba li odredbe članka 132. stavka 1. točke (i), članka 133. i članka 134. [PDV] Direktive tumačiti u smislu da se protive tome da isporuke obrazovnih usluga koje izvršavaju organizacije koje nisu subjekti javnog prava, u komercijalne svrhe, budu izuzete od PDV-a kako je predviđeno člankom 43. stavkom 1. točkom 1. Zakona [o PDV-u] zajedno s prilogom 4. odjeljkom 7. tog Zakona kakav je na snazi 2010.?

2) U slučaju [potvrdnog] odgovora na prvo pitanje i s obzirom na neusklađenost takvog izuzeća s odredbama [PDV] Direktive, može li ga porezni obveznik primijeniti koristeći pravo na odbitak pretporeza za PDV u skladu s člankom 168. navedene Direktive?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

21 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe članka 132. stavka 1. točke (i), članka 133. i članka 134. PDV Direktive tumačiti na način da se protive tome da isporuke obrazovnih usluga koje izvršavaju organizacije koje nisu subjekti javnog prava, u komercijalne svrhe, budu izuzete od PDV-a.

22 Vlade Poljske, Grčke, Portugala i Ujedinjene Kraljevine smatraju da se navedene odredbe tome ne protive.

23 Suprotno tome, MDDP i Europska komisija procjenjuju da PDV Direktiva ne dopušta opće izuzeće sveukupnosti isporuka obrazovnih usluga koje isporučuju privatne organizacije u komercijalne svrhe jer takvo izuzeće može biti primjenjivo samo s obzirom na ciljeve te organizacije.

24 Najprije, treba navesti da članak 132. stavak 1. točka (i), članak 133. i članak 134. PDV Direktive odgovaraju članku 13. A stavku 1. točki (i) i stavku 2. točkama (a) i (b) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL L 145, str. 1.).

25 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzećâ u članku 132. PDV Direktive treba usko tumačiti. Međutim, tumačenje tih izraza treba biti u skladu s ciljevima navedenih izuzeća i treba poštivati zahtjeve načela porezne neutralnosti svojstvene zajedničkom sustavu PDV-a. Stoga to pravilo uskog tumačenja ne znači da izrazi upotrijebljeni za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi ih lišio njihovih učinaka (vidjeti, osobito, presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann, C-174/11 točku 22. i navedenu sudsku praksu).

26 Što se tiče cilja izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (i) PDV Direktive, iz te odredbe proizlazi da navedeno izuzeće, koje osigurava stavljanje isporuka obrazovnih usluga u povoljniji položaj u području PDV-a, predviđa olakšanje pristupa tim isporukama izbjegavajući dodatne troškove koji bi mogli proizići iz njihovog podvrgavanja PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka, C-287/00, Zb., str. I-5811., točku 47.).

27 S obzirom na taj cilj, potrebno je podsjetiti da komercijalni karakter aktivnosti ne isključuje u kontekstu članka 132. stavka 1. točke (i) PDV Direktive njezin karakter aktivnosti od općeg interesa (vidjeti presude od 3. travnja 2003., Hoffmann, C-144/00, Zb., str. I-2921., točku 38., kao i od 26. svibnja 2005., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, Zb., str. I-4427., točku 31.).

28 Također, termin „organizacija" naveden u članku 132. stavku 1. točki (i) PDV Direktive u načelu je dovoljno širok za uključivanje privatnih subjekata s ciljem ostvarivanja dobiti (vidjeti gore navedenu presudu Kingscrest Associates i Montecello, točku 35.).

29 U tom smislu treba također navesti da je zakonodavac Europske unije, kad je namjeravao odobriti izuzeća predviđena u članku 132. stavku 1. točki (i) PDV Direktive za određene neprofitne organizacije ili koje nemaju komercijalni karakter, to naveo na izričit način kao što proizlazi iz te odredbe u točkama (l), (m) i (q) (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Kingscrest Associates i Montecello, točku 37.).

30 Nadalje, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da članak 133. stavak 1. točka (a) PDV Direktive, koji predstavlja fakultativni uvjet koji su države članice slobodne dodatno nametnuti za određena izuzeća navedena u članku 132. stavku 1. ove Direktive, dopušta, ali ne obvezuje države članice osigurati pravo na izuzeća predviđena osobito u navedenom članku 132. stavku 1. točki (i) organizacijama koje nisu subjekt javnog prava i koje nemaju za cilj sustavno ostvarivanje dobiti (vidjeti gore navedene presude Hoffmann, točku 38., Kingscrest Associates i Montecello, točku 38., i od 8. lipnja 2006., L.u.P., C-106/05, Zb., str. I-5123., točku 43.).

31 U tim okolnostima valja nužno priznati da, s obzirom na to da zakonodavac Unije nije, kao u članku 132. stavku 1. točki (i) ove direktive, izričito podredio izuzeća o kojima je riječ odsutnosti cilja ostvarivanja dobiti, slijeđenje takvog cilja ne isključuje navedena izuzeća jer bi u protivnom članak 133. stavak 1. točka (a) PDV Direktive bio lišen svakog sadržaja (vidjeti gore navedenu presudu Kingscrest Associates i Montecello, točku 40.).

32 Nadalje, suprotno navodima Komisije, članak 134. PDV Direktive ne isključuje mogućnost proširenja izuzeća predviđenog u članku 132. stavku 1. točki (i) ove direktive na privatne organizacije koje ostvaruju isporuke obrazovnih usluga u komercijalne svrhe. Naime, kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u točki 31. svojeg mišljenja, članak 134. PDV Direktive primjenjuje se samo na operacije usko povezane s isporukom obrazovnih usluga koje su izuzete na temelju navedenog članka 132. stavka 1. točke (i), a ne dakle na operacije koje su u srži tih isporuka (vidjeti u tom smislu presude od 1. prosinca 2005., Ygeia, C-394/04 i C-395/04, Zb., str. I-10373., točku 26., kao i od 9. veljače 2006., Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zb., str. I-1385., točke 22. i 25.).

33 Iz navedenog proizlazi da se odredbe članka 132. stavka 1. točke (i), članaka 133. i članka 134. PDV Direktive ne protive tome da isporuke obrazovnih usluga koje u komercijalne svrhe isporučuju organizacije koje nisu subjekti javnog prava budu izuzete od PDV-a.

34 Međutim, članak 43. stavak 1. točka 1. zajedno s odjeljkom 7. priloga 4. Zakona o PDV-u, kakav je na snazi 2010., izuzimaju na općenit način sveukupnost isporuka obrazovnih usluga, bez obzira na to koji je cilj organizacija koje te usluge isporučuju.

35 U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) PDV Direktive, navedene isporuke obrazovnih usluga podliježu izuzećima samo ako ih isporučuju organizacije javnog prava koje su obrazovnog karaktera ili druge organizacije kojima su odnosne države članice priznale da imaju usporedive ciljeve. Iz toga slijedi da druge organizacije, tj. privatne organizacije, trebaju ispunjavati uvjet da slijede ciljeve koji su usporedivi s ciljevima navedenih organizacijâ javnog prava. Iz teksta odredaba članka 132. stavka 1. točke (i) stoga jasno proizlazi da isti ne dopušta državama članicama odobriti izuzeće za isporuku obrazovnih usluga svim privatnim organizacijama koje isporučuju te usluge, uključujući također onima čiji ciljevi nisu usporedivi s ciljevima navedenih organizacija javnog prava.

36 Stoga je izuzeće poput onoga u glavnom postupku, koje se općenito primjenjuje na sveukupnost isporuka obrazovnih usluga, bez obzira na cilj koji slijede privatne organizacije koje isporučuju navedene usluge, nespojivo s navedenim člankom 132. stavkom 1. točkom (i), kako ga je napisao zakonodavac Unije.

37 U mjeri u kojoj članak 132. stavak 1. točka (i) PDV Direktive ne određuje točno uvjete ili modalitete prema kojima ti usporedivi ciljevi mogu biti prepoznati, načelno je na nacionalnom pravu svake države članice da propiše pravila u skladu s kojima takvo priznanje može biti odobreno takvim organizacijama. U tom smislu države članice raspolažu ovlašću procjene (vidjeti u tom smislu gore navedene presude, Kingscrest Associates i Montecello, točke 49. i 51., kao i Zimmermann, točku 26.).

38 Nadalje, na nacionalnim je sudovima, poštujući načela prava Unije, a osobito načelo ravnopravnosti tretmana koje se u području PDV-a očituje kroz načelo porezne neutralnosti, da ispitaju jesu li države članice nametnuvši takve uvjete prekoračile granice svoje ovlasti procjene (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Kingscrest Associates i Montecello, točku 52., kao i L.u.P., točku 48.).

39 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da odredbe članka 132. stavka 1. točke (i), članka 133. i članka 134. PDV Direktive treba tumačiti na način da se ne protive tome da isporuke obrazovnih usluga koje u komercijalne svrhe isporučuju organizacije koje nisu subjekti javnog prava budu izuzete od PDV-a. Međutim, članak 132. stavak 1. točka (i) te Direktive protivi se izuzeću sveukupnosti isporuka obrazovnih usluga bez razmatranja ciljeva koje slijede organizacije koje nisu subjekti javnog prava, a koje isporučuju te usluge.

Drugo pitanje

40 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, drugo pitanje valja shvatiti tako da sud koji je uputio zahtjev želi njime saznati može li se porezni obveznik pozvati na činjenicu da izuzeće od PDV-a predviđeno nacionalnim pravom nije u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) PDV Direktive, a kako bi mogao zatražiti pravo na odbitak pretporeza, predviđen člankom 168. PDV Direktive, i u isto vrijeme uživati navedeno izuzeće za isporuke profesionalnog obrazovanja i obuke koje isporučuje.

41 Kao prvo, valja navesti da je središnje načelo PDV sustava, kako su istaknule vlade Poljske, Portugala i Ujedinjene Kraljevine, da pravo na odbitak pretporeza za PDV na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za stjecanje istih dio konstitutivnih elemenata cijene operacijâ koje se izlazno oporezuje, a što otvara pravo na odbitak.

42 Naime, iz uvodnog dijela članka 168. PDV Direktive, koji propisuje uvjete za nastanak i opseg prava na odbitak, proizlazi da samo operacije koje su izlazno oporezovane stvaraju pravo na odbitak PDV-a za stjecanje robe i usluga korištenih za ostvarenje tih operacija.

43 Stoga je, u skladu s logikom sustava uspostavljenog PDV Direktivom, odbitak pretporeza povezan s ubiranjem izlaznog poreza.

44 U tom smislu Sud je već presudio da, osim u slučajevima izričito predviđenim direktivama iz tog područja, kad porezni obveznik isporuči usluge drugom poreznom obvezniku koji ih koristi za izvršenje izuzete operacije, on nema pravo na odbitak pretporeza za PDV (vidjeti, osobito, presude od 6. travnja 1995., BLP Group, C-4/94, Zb., str. I-983., točku 28., i od 26. rujna 1996., Debouche, C-302/93, Zb., str. I-4495., točku 16.).

45 Iz navedenog proizlazi da čak i kad je izuzeće predviđeno nacionalnim pravom neusklađeno s PDV Direktivom, članak 168. te Direktive ne dopušta poreznom obvezniku koristiti to izuzeće pozivajući se na pravo na odbitak.

46 Potrebno je ispitati može li se porezni obveznik, kao što je MDDP, pozvati na članak 132. stavak 1. točku (i) PDV Direktive kako bi obuhvatio isporuku obrazovnih usluga te na taj način koristio pravo na odbitak.

47 U tom smislu valja podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u svim slučajevima gdje su odredbe Direktive s gledišta svog sadržaja bezuvjetne i dovoljno precizne može na iste pozvati, u nedostatku mjera primjene usvojenih u rokovima, protiv svake nacionalne odredbe koja nije usklađena s PDV Direktivom ili kad su takve naravi da utvrđuju prava na koja se pojedinci mogu pozivati u odnosu na državu (vidjeti, osobito, presudu od 28. lipnja 2007., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Zb., str. I-5517., točku 58. kao i navedenu sudsku praksu).

48 Stoga se postavlja pitanje je li članak 132. stavak 1. točka (i) PDV Direktive u svom sadržaju bezuvjetan i dovoljno precizan u vezi s izuzećem isporuka obrazovnih usluga privatnih organizacija.

49 Prvi od tih uvjeta je ispunjen. Naime, članak 132. stavak 1. točka (i) PDV Direktive bezuvjetan je u pogledu svog sadržaja u tome što ne ostavlja nikakav izbor državama članicama nego nameće svakoj državi obvezu dodjele izuzeća koje je u njemu utvrđeno.

50 U pogledu drugog uvjeta, iz odgovora Suda na prvo pitanje proizlazi da članak 132. stavak 1. točka (i) PDV Direktive ostavlja državama članicama određenu marginu prosudbe za utvrđivanje privatnih organizacija koje imaju ciljeve koji su usporedivi s ciljevima organizacijâ javnog prava i koje stoga moraju na temelju tog članka biti izuzete od PDV-a.

51 Međutim, Sud je već imao priliku utvrditi da okolnost, da jedna odredba PDV Direktive kojom se uspostavlja izuzeće dodjeljuje državama članicama marginu prosudbe za utvrđivanje korisnikâ istog, nije prepreka da se ta odredba smatra dovoljno preciznom kako bi se na nju moglo izravno pozivati ako sukladno objektivnim pokazateljima sporna isporuka odgovara kriterijima predviđenim navedenim izuzećem (vidjeti, osobito, gore navedenu presudu JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, točke 60. i 61. kao i navedenu sudsku praksu).

52 Također, kada država članica prekorači svoju ovlast procjene izuzimajući isporuke ili porezne obveznike za koje takvo izuzeće nije moglo objektivno biti dodijeljeno na temelju navedene odredbe PDV Direktive, zainteresirana osoba može se izravno pozvati na istu s namjerom da se to izuzeće na nju ne primjenjuje.

53 Iz toga proizlazi da se, samo ako je država članica prekoračila svoju ovlast procjene kvalificirajući poreznog obveznika kao organizaciju s ciljevima koji su usporedivi s ciljevima organizacijâ javnog prava, taj porezni obveznik može dakle pozvati na članak 132. stavak 1. točku (i) PDV Direktive kako bi osporio nacionalno zakonodavstvo i na taj način podvrgnuo svoje isporuke PDV-u.

54 Kao što je nezavisna odvjetnica navela u točkama 70. i 71. svog mišljenja, na nacionalnom je sudu da provjeri prelazi li izuzeće isporuka isporučenih od organizacije kao što je MDDP, na temelju članka 132. stavka 1. točke (i) PDV Direktive, granice ovlasti procjene ostavljene poljskom zakonodavcu. Na tom je sudu ispitivanje ciljeva i modaliteta aktivnosti MDDP-a uspoređujući ih s aktivnostima poljskih organizacija javnog prava zaduženih za obrazovne zadaće. U tom smislu iz odgovora Suda na prvo pitanje proizlazi da sâma činjenica da organizacija kao što je MDDP ima komercijalne ciljeve nije dovoljna za isključivanje mogućnosti da isti ima ciljeve usporedive s ciljevima organizacijâ javnog prava i da njegove isporuke mogu dakle biti izuzete na temelju navedene odredbe.

55 Da je sud koji je uputio zahtjev utvrdio da ciljevi organizacije kao što je MDDP ne mogu biti smatrani usporedivima s ciljevima organizacijâ javnog prava, MDDP bi se mogao pozivati na činjenicu da nacionalno pravo izuzima, kršeći članak 132. stavak 1. točku (i) PDV Direktive, njegove isporuke

profesionalnog obrazovanja i obuke od PDV-a. U tom slučaju njegove bi isporuke bile podvrgnute PDV-u i MDDP bi mogao dakle u toj mjeri zatražiti pravo na odbitak pretporeza na temelju poljskih propisa.

56 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti:

— porezni se obveznik ne može pozivati, na temelju članka 168. PDV Direktive ili na temelju nacionalne odredbe koja isti prenosi, na pravo na odbitak pretporeza za PDV ako zbog izuzeća predviđenog nacionalnim pravom, koje krši članak 132. stavak 1. točku (i) ove Direktive, njegove isporuke obrazovanja nisu naknadno podvrgnute PDV-u;

— taj porezni obveznik može se međutim pozvati na neusklađenost navedenog izuzeća s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) PDV Direktive kako se ono na njega ne bi primijenilo kada se, čak uzimajući u obzir marginu prosudbe dodijeljenu tom odredbom državama članicama, navedeni porezni obveznik ne bi mogao objektivno smatrati organizacijom koja ima ciljeve usporedive s ciljevima obrazovne organizacije javnog prava u smislu navedene odredbe, što je na nacionalnom sucu da provjeri; i

— pod ovom zadnjom pretpostavkom, obrazovne usluge isporučene od strane navedenog poreznog obveznika bit će podvrgnute PDV-u i on će moći dakle koristiti pravo na odbitak pretporeza za PDV.

Troškovi

57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Odredbe članka 132. stavka 1. točke (i), članka 133. i članka 134. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se ne protive tome da isporuke obrazovnih usluga koje u komercijalne svrhe isporučuju organizacije koje nisu subjekti javnog prava budu izuzete od poreza na dodanu vrijednost. Međutim, članak 132. stavak 1. točka (i) te Direktive protivi se općem izuzeću sveukupnosti isporuka obrazovnih usluga bez razmatranja ciljeva organizacija koje nisu subjekti javnog prava, a koje isporučuju te usluge.**

2. **Porezni obveznik ne može se pozivati, na temelju članka 168. Direktive 2006/112 ili na temelju nacionalne odredbe koja isti prenosi, na pravo na odbitak pretporeza za porez na dodanu vrijednost ako zbog izuzeća predviđenog nacionalnim pravom, koje krši članak 132. stavak 1. točku (i) ove Direktive, njegove isporuke obrazovanja nisu naknadno podvrgnute porezu na dodanu vrijednost.**

   Taj porezni obveznik može se međutim pozvati na neusklađenost navedenog izuzeća s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) Direktive 2006/112 kako se ono na njega ne bi primijenilo kada se, čak uzimajući u obzir marginu prosudbe dodijeljenu tom odredbom državama članicama, navedeni porezni obveznik ne bi mogao objektivno smatrati organizacijom koja ima ciljeve usporedive s ciljevima obrazovne organizacije javnog prava u smislu navedene odredbe, što je na nacionalnom sucu da provjeri.

Pod ovom zadnjom pretpostavkom, obrazovne usluge isporučene od strane navedenog poreznog obveznika bit će podvrgnute porezu na dodanu vrijednost i on će dakle moći koristiti pravo na odbitak pretporeza za porez na dodanu vrijednost.

Potpisi