

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. lapkričio 28 d. (*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 132–134 ir 168 straipsniai – Atleidimas nuo mokesčio – Privatos teisės organizacijų komerciniais tikslais teikiamos švietimo paslaugos – Teisės atskaita“

Byloje C-319/12

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

Minister Finansów

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Minister Finansów*, atstovaujamo J. Kaute ir T. Tratkiewicz,
- *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa*, atstovaujamos T. Michalik, kaip patarėjo,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kraiškė ir A. Kramarczyk bei B. Majczyna ir M. Szpunar,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Pouli ir M. Tassopoulou,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir R. Laires,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Christie, padedamo baristerio P. Mantle,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2013 m. birželio 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 straipsnio 1 dalies a–d punkt?, 134 straipsnio ir 168 straipsnio a punkto ai?skinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant *Minister Finansów* (finans? ministras, toliau – ministras) ir *MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa* (toliau – MDDP) gin?? d?l ne vieš?j? organizacij? komerciniais tikslais teikiam? švietimo paslaug? neapmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

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

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

i) vaik? ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, ?skaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu ?steigti viešosios teis?s subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripaž?sta ?steigtomis tokiu tikslu;

<...>

l) pelno nesiekian?i? organizacij?, vykdan?i? politinio, profs?jung?, religinio, patriotinio, filosofinio, filantropinio ir pilietinio pob?džio veiki?, vykdomas paslaug? teikimas, su šiomis paslaugomis susijusi? prek? tiekimas j? nariams, mokantiems nario mokest?, nustatyt? ši? organizacij? taisykl?se, bendram nari? labui, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

m) pelno nesiekian?i? organizacij? su sportu ir k?no kult?ra glaudžiai susijusi? tam tikr? paslaug? teikimas sportuojantiems ar k?no kult?ra užsiimantiems asmenims;

<...>

q) vieš?j? radijo ir televizijos ?staig? veiki?, išskyrus komercinio pob?džio veiki?.“

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

„Valstyb?s nar?s gali ir kitas, ne tik viešosios teis?s reglamentuojamas, ?staigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkre?iu atveju tenkinama viena ar kelios šios s?lygos:

a) šios ?staigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali b?ti skirstomas, bet turi b?ti skiriamas teikiam? paslaug? t?stinumui užtikrinti ir j? kokybei gerinti;

b) šias ?staigas turi valdyti ir administruoti tik savanoriškais pagrindais asmenys, kurie patys ar per tarpininkus neturi tiesiogin?s ar netiesiogin?s naudos iš atitinkamos veiklos rezultat?;

c) šios ?staigos turi taikyti ?kainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija

tokių patvirtintų kainių, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – kainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamą komercinį tarifą taikomus kainius už panašias paslaugas;

d) neapmokestinant PVM neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turintiems komerciniais tarifais atžvilgiu.“

5 Minutos direktyvos 134 straipsnyje numatyta:

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

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

b) pagrindinis paslaugų teikimo ir prekių tiekimo steigimo tikslas – gauti papildomą pajamą iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turintiems mokėti komerciniais tarifais.“

6 Šios direktyvos 168 straipsnio a punktas išdėstyta taip:

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

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

Lenkijos teisė

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

„Neapmokestinama:

1) įstatymo 4 priede išvardytos paslaugos;

<...>“

8 PVM įstatymo 4 priedo 7 punkte paminėtos švietimo paslaugos.

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

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

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

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

12 MDDP praš? ministro mokes?i? išaiškinimo d?l savo teis?s atskaityti sumok?t? pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, ?sigytas mokymo paslaugoms teikti. Ji nurodo, kad jos mokymo paslaugos neturi b?ti neapmokestinamos PVM, taigi joms šis mokestis turi b?ti taikomas.

13 Šiomis aplinkyb?mis MDDP tvirtino, kad PVM ?statymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 4 priedo 7 punkto nuostatos yra nesuderinamos su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsni? nuostatomis.

14 Ta?iau ministras nusprend?, kad PVM ?statymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 4 priedo 7 punkto nuostatomis PVM direktyvos nuostatos buvo teisingai perkeltos ? nacionalin? teis?.

15 Taigi 2011 m. sausio 3 d. MDDP pateik? skund? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) siekdama, kad min?tas mokes?i? išaiškinimas b?t? panaikintas; ji r?m?si PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, siejamo su šios direktyvos 133 ir 134 straipsniais, pažeidimu.

16 2011 m. spalio 17 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* panaikino gin?ijam? mokes?i? išaiškinim?, nes PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto draudžiama tai, kad organizacijos, kurios nevykdo švietimo paslaug? teikimo veiklos d?l viešojo intereso, gal?t? b?ti neapmokestinamos PVM.

17 *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie*, remdamasis 2001 m. sausio 18 d. Sprendimu *Stockholm Lindöpark* (C?150/99, Rink. p. I?493), nusprend?, kad nesuderinamu su PVM direktyva neapmokestinimo atveju apmokestinamasis asmuo turi teis? tiesiogiai remtis šios direktyvos 168 straipsniu ir atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? ?sigyjant prek? ir paslaug?, naudojam? teikiant švietimo paslaugas, net jeigu jos yra neapmokestinamos PVM, nes šis neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva. Ta?iau jis atkreip? d?mes? ? min?tos situacijos paradoksalum?, kai apmokestinamasis asmuo, vykdamas neapmokestinam? PVM veikl?, taip pat turi teis? ? atskait? pagal PVM direktyvos 168 straipsn?.

18 Ministras pateik? kasacin? skund? d?l 2011 m. spalio 17 d. sprendimo *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas).

19 Nagrin?jant ministro skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kilo abejoni? d?l PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto aiškinimo. Jis svarsto galimyb? neapmokestinti MDDP suteikt? švietimo paslaug?, atsižvelgiant ? teis? atskaityti sumok?t? pirkimo mokes?.

20 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsni? nuostatas reikia aiškinti kaip draudžian?ias ne vieš?j? organizacij? komerciniais tikslais teikiam? švietimo paslaug? neapmokestinim? PVM, numatyt? [PVM] ?statymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkte, siejamame su 2010 m. galiojusios šio ?statymo redakcijos 4 priedo 7 punktu?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar d?l neapmokestinimo PVM nesuderinamumo su [PVM] direktyvos nuostatomis apmokestinamasis asmuo, remdamasis min?tos direktyvos 168 straipsniu, turi teis? vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti sumok?t? pirkimo PVM?“

D?l prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

- 21 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama neapmokestinėti PVM ne viešųjų organizacijų komerciniais tikslais teikiamas švietimo paslaugas.
- 22 Lenkijos, Graikijos, Portugalijos ir Jungtinių Karalystų vyriausybės tvirtina, kad minėtose nuostatose tam neprieštarujama.
- 23 Tačiau MDDP ir Europos Komisija mano, kad PVM direktyvoje neleidžiama bendrai neapmokestinėti visų švietimo paslaugų, kurias teikia privačios organizacijos komerciniais tikslais, nes šis neapmokestinimas gali būti taikomas tik atsižvelgiant į šią organizaciją siekiamus tikslus.
- 24 Pirmiausia reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, 133 ir 134 straipsniai atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktą ir 2 dalies a ir b punktus.
- 25 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad srovos, vartojamos apibrėžti PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytus neapmokestinimo atvejus, turi būti aiškinamos siaurai. Tačiau ši srovė aiškinimas turi atitikti šiais neapmokestinimo atvejais siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, kuris būdingas bendrai PVM sistemai, reikalavimams. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad srovos, vartojamos apibrėžti minėtam 132 straipsnyje numatytus neapmokestinimo atvejus, turi būti aiškinamos taip, kad neapmokestinimas netektų savo veiksmingumo (žr., be kita ko, 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann*, C-174/11, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 26 Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatyto neapmokestinimo tikslo iš šios nuostatos matyti, kad minėtu neapmokestinimu, kuriuo užtikrinamas palankesnis švietimo paslaugų teikimo vertinimas PVM atžvilgiu, siekiama, kad jos būtų prieinamesnės išvengiant per didelės kainos į apmokestinimo PVM atveju (šiuo klausimu žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-287/00, Rink. p. I-5811, 47 punktą).
- 27 Atsižvelgiant į šį tikslą primintina, kad taikant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą komercinė veikla nebūtinai reiškia, kad ji nėra viešojo intereso veikla (žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Hoffmann*, C-144/00, Rink. p. I-2921, 38 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 31 punktą).
- 28 Be to, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte pavartota srovė „organizacija“ iš esmės yra pakankamai plati, kad apimtų privačius pelno siekiančius subjektus (žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 35 punktą).
- 29 Šiuo klausimu taip pat reikia konstatuoti, kad jei Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytą neapmokestinimą leisti taikyti tik tam tikroms ne pelno siekiantiems ar nekomerciniams organizacijoms, jis tai būtų nurodęs aiškiai, kaip matyti iš šios nuostatos l, m ir q punktų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 37 punktą).
- 30 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punkte, kuris yra fakultatyvi srovė ir kurį valstybės narės turi teisę papildomai

nustatyti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nurodytiems tam tikriems neapmokestinimo atvejams, valstybės narėms leidžiama, bet jos neįpareigojamos, neapmokestinti, kaip tai numatyta bėtent 132 straipsnio 1 dalies i punkte, tik tuos ne viešosios teisės subjektus, kurių tikslas nėra sistemingai siekti pelno (žr. minėto sprendimo *Hoffmann* 38 punktą; *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 punktą ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 43 punktą).

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

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

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

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

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

36 Todėl toks neapmokestinimas, kaip nagrinėjamas pagrindiniame byloje, taikomas visoms švietimo paslaugoms neatsižvelgiant į privačią organizaciją, kurios teikia minėtas paslaugas, siekiamą tikslą, yra nesuderinamas su minėto 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kaip į tvirtino Sąjungos teisės aktų leidėjas.

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

38 Be to, laikydamiesi Sąjungos teisės principų, ypač vienodo požiūrio principo, kuris PVM srityje reiškia mokesčių neutralumo principą, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar valstybės narės,

taikydamos tokias sąlygas, neperženg savo diskrecijos ribų (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Kingscrest Associates ir Montecello* 52 punktą ir *L.u.P.* 48 punktą).

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

Dėl antrojo klausimo

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

41 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad, kaip tai nurodė Lenkijos, Portugalijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės, pagrindinis PVM sistemos principas – teisė į PVM už prekių ar paslaugų įsigijimą atskaitą suponuoja, kad į įsigijimo išlaidos sudaro apmokestinamąjį pardavimo sandorį, suteikiančią teisę į atskaitą, kainos sudedamąjį dalį.

42 Iš tiesų iš PVM direktyvos 168 straipsnio 7 dalies, kurioje numatytos teisės į atskaitą atsiradimo sąlygos ir apimtis, matyti, kad tik dėl apmokestinamųjų pardavimo sandorių atsiranda teisė į PVM už prekių ir paslaugų, kurios naudotos šiems sandoriams vykdyti, atskaitą.

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

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

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

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

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

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

49 Pirma iš šių sąlygų yra gyvendinta. Iš tiesų PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą savo turiniu yra nesulyginis, nes jame nepaliekiama jokia pasirinkimo valstybės narės, tačiau nurodoma kiekvienai iš šių valstybių taikyti jame aprašytą neapmokestinimą.

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

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

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

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

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

55 Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų konstatuoti, kad organizacijos, kaip antai MDDP, siekiami tikslai negali būti laikomi panašiais su viešosios teisės organizacijos tikslus, MDDP galėtų remtis tuo, jog pažeidžiant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą nacionalinėje teisėje neapmokestinamos jos švietimo ir profesinio mokymo paslaugos. Šiuo atveju šioms paslaugoms būtų taikomas PVM, todėl MDDP galėtų naudotis teise sušumokėto pirkimo PVM atskaitą pagal Lenkijos teisės aktus.

56 Taigi antrąjį klausimą reikia atsakyti taip:

– pagal PVM direktyvos 168 straipsnį arba nacionalines nuostatas, kuriomis jis perkeltas su

nacionalin? teis?, apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise ? sumok?to pirkimo PVM atskait?, jei d?l nacionalin?je teis?je pažeidžiant šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? numatyto neapmokestinimo jo teikiamoms švietimo paslaugoms netaikomas PVM,

– vis d?lto šis apmokestinamasis asmuo gali remtis min?to neapmokestinimo nesuderinamumu su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kad jis neb?t? jam taikomas, kai net, turint omenyje šioje nuostatoje valstyb?ms nar?ms suteikt? didel? diskrecij?, min?tas apmokestinamasis asmuo netur?t? b?ti objektyviai laikomas organizacija, siekian?ia panaši? tiksl? ? viešosios teis?s švietimo organizacij? tikslus, kaip tai suprantama pagal min?t? nuostat?, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas, ir

– pastaruoju atveju min?to apmokestinamojo asmens teikiamos švietimo paslaugos bus apmokestinamos PVM, tod?l jis gali pasinaudoti teise ? sumok?to pirkimo PVM atskait?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

57 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsni? nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas nedraudžiama, jog ne vieš?j? organizacij? komerciniais tikslais teikiamos švietimo paslaugos b?t? neapmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu. Ta?iau šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte draudžiama bendrai neapmokestinti vis? švietimo paslaug?, neatsižvelgiant ? ne viešosios organizacijos, kuri teikia šias paslaugas, siekiam? tiksl?.**

2. **Pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsn? arba nacionalines nuostatas, kuriomis jis perkeltas ? nacionalin? teis?, apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise ? sumok?to pirkimo PVM atskait?, jei d?l nacionalin?je teis?je pažeidžiant šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? numatyto neapmokestinimo jo teikiamoms švietimo paslaugoms netaikomas prid?tin?s vert?s mokes?is.**

Vis d?lto šis apmokestinamasis asmuo gali remtis min?to neapmokestinimo nesuderinamumu su Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kad jis neb?t? jam taikomas, kai net, turint omenyje šioje nuostatoje valstyb?ms nar?ms suteikt? didel? diskrecij?, min?tas apmokestinamasis asmuo netur?t? b?ti objektyviai laikomas organizacija, siekian?ia panaši? tiksl? ? viešosios teis?s švietimo organizacij? tikslus, kaip tai suprantama pagal min?t? nuostat?, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Pastaruoju atveju min?to apmokestinamojo asmens teikiamos švietimo paslaugos bus apmokestinamos PVM, tod?l jis gali pasinaudoti teise ? sumok?to pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.