

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. lapkričio 28 d. (\*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 132–134 ir 168 straipsniai – Atleidimas nuo mokesčio –  
Privatios teisės organizacijų komerciniais tikslais teikiamos švietimo paslaugos – Teisė ? atskait?“

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. Ilešis, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas), A. Ó Caoimh, C. Toader ir E. Jarašiūnas,

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. Kraiškis 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 veikl?, 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? veikl?, išskyrus komercinio pob?džio veikl?.“

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

toki? patvirtint? ?kaini?, arba, teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – ?kainius, kurie mažesni už PVM apmokestinam? komercini? ?moni? taikomus ?kainius už panašias paslaugas;

d) neapmokestinant PVM neturi b?ti iškraipoma konkurencija PVM mok?ti turin?i? komercini? ?moni? atžvilgiu.“

5 Min?tos direktyvos 134 straipsnyje numatyta:

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

a) paslaug? teikimas ir preki? tiekimas n?ra b?tinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;

b) pagrindinis paslaugas teikian?ios ir prekes tiekian?ios ?staigos tikslas – gauti papildom? pajam? iš sandor?, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turin?ioms mok?ti komercin?mis ?mon?mis.“

6 Šios direktyvos 168 straipsnio a punktas išd?styta taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

*Lenkijos teis?*

7 2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*, Dz. U., Nr. 54, 535 dalis, toliau – PVM ?statymas) su pakeitimais 43 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„Neapmokestinama:

1) ?statymo 4 priede išvardytos paslaugos;

<...>“

8 PVM ?statymo 4 priedo 7 punkte pamin?tos švietimo paslaugos.

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

9 MDDP yra pagal Lenkijos teis? ?steigta bendrov?; ji organizuoja specializuotus mokymus ir konferencijas ?vairiose švietimo ir mokymo srityse, kaip antai mokes?i?, buhalterin?s apskaitos, finans?, ir srityse, susijusiose su ?moni? valdymu, ?skaitant profesini? ir asmenini? geb?jim? tobulinim?.

10 Min?tus užsi?mimus MDDP organizuoja vykdydama savo ekonomin? veikl?, kurios tikslas – gauti nuolatin? peln?.

11 MDDP ne?traukta ? mokykl? ir priva?i? centr? s?raš?, sudarom? pagal 1991 m. rugs?jo 7 d. Švietimo sistemos ?statymo (*Ustawa o systemie o?wiaty*) 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 preki? 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 paradoksalm?, 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 mokest?.

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 Jungtinės Karalystės 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 statymų 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 sąvokos, vartojamos apibrėžti PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytus neapmokestinimo atvejus, turi būti aiškinamos siaurai. Tačiau ši sąvokos 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 sąvokos, vartojamos apibrėžti minėtame 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 atvejų (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 sąvoka „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 siekiantioms ar nekomercinėms 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 sąlyga ir kurį valstybės narės turi teisę papildomai

nustatyti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nurodytiems tam tikriems neapmokestinimo atvejams, valstybės narės 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, atvirkščiai 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 generalinė advokatė, 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 panašio tikslo kaip viešosios teisės organizacijos. Taigi iš šio 132 straipsnio 1 dalies i punkto aiškiai matyti, kad juo valstybės narės 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 pagrindinėje 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 punktų ir *L.u.P.* 48 punktų).

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

#### *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 nacionalinėje teisėje 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 Jungtinės 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 2 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 direktyvą 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 punktų ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 16 punktų).

45 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad nors nacionalinėje teisėje 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 įgyvendinimo priemonių, jomis galima remtis ginčijant 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 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką).

48 Taigi kyla klausimas, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas savo turiniu yra nes?lyginis ir pakankamai tikslus tiek, kiek tai susij? su priva?i? organizacij? švietimo paslaug? teikimu.

49 Pirma iš ši? s?lyg? yra ?gyvendinta. Iš ties? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas savo turiniu yra nes?lyginis, nes jame nepaliekama jokio pasirinkimo valstyb?s nar?ms, ta?iau nurodoma kiekvienai iš ši? valstybi? taikyti jame aprašyt? neapmokestinim?.

50 Kalbant apie antr? s?lyg?, iš Teisingumo Teismo pateikto atsakymo ? pirm?j? klausim? matyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte valstyb?ms nar?ms palikta šiek tiek diskrecijos apibr?žti priva?ias organizacijas, kuri? tikslai panaš?s ? viešosios teis?s organizacijas ir kurios d?l to turi b?ti neapmokestinamos PVM pagal š? straipsn?.

51 Vis d?lto Teisingumo Teismas jau tur?jo prog? konstatuoti, kad d?l to, jog PVM direktyvos nuostata, kurioje ?tvirtintas neapmokestinimas, valstyb?ms nar?ms suteikiama diskrecija nustatyti subjektus, kuriems jis taikomas, nekliudoma manyti, jog ši nuostata yra pakankamai tiksli, kad ja b?t? galima tiesiogiai remtis, jei remiantis objektyviomis aplinkyb?mis gin?ijamas teikimas atitinka min?tu neapmokestinimu nustatytus kriterijus (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* 60 ir 61 punktus bei juose nurodyt? teismo praktik?).

52 Be to, kai valstyb? nar? viršija savo diskrecij? neapmokestindama paslaug? arba apmokestinam?j? asmen?, kuriems objektyviai negal?jo b?ti taikomas toks neapmokestinimas pagal min?t? PVM direktyvos nuostat?, suinteresuotasis asmuo gali tiesiogiai ja remtis tam, kad šis neapmokestinimas neb?t? jam taikomas.

53 Darytina išvada, kad tik tuo atveju, kai valstyb? nar? viršijo savo diskrecij? neapmokestindama paslaug? arba apmokestinam?j? asmen?, kaip organizacij?, turin?i? panašius tikslus ? viešosios teis?s organizacij? tikslus, apmokestinamasis asmuo gali remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, kad j? priešpastatyt? nacionalinei teisei ir taip apmokestint? savo teikiamas paslaugas.

54 Taigi, kaip generalin? advokat? nurod? savo išvados 70 ir 71 punktuose, nacionalinis teismas turi patikrinti, ar organizacijos, kaip antai MDDP, teikt? paslaug? neapmokestinimu pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? peržengiamos Lenkijos ?statym? leid?jui paliktos diskrecijos ribos. Šis teismas turi išnagrin?ti ir palyginti MDDP ir Lenkijos viešosios teis?s organizacij?, kurios teikia švietimo paslaugas, tikslus ir veiklos s?lygas. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo pateikto atsakymo ? pirm?j? klausim? matyti, kad vien to, jog organizacija, kaip antai MDDP, siekia komercini? tiksl?, nepakanka atmesti, kad ji siekia panaši? tiksl? ? viešosios teis?s organizacijos tikslus, tod?l šios paslaugos gali b?ti neapmokestintos pagal ši? nuostat?.

55 Jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? konstatuoti, kad organizacijos, kaip antai MDDP, siekiami tikslai negali b?ti laikomi panašiais ? viešosios teis?s organizacijos tikslus, MDDP gal?t? remtis tuo, jog pažeidžiant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? nacionalin?je teis?je neapmokestinamos jos švietimo ir profesinio mokymo paslaugos. Šiuo atveju šioms paslaugoms b?t? taikomas PVM, tod?l MDDP gal?t? naudotis teise ? sumok?to pirkimo PVM atskait? pagal Lenkijos teis?s aktus.

56 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip:

– pagal PVM direktyvos 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 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? pateikusio 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?.