

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2013 m. birželio 20 d.(1)

Byla C-319/12

Minister Finansów

prieš

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

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies i punktas – Komercinių paslaugų švietimo paslaugų neapmokestinimas – Tiesioginis veikimas“

I – **Žanga**

1. Pridėtinės vertės mokesčio teisės aktus dažnai sunku perprasti iš karto. Todėl teisinis ginčas, kuriuo grindžiamas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, iš pradžių kelia nuostabą. Apmokestinamasis asmuo prašo pripažinti, kad jo vykdoma veikla *nėra* neapmokestinama. Šis reikalavimas visų pirma susijęs su teise į mokesčio atskaitą, kuri iš principo įgyjama tik vykdant apmokestinamą veiklą. Todėl apmokestinamajam asmeniui jo vykdomos veiklos apmokestinimas gali būti naudingas pirmiausia tada, kai jo pirkėjai turi teisę į mokesčio atskaitą(2).

2. Nagrinėjamu prašymu priimti prejudicinį sprendimą, pirma, prašoma išaiškinti švietimo paslaugų neapmokestinimo sąlygas. Tam reikia nustatyti valstybių narių turimos diskrecijos apibrėžti privatinės teisės reglamentuojamas švietimo įstaigas, kurios neapmokestinamos PVM, aprašytą. Kadangi Sąjungos teisės nuostatos, kurias prašoma išaiškinti, taikomos ne tik švietimo srityje, bet panašia forma ir sveikatos apsaugos, socialinės paramos ir kultūros srityse, Teisingumo Teismo atsakymas gali būti svarbus daugeliui sričių.

3. Dar platesnis yra antrasis pateiktas klausimas, kuriuo siekiama sužinoti, kokios pasekmės kyla dėl to, kad valstybės narės netinkamai pasinaudojo diskrecija apibrėžti neapmokestinamas įstaigas. Pirmiausia reikia nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo gali vėliau remtis Sąjungos teisės aktais nustatytu reikalavimu dėl jo veiklos apmokestinimo tam, kad būtų teisė atskaityti mokestį, tačiau jo veiklai, kuri iki tol pagal nacionalinės teisės nuostatas buvo atleista nuo mokesčio, apmokestinimas atgaline data nebūtų taikomas.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *S?jungos teis?s aktai*

4. Prid?tin?s vert?s mokes?io surinkimas Europos S?jungoje reglamentuojamas 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(3) (toliau – PVM direktyva). IX antraštin?s dalies 2 skyriuje numatytas „tam tikros su visuomen?s interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Pagal šiame skyriuje esan?io 132 straipsnio 1 dalies i punkt? valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?:

„vaik? ar jaunimo švietimo, mokyklinio ar universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo, kur? vykdo tokios paskirties viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstyb? nar? pripažino turin?iomis toki? paskirt?, ?skaitant su tuo glaudžiai susijusi? paslaug? teikim? ir preki? tiekim?“.

5. Pagal PVM direktyvos 133 straipsn? valstyb?s nar?s gali „ir kitas, ne tik viešosios teis?s reglamentuojamas, ?staigas, neapmokestinti PVM <...>, jei kiekvienu konkre?iu atveju tenkinama viena ar kelios šios s?lygos:

a) šios ?staigos neturi nuolat siekti pelno, <...>

<...>“

6. PVM direktyvos 134 straipsnyje nustatytas neapmokestinimo PVM, be kita ko, ir numatytojo 132 straipsnio 1 dalies i punkte, apribojimas:

„Paslaug? teikimas ir preki? tiekimas [n?ra] neapmokestinami <...>, 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 sandori?, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turin?iomis [turin?iomis] mok?ti komercin?mis ?mon?mis.“

7. Min?tos nuostatos atitinka 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas(4) (toliau – Šeštoji direktyva), taikytos iki 2006 m. gruodžio 31 d., 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto ir 2 dalies a ir b punkt? nuostatas.

8. Pagal PVM direktyvos 168 straipsn? apmokestinamasis asmuo ?gyja teis? ? mokes?io atskait? su s?lyga, kad jis prekes ir paslaugas „naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“:

„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;

<...>“

B – *Nacionalin?s teis?s aktai*

9. Pagal *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (toliau – Lenkijos

PVM ?statymas) 43 straipsnio 1 dalies 1 punkt? kartu su 4 priedo 7 punktu bylai svarbiu laikotarpiu, t. y. 2010 m., ?vietimo paslaugos, nesvarbu, kas jas teik?, PVM neapmokestinamos.

III – Pagrindin? byla ir procesas Teisingumo Teisme

10. Pagal privatin? teis? ?steigta bendrov? *MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa* (toliau – MDDP) Lenkijoje teikia mokymo paslaugas, be kita ko, mokes?i? ir personalo srityje. Savo veikla ji siekia nuolatinio pelno.

11. MDDP kreip?si ? *Minister Finansów* su prašymu pateikti privalom? informacij? d?l jos veiklos apmokestinimo PVM. Ji tvirtino, kad d?l Lenkijos PVM ?statymo neatitikties S?jungos teis?s aktams negali pasinaudoti teise ? mokes?io atskait?. Lenkijos teis?s aktai, pagal kuriuos jos vykdoma mokymo veikla neapmokestinama, prieštarauja PVM direktyvai. Pagal direktyv? draudžiama neapmokestinti ?vietimo paslaug?, kai jas teikia ?staigos, kuri? vienintelis tikslas yra nuolat siekti pelno. Kadangi MDDP veikla turi b?ti apmokestinama, ji taip pat turi teis? ? mokes?io atskait?.

12. *Minister Finansów* su tokiu poži?riu nesutiko. Gaut? išaiškinim? MDDP apskund?. Pirmosios instancijos teismas jos skund? patenkino ir netgi pripažino teis? ? mokes?io atskait? tuo laikotarpiu, kai jos veikla pagal Lenkijos teis?s aktus buvo atleista nuo mokes?io.

13. Dabar byl? nagrin?jantis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) abejoja žemesn?s instancijos teismo sprendimu, tod?l pagal SESV 267 straipsn? pateikia Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsni? nuostatas reikia aiškinti kaip draudžian?ias ne viešosios teis?s reglamentuojam? ?staig? d?l komercini? tiksl? teikiam? ?vietimo paslaug? neapmokestinim? PVM, numatyt? Lenkijos 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 neatitikties PVM direktyvos nuostatomis apmokestinamasis asmuo, remdamasis šios direktyvos 168 straipsniu, turi teis? vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti pirkimo PVM?“

14. Per rašytin? proceso Teisingumo Teisme dal? savo pastabas pateik? MDDP, Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija. 2013 m. geguž?s 15 d. teismo pos?dyje dalyvavo *Minister Finansów*, MDDP, Lenkijos Respublika, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? bei Europos Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

A – *Švietimo paslaug? neapmokestinimas*

15. Pateikdamas savo pirm?j? prejudicin? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyva draudžiama valstyb?ms nar?ms pagal 132 straipsnio 1 dalies i punkt? neapmokestinti ir privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? vien d?l komercini? tiksl? teikiam? ?vietimo paslaug?. Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šios s?vokos nepatiksline, toliau remsiuos prielaida, kad ji vartojama kaip veiklos, kuria siekiama pelno, sinonimas.

16. Šis klausimas kyla d?l to, kad pagal Lenkijos teis?s aktus visos ?staigos, teikian?ios ?vietimo paslaugas, neapmokestinamos PVM.

1. Ar valstybės narės turi neribotą diskreciją?

17. Jei valstybės narės pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą turėtų neribotą diskreciją apibrėžti neapmokestinamas privatinės teisės reglamentuojamas sąstaigas, ar prejudicinį klausimą reiktų iš karto atsakyti neigiamai.

18. Tačiau PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte nurodytos švietimo paslaugos, remiantis nuostatos formuluote, neapmokestinamos PVM tik tada, kai jas teikia arba viešosios teisės reglamentuojamos sąstaigos, kurioms patikėta teikti švietimo paslaugas, arba kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybės narė pripažino turinčiomis panašią paskirtį. Taigi „kitos“ organizacijos, privatinės teisės reglamentuojamos sąstaigos, turi atitikti sąlygą, kad jį siejami tikslai panašūs ar minėtų viešosios teisės reglamentuojamų sąstaigų tikslus.

19. Kadangi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte nėra reikalavimų, kaip pripažinti tokia panaši paskirtis, iš principo kiekviena valstybės narė nacionalinės teisės aktais turi nustatyti taisykles, pagal kurias tai pripažinti (5). Taigi šiuo klausimu, kaip ir kitais PVM direktyvos 132 straipsnyje nurodytais atvejais dėl neapmokestinamų sąstaigų pripažinimo, valstybės narės turi diskreciją (6). Teisės aktų leidėjas tokią nuostatos dėl neapmokestinimo formulotę pasirinko veikiausiai todėl, kad švietimo sistemos valstybėse narėse yra skirtingos. Tačiau, nepaisant valstybių narių švietimo sistemų skirtumų, švietimo paslaugų neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i ir j punktus turi būti taikomas kiek įmanoma vienodai (7).

20. Vis dėlto negalima sutikti su Lenkijos Respublikos nuomone, kad valstybės narės turi diskreciją visas sąstaigas, teikiančias švietimo paslaugas, pripažinti panašaus tikslo siekiančiomis sąstaigomis. Tokiu požiūriu neatsižvelgiama į reikalavimus, kuriuos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą turi atitikti švietimo paslaugas teikiantis subjektas. Jei valstybės narės galėtų nuo mokesčio atleisti visas švietimo paslaugas, neatsižvelgdamos į jas teikiantį subjektą, tai PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte nustatytas panašaus tikslo kriterijus netektų bet kokios prasmės ir tai akivaizdžiai prieštarautų Sąjungos teisės aktų leidėjo valiai.

21. Teisingumo Teismas taip pat jau yra nurodęs, kad ne visos sąstaigos gali pasinaudoti švietimo paslaugų neapmokestinimu. Viena iš savo sprendimų jis pripažino, kad bendrovė, organizuojanti mokinių ir studentų išvykimą ir mokymų užsienio sąstaigose, negali būti laikoma panašią tikslą siekiančia sąstaiga, kaip tai suprantama pagal dabartinę PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą dėl neapmokestinimo (8).

22. Vadinas, reikia pritarti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomonei, kad valstybės narės neturi neribotos diskrecijos apibrėžti privatinės teisės sąstaigų, kurios pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinamos PVM.

2. Diskrecijos ribos

23. Todėl kyla klausimas, ar nustatydamas tvarką, pagal kurią dėl komercinių tikslų švietimo paslaugas teikiančios privatinės teisės reglamentuojamos sąstaigos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinamos PVM, valstybės narė neperžengia turimos diskrecijos ribų.

24. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tuo abejoja, nes neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 132 straipsnį, remiantis jo antrašte, taikomas tik toms veiklos sritims, kurios susijusios su visuomenės interesais. Vis dėlto Teisingumo Teismas jau yra bendrai pripažinęs, kad komercinis veiklos pobūdis nebūtinai reiškia, kad tokia veikla nėra susijusi

su visuomenės interesais, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį(9).

25. Tas pats galioja ir konkrečiu švietimo paslaugų neapmokestinimo pagal šios nuostatos i punktą atveju.

26. Pirma, įstaigos sąvoka yra pakankamai plati, todėl apima ir pelno siekiančius fizinius asmenis, ir pelno siekiančias privatinės teisės reglamentuojamas bendroves(10). Antra, nustatytas apribojimas, kad privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą tikslai turi būti panašūs į viešosios teisės reglamentuojamą įstaigą tikslus, kaip numatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte, taip pat nepanaikina galimybės neapmokestininti komercinio pobūdžio veiklos.

27. Lenkijos Respublika ir Portugalijos Respublika teisingai nurodė, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte, kitaip negu kitose šio straipsnio nuostatose dėl neapmokestinimo, nėra apribojimo dėl komercinio veiklos pobūdžio ar pelno siekimo. Tačiau taip yra 1 dalies l, m ir q punktų atveju, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio netaikomas pelno siekiančių organizacijų ir komercinio pobūdžio veiklai. Todėl *contrario* darytina išvada, kad iš principo švietimo paslaugų neapmokestinimas pagal i punktą taikomas ir komercinio pobūdžio įstaigoms, kurių vienintelis veiklos tikslas yra pelno siekimas(11).

28. Komercinią įstaigą teikiamą švietimo paslaugų neapmokestinimas neprieštarauja ir tokio neapmokestinimo tikslui(12). Teisingumo Teismas dėl universitetinių dalykų mokymo pripažino, kad vienas iš tikslų yra neleisti, kad dėl atitinkamos veiklos apmokestinimo PVM pabrangtų švietimo paslaugos ir tai trukdytų jomis pasinaudoti(13). Nors iš šio tikslo tiesiogiai neišsėja, pagal kokius kriterijus reikia apibrėžti privatinės teisės reglamentuojamas įstaigas, kurioms taikomas neapmokestinimas, manau, kad įgyvendinant šį tikslą iš principo nesvarbu, ar švietimo paslaugos teikiamos siekiant komercinį tikslą, ar ne.

29. Dėl Komisijos rašytinėse pastabose pateiktą argumentą, kad komercinės įstaigos negali būti atleistos nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 133 ir 134 straipsnius, reikia nurodyti du aspektus.

30. Pirma, Teisingumo Teismas yra aiškiai pripažinęs, kad valstybės narės, taikydamos neapmokestinimą pagal 133 straipsnį, gali nustatyti ne tik privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą pripažinimo, kaip atleidimo nuo mokesčio teisėtumo sąlygos, tvarką, bet *papildomai* ir kitas 133 straipsnyje išvardytas sąlygas(14). Vadinasi, galima daryti ir atvirkštinę išvadą, kad valstybės narės taip pat turi teisę nenustatyti nė vienos iš 133 straipsnyje išvardytų sąlygų(15). Todėl būtų remdamasis PVM direktyvos 133 straipsnio a punkte nustatyta sąlyga Teisingumo Teismas daro išvadą, kad veikla, kuria siekiama pelno, negali sutrukdyti pasinaudoti neapmokestinimu. Juk pagal šią nuostatą valstybės narės švietimo paslaugų neapmokestinimą, be kita ko, gali susieti su sąlyga, kad privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos nuolat nesiektų pelno. Tačiau tokia galimybė netektų prasmės, jei taptų privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą pripažinimo, kaip atleidimo nuo mokesčio teisėtumo, sąlyga(16).

31. Antra, privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą dėl komercinio tikslo teikiamą švietimo paslaugų neapmokestinimas neprieštarauja ir PVM direktyvos 134 straipsniui. Šioje nuostatoje, kitaip negu 133 straipsnyje, imperatyviai nustatyta, kad tam tikri sandoriai, be kita ko, nepatenka į švietimo paslaugų neapmokestinimo sritį(17). Tačiau, remiantis šios nuostatos vidine logika, pirmiausia a punkte nustatyta sąlyga ir ji taikoma tik sandoriams, kurie „glaudžiai susiję“ su neapmokestinamomis švietimo paslaugomis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą(18), taigi netaikoma pagrindiniams neapmokestinamiesiems sandoriams. Vadinasi, remiantis tuo, kad pagal PVM direktyvos 134 straipsnio b punktą sandoriai, kuriuos vykdančios tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčios mokytis komercinės įmonės, negali būti atleisti nuo mokesčio, negalima daryti išvados, kad iš principo negalima neapmokestininti

komercini? ?moni?.

32. Tod?l galiausiai reikia pripažinti, kad valstyb? nar?, savo nacionalin?s teis?s aktuose nusta?iusi, jog privatin?s teis?s reglamentuojamos ?staigos, d?l komercini? tiksl? teikian?ios švietimo paslaugas, taip pat atleidžiamos nuo mokes?io, neperženg? pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? turimos diskrecijos rib?.

3. Atsakymas ? pirm?j? prejudicin? klausim?

33. Vadinasi, ? pirm?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti neigiamai.

34. Ta?iau, norint prašym? priimti prejudicin? pateikusiam teismui pateikti nauding? atsakym? atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, vien tokios išvados nepakanka. Juk, kaip pirmiausia matyti iš antrojo prejudicinio klausimo formuluot?s, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nustatyti švietimo paslaug? neapmokestinim?, kaip antai ?tvirtint? Lenkijos teis?s aktuose.

35. Nors šios išvados 1 ir 2 dalyse buvo pripažinta, kad niekas netrukdo Lenkijos Respublikai pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? neapmokestininti privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? d?l komercini? tiksl? teikiam? švietimo paslaug?, ji negali nustatyti tokios tvarkos, kurioje n?ra joki? reikalavim? d?l ?staig? pripažinimo. Vadinasi, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytas neapmokestinimas ? pagrindin?je byloje taikytinus Lenkijos teis?s aktus perkeltas neteisingai.

36. Tod?l ? pirm?j? prejudicin? klausim? reikia atsakyti: PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsni? nuostatos aiškinčinos taip, kad jomis nedraudžiama prid?tin?s vert?s mokes?iu neapmokestininti privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? d?l komercini? tiksl? teikiam? švietimo paslaug?. Ta?iau ši? nuostat? ?gyvendinimo tvarka tiek, kiek ja nenustatyta joki? reikalavim?, susijusi? su privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? tiksl? panašumo pripažinimu, prieštarauja min?toms nuostatoms.

B – Tiesioginis PVM direktyvos veikimas

37. Tokiomis aplinkyb?mis reikia atsakyti ir ? antr?j? prejudicin? klausim?. Pateikdamas š? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, ar d?l nacionalinio neapmokestinimo neatitikties PVM direktyvos nuostatoms apmokestinamasis asmuo, remdamasis šios direktyvos 168 straipsniu, turi teis? vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti mokest?(19).

38. D?l bylos *VDP Dental Laboratory* aplinkybi? esu išd?s?iusi, kad negalima „asimetriškai“ remtis Šešt?ja direktyva. Apmokestinamasis asmuo negali vienu metu ir tiesiogiai remtis direktyva, pagal kuri? tam tikri sandoriai n?ra neapmokestinami PVM, kad gal?t? ir atskaityti pirkimo mokest?, ir pasinaudoti S?jungos teis?s aktams prieštaraujan?iu neapmokestinimu, numatytu nacionalin?s teis?s aktuose. Juk tai prieštarauja pagrindiniam PVM sistemos principui, pagal kur? teis? atskaityti mokest? iš principo ?gyjama tik vykdant apmokestinam? veikl?(20).

39. Savo sprendime Teisingumo Teismas, atrodo, pritar? tokiam poži?riui, nes pripažino, kad apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis Šešt?ja direktyva, kad jo veikla b?t? apmokestinama PVM, ir jis v?liau ?gyt? teis? atskaityti su šia veikla susijus? mokest?. Vis d?lto sprendime tiesiogiai nenagrin?jama pati galimyb? „asimetriškai“ remtis direktyva(21).

40. MDDP su tuo nesutinka ir tvirtina, kad esant situacijai, kai apmokestinamasis asmuo

remiasi teise ? pirkimo mokes?io atskait?, kylan?ia iš PVM direktyvos, pagal nacionalin?s teis?s aktus iš viso n?ra galimyb?s apmokestinti jo pardavimo sandorį. Juk pagal nacionalin?s teis?s aktus b?tent tokie sandoriai atleisti nuo mokes?io. Tod?l ir paslaug? gav?jai nesutikt? mok?ti v?liau d?l apmokestinimo padid?jusios kainos. Nors apmokestinimas atitinka PVM direktyv?, pagal SESV 288 straipsn? ji privaloma tik valstyb?ms nar?ms, tod?l neturi tiesioginio poveikio apmokestinamajam asmeniui. Tokiam poži?riui per proces? Teisingumo Teisme pritar? ir Komisija.

41. Atsižvelgdama ? šiuos argumentus, toliau patikrinsiu, ar mano poži?ris gali b?ti taikomas nagrin?jamai situacijai. Nagrin?dama remsiuosi nusistov?usia Teisingumo Teismo praktika, pagal kuri? visais atvejais, kai direktyvos nuostatos turinio atžvilgiu yra bes?lygiškos ir pakankamai aiškos, privat?s asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis prieš valstyb?, jeigu ji laiku neperk?l? šios direktyvos ? nacionalin? teis? arba perk?l? klaidingai(22).

42. Tod?l iš pradži? reikia nustatyti, kurios PVM direktyvos nuostatos ? nacionalin? teis? perkeltos klaidingai (šiuo klausimu žr. 1 dal?), paskui – ar tokia nuostata turinio atžvilgiu yra bes?lygiška ir pakankamai aiški (šiuo klausimu žr. 2 dal?), ir galiausiai, kokie teisiniai padariniai esant nagrin?jamai situacijai atsiranda tada, kai apmokestinamasis asmuo remiasi šia nuostata (šiuo klausimu žr. 3 dal?).

1. Klaidingai perkelta nuostata

43. Pirmiausia reikia nustatyti, kurios PVM direktyvos nuostatos perkeltos klaidingai.

44. Šiuo klausimu reikia pripažinti, kad nagrin?jamu atveju n?ra galimyb?s remtis PVM direktyvos 168 straipsniu, kuriame nustatyta teis? ? mokes?io atskait? ir kuris nurodytas prejudiciniame klausime, nes n?ra pagrindo teigti, kad ši nuostata ? Lenkijos nacionalin? teis? perkelta klaidingai. Atvirkš?iai, Lenkijos teis?s nuostatos, pagal kurias teis? ? mokes?io atskait? iš principo suteikiama tik d?l apmokestinamosios veiklos, PVM direktyvos 168 straipsniui neprieštarauja.

45. Klaidingai perkeltas tik PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas. Juk Lenkijos teis?s aktais neapmokestinam? subjekt? grup? taip išpl?sta, kad ? švietimo paslaug? neapmokestinimo srit? patenka visi subjektai.

46. B?t? galima teigti, kad Lenkijos vyriausyb? klaidingai perk?l? ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, kuriame nustatyta, kad iš principo bet kuris sandoris apmokestinamas PVM. Tačiau Teisingumo Teismas jau yra išaiškin?s, kad PVM direktyvos 132 straipsnyje ne tik nustatyta, kurie sandoriai neapmokestinami, bet ir nurodyta, kurie j? *negali* b?ti neapmokestinami(23).

47. Remiantis tuo, darytina išvada, kad d?l nacionalin?s neapmokestinimo tvarkos neatitikties PVM direktyvai apmokestinamasis asmuo prirėkus gali remtis tik savo sandorį apmokestinimu, tačiau negali remtis tiesiogiai iš PVM direktyvos kylan?ia savarankiška teise ? mokes?io atskait?. Atvirkš?iai, tokia teis? ? mokes?io atskait? atsiranda vien kaip apmokestinimo rezultatas. Jei apmokestinamasis asmuo, priešingai nacionalin?s teis?s normoms, gali remtis savo sandorį apmokestinimu, jis ?gyja teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, pagal direktyv? perkelt? ? nacionalin?s teis?s aktus, ir ji ?gyjama su s?lyga, kad pardavimo sandoriai apmokestinami.

48. Toks neapmokestinimo ir teisės mokesčio atskaitų atskyrimas, kai kiekvienas jų atitinkamai perkeliama nacionalinė teisė, ligšiolinei teismo praktikai neprieštarauja. Dėl panašios situacijos kol kas Teisingumo Teismas dar nėra pripažinęs, kuri iš minėtų nuostatų yra tiesiogiai veikianti. Atvirkščiai, privačių asmenų teisės, kurias šie gali ginti prieš atitinkamą valstybę narį, jį grindžiai teisiu deriniu(24).

49. Komisija negali to nuginėti teigdama, kad, remiantis teismo praktika, iš direktyvos negali atsirasti pareigojimų privatiems asmenims(25), nes nagrinėjamu atveju taip nėra. Dėl klaidingai perkeltos neapmokestinimo tvarkos apmokestinamojo asmens sandoriai neapmokestinami. Tik tam tikromis aplinkybėmis jis turi teisę remtis apmokestinimu.

50. Tiek, kiek siekdama pagrįsti savo poziciją Komisija papildomai remiasi Sprendimu *RBS Deutschland Holding*, pakanka nurodyti, kad šis sprendimas susijęs su dabartinio PVM direktyvos 169 straipsnio a punkto išaiškinimu. Tai specifinė teisės situacija, kuriai, kitaip negu šiai bylai taikytino 168 straipsnio atveju, būtų nustatytas reikalavimas, kad prekės ir paslaugos nebūtų naudojamos apmokestinamiems sandoriams. Be to, byla *RBS Deutschland Holding* susijusi su situacija, kai sandoris faktiškai neapmokestinamas dėl to, kad skiriasi dviejų valstybių narių paslaugos teikimo vietos teisinis vertinimas, o ne dėl to, kad toks sandoris yra neapmokestinamas pagal teisės aktus(26).

51. Kadangi tiesioginis direktyvos veikimas gali atsirasti tik dėl tam tikros neteisingai perkeltos jos nuostatos, reikia pripažinti, kad apmokestinamasis asmuo dėl nacionalinės neapmokestinimo tvarkos neatitikties PVM direktyvai pagal minėtos direktyvos 168 straipsnį neturi teisės vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti pirkimo mokestį.

52. Vadinasi, antrąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimą jau atsakyta. Tačiau siekiant pateikti pagrindinei bylai naudingą atsakymą, dar reikia patikrinti, ar esant nagrinėjamai situacijai apmokestinamasis asmuo, kaip antai MDDP, siekdamas, kad jo teikiamos švietimo paslaugos būtų apmokestinamos ir jis būtų teisė mokesčio atskaitą, iš viso gali remtis tuo, kad buvo klaidingai perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas.

2. Turinio atžvilgiu besilygiškos ir pakankamai tikslios nuostatos

53. Todėl kyla klausimas, ar klaidingai perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, kuriame nustatyta, kad privatių staigų teikiamos švietimo paslaugos neapmokestinamos, yra turinio atžvilgiu besilygiškas ir pakankamai tikslus.

54. Pirmoji sąlyga yra vykdyta. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas turinio atžvilgiu yra besilygiškas, nes jame valstybei narei nepaliekama galimybės rinktis, atvirkščiai, juo kiekviena valstybė narė pareigojama taikyti šioje nuostatoje numatytą neapmokestinimą.

55. Sunkiau atsakyti klausimą, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte taip pat pakankamai aiškiai nustatyti neapmokestinami subjektai. Juk tam, kad būtų taikomas neapmokestinimas, kiekviena valstybė narė turi nustatyti tas privatinės teisės reglamentuojamas staigas, kurių tikslai panašūs viešosios teisės reglamentuojamų staigų tikslus(27).

56. Tačiau direktyva yra tiesiogiai veikianti tik tada, kai dėl jos nereikia priimti jokių kitų Sąjungos institucijų ar valstybių narių priemonių(28). Kai valstybės narės numatyta diskrecija, privatinis asmuo iš principo negali remtis direktyvos nuostatomis(29).

57. Tačiau pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą, nelygu, kaip valstybės narės pasinaudojo turima diskrecija, šios nuostatos reikalavimus atitiktų ir tam tikros staigų kategorijos

teikiam? švietimo paslaug? apmokestinimas, ir neapmokestinimas(30). Tokiomis aplinkyb?mis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, kuriame ?tvirtintas privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? neapmokestinimas, yra pakankamai aiškus tiek, kiek jame nustatytos valstybi? nari? diskrecijos ribos. Kitaip tariant, vien? privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? atveju reikalaujama, kad j? tiksl? panašum? pripažint? valstyb?s nar?s, o kit? atveju to nereikalaujama. Ta?iau d?l privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig?, kurias pripažinti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkt? diskrecij? turi b?tent valstyb?s nar?s, ši nuostata n?ra pakankamai aiški, kad b?t? tiesiogiai veikianti.

58. Iš pradži? atrodyt?, kad tai prieštarauja Teisingumo Teismo poži?riui, nes kitais atvejais d?l valstybi? nari? turimos diskrecijos apibr?žti neapmokestinimo taikymo srit? jis daro išvad?, kad analogiškos S?jungos teis?s normos ir valstybi? nari? diskrecijos ribose yra pakankamai aiškos, kad b?t? tiesiogiai veikian?ios.

59. Pavyzdžiui, jis yra pripažin?s, kad apmokestinamasis asmuo iš principo gali tiesiogiai remtis medicinini?s prieži?ros paslaug? neapmokestinimu pagal dabartin?s redakcijos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkt?, kai valstybi? nari? nustatyta neapmokestinam? ?staig? pripažinimo tvarka, nepaisant j? turimos diskrecijos, yra nesuderinama su S?jungos teis?s aktais(31). Teisingumo Teismas taip nusprend? ir d?l dabartinio PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkto, pagal kur? tam tikr? speciali? investicini? fond? valdymas neapmokestinamas. Nors šioje nuostatoje numatyta, kad valstyb?s nar?s turi diskrecij? apibr?žti specialius investicinius fondus, kuriems taikomas neapmokestinimas, ši nuostata yra tiesiogiai veikianti tiek, kiek valstyb?s nar?s, apibr?ždamos specialius investicinius fondus, kuriems taikomas neapmokestinimas, pažeid? S?jungos teis?s aktus(32). Taip pat d?l PVM direktyvos 135 straipsnio i punkto, pagal kur? valstyb? nar? gali pasinaudoti turima diskrecija apriboti azartini? lošim? neapmokestinim?, Teisingumo Teismas yra pripažin?s, kad ši nuostata yra tiesiogiai veikianti tada, kai nacionalin?je teis?je nustatytas apribojimas prieštarauja S?jungos teis?s aktams(33).

60. Vis d?lto visi min?ti atvejai susij? su neapmokestinimo taikymo srities apribojimu, kur? nustatydamos valstyb?s nar?s pasinaudojo turima diskrecija, ta?iau pažeid? fiskalinio neutralumo princip?, nes neapmokestinimo netaik? apmokestinamiesiems asmenims, kurie tur?jo b?ti vertinami taip pat kaip ir j? konkurentai(34). Tokiais atvejais, remiantis tiesioginiu direktyvos veikimu, apmokestinamieji asmenys, kurie, pažeidžiant lygyb?s princip?, iki tol buvo apmokestinami, turi b?ti atleisti nuo mokes?io.

61. Ta?iau nagrin?jamu atveju yra kitaip. Lenkijos teis?s aktuose nenustatytas S?jungos teis?s aktams prieštaraujantis švietimo paslaug? neapmokestinimo apribojimas, kur? galima pašalinti tiesioginiu PVM direktyvos 135 straipsnio i punkto veikimu. Atvirkš?iai, Lenkijos PVM ?statyme nustatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su S?jungos teis?s aktais tod?l, kad jame iš viso n?ra joki? apribojim?. Tod?l šiuo atveju valstyb? nar? peržengia PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu suteiktos diskrecijos ribas tik tiek, kiek ji, naudodamasi turima diskrecija, nuo mokes?io atleidžia ir apmokestinamuosius asmenis, kuri? neapmokestinti neturi teis?s. Tai apmokestinamieji asmenys, kurie jokiais aplinkyb?mis negal?jo b?ti pripažinti panašios paskirties ?staigomis.

62. Vadinasi, reikia pripažinti, kad nors PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, pagal kur? privatin?s teis?s reglamentuojam? ?staig? teikiamos švietimo paslaugos neapmokestinamos PVM, turinio atžvilgiu yra bes?lygiškas, atsižvelgiant ? nagrin?jam? situacij?, jis yra pakankamai aiškus tik tiek, kiek juo draudžiama pagal nacionalin?s teis?s aktus nuo mokes?io atleisti visas privatin?s teis?s reglamentuojamas ?staigas.

3. Teisiniai tiesioginio veikimo padariniai

63. Kokie teisiniai padariniai nagrinėjami atveju atsiranda dėl tiesioginio PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto veikimo, priklauso nuo to, kaip bus atsakyta į klausimą, ar naudodamasi turima diskrecija valstybės narė būtų galėjusi apmokestinamąjį asmenį, kuris siekia tiesiogiai remtis šia nuostata, apibrėžti kaip panašios paskirties įstaiga. Jei atsakymas būtų teigiamas, taikant minėtą nuostatą nenukrypstama nuo nacionalinės teisės aktų. Tik tada, kai valstybės narė, neperžengdama savo diskrecijos ribų, negalėjo tam tikro apmokestinamojo asmens pripažinti panašios paskirties įstaiga, apmokestinamasis asmuo gali nacionalinės teisės nuostatą ginėti remdamasis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu ir siekti savo sandorių apmokestinimo.

64. Nors kai kuriais atvejais, susijusiais su dabartinio PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir g punktais, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad valstybės narės nustatyta privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą pripažinimo tvarka yra nesuderinama su Sąjungos teise ir nuostatos yra tiesiogiai veikiančios, jis nenurodė, kad teisiniai padariniai atsiranda tiesiogiai iš Sąjungos teisės aktų. Atvirkščiai, jis kaskart nurodo, kad nacionalinis teismas, atsižvelgęs į visus reikšmingus aspektus ir pirmiausia į faktines pagrindinės bylos aplinkybes, kiekvienu konkrečiu atveju turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo atitinka pripažintamos įstaigos sąlygas(35). Todėl galiausiai valstybės narės diskrecija priimti teisės aktus, kuria ji pasinaudojo klaidingai, konkrečiu atveju pakeičiama sprendimų priimančio nacionalinio teismo diskrecija.

65. Jei šio požiūrio taikytume nagrinėjamai situacijai, tai reikštų, kad, kai MDDP remtosi tiesioginiu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto veikimu, nacionalinis teismas turėtų išnagrinėti, ar pagal teismo diskreciją MDDP gali būti pripažinta panaši tikslą siekiančia įstaiga. Jei nacionalinis teismas tai paneigtų, MDDP galėtų remtis savo teikiamą švietimo paslaugų apmokestinimu.

66. Toks požiūris veikiausiai atsirado todėl, kad Teisingumo Teismas iki šiol nėra aiškiai pripažinęs, kaip valstybės narės turėtų naudotis savo diskrecija pripažinti apmokestinamuosius asmenis, kurie pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį neapmokestinami; ar tam jos turi priimti abstraktus pobūdžio teisės aktus, ar kiekvienu konkrečiu atveju naudotis savo diskrecija. Viena vertus, Teisingumo Teismas nurodo, kad iš esmės kiekviena valstybės narė savo nacionalinės teisės aktuose turi nustatyti taisykles, pagal kurias tai pripažintama(36). Tačiau, kita vertus, iš Teisingumo Teismo praktikos susidaro spėjimas, kad tai nacionalinių institucijų kompetencija, kurios kiekvienu konkrečiu atveju pačios naudojasi diskrecija apibrėžti pripažintamas įstaigas(37).

67. Tačiau, mano nuomone, valstybių narių diskrecija pripažinti privatinės teisės reglamentuojamas įstaigas, kurioms pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį taikomas neapmokestinimas, negali būti perduota nei nacionalinėms institucijoms, nei nacionaliniams teismams, nes jų vertinimas neišvengiamai susijęs su kiekvienu konkrečiu atveju ir negali pakeisti nacionalinio įstatymų leidėjo diskrecijos nustatyti abstraktias taisykles. Kaip teisingai yra nurodęs generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer, juk tokie kvalifikavimo kriterijai turi būti neutralūs, objektyvūs ir iš anksto nustatyti(38).

68. Be to, visai neseniai Teisingumo Teismas nurodė, kad mokesčių institucijų pozicija vertinant panašias konkuruojančias įstaigas turi būti darni(39). Tačiau tokia darna neįmanoma, kai nacionalinė institucija arba nacionalinis teismas konkrečiu atveju priima sprendimų savo nuožiūra ir tai beveik neišvengiamai lemia skirtingą panašių apmokestinamųjų asmenų vertinimą.

69. Vadinas, kai valstybės narė, pasinaudojusi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu jai suteikta diskrecija pripažinti privatinės teisės reglamentuojamas įstaigas, nustatė Sąjungos

teisės aktams prieštaraujant? teisinį reguliavimą, ši teisė gali būti pašalinta tik abstraktaus pobūdžio teisiniu reguliavimu, bet ne nacionalinio teismo diskrecija.

70. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje turi tik patikrinti, ar Lenkijos įstatymų leidžias pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą atleidęs nuo mokesčio įstaigą, kaip antai MDDP, neperžengs savo diskrecijos ribų. Tam nacionalinis teismas turi išnagrinėti ir palyginti MDDP ir Lenkijos viešosios teisės reglamentuojamą įstaigą, kurios teikia švietimo paslaugas, tikslus ir veiklos sąlygas. Vis dėlto reikia nurodyti, kad Lenkijos įstatymų leidžias, neapmokestinamas įstaigos, kaip antai MDDP, neperžengs diskrecijos ribų, jei vienintelis požymis, paneigiantis šio įstaigą panašumą, yra veikla, kuria siekiama pelno. Nes, kaip jau minėta, tokia veikla nėra pagrindas nepripažinti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą (40).

71. Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatytų, kad Lenkijos įstatymų leidžias jokiomis aplinkybėmis negali pripažinti įstaigos, kaip antai MDDP, tikslą panašumo, MDDP nagrinėjamu atveju galėtų remtis tuo, kad nacionalinės teisės aktuose nustatyta atleidimo nuo mokesčio tvarka jai netaikytina, nes tai prieštarauja PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktui. Tokiu atveju jos teikiamos švietimo paslaugos turėtų būti apmokestinamos PVM ir MDDP pagal Lenkijos teisės aktus turėtų teisėtai pirkimo mokesčio atskaitą.

72. Be to, tam tikromis aplinkybėmis MDDP taip pat turėtų teisėtai žalos atlyginimą, kaip Teisingumo Teismas dėl panašios situacijos jau yra pripažinęs Sprendime *Stockholm Lindöpark* (41). Juk atlygintiną žalą MDDP galėjo patirti dėl to, kad jos paslaugą gavėjai vėliau nesutiko mokėti dėl apmokestinimo padidėjusios kainos.

4. Atsakymas į antrąjį prejudicinį klausimą

73. Vadinas, į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad dėl nacionalinės neapmokestinimo PVM tvarkos neatitikties PVM direktyvos nuostatomis apmokestinamasis asmuo neturi teisės vienu metu pasinaudoti ir neapmokestinimu PVM, ir atskaityti pirkimo PVM. Be to, tiesiogiai remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji šioje byloje, švietimo paslaugos apmokestinamos tik tada, kai valstybės narė, pripažindama, kad suinteresuotasis apmokestinamasis asmuo yra panašus tikslą siekianti įstaiga, peržengia turimos diskrecijos ribas.

V – Išvada

74. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, *Naczelny Sąd Administracyjny* pateiktus prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis nedraudžiama pridėti vertės mokesčiu neapmokestinti privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą dėl komercinio tikslo teikiamą švietimo paslaugą. Tačiau šis nuostatas gyvendinimo tvarka tiek, kiek ja nenustatyta jokių reikalavimų, susijusių su privatinės teisės reglamentuojamą įstaigą tikslą panašumo pripažinimu, prieštarauja minėtoms nuostatomis.

2. Dėl nacionalinės neapmokestinimo PVM tvarkos neatitikties PVM direktyvos nuostatomis apmokestinamasis asmuo neturi teisės vienu metu pasinaudoti ir neapmokestinimu PVM, ir atskaityti pirkimo PVM. Be to, tiesiogiai remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji šioje byloje, švietimo paslaugos apmokestinamos tik tada, kai valstybės narė, pripažindama, kad suinteresuotasis apmokestinamasis asmuo yra panašus tikslą siekianti įstaiga, peržengia turimos diskrecijos ribas.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – Išsamiai dėl apmokestinimo privalumų žr. 2007 m. kovo 8 d. generalinio advokato E. Sharpston išvados byloje *Horizon College ir Haderer* (C-434/05 ir C-445/05, Rink. p. I-4793) 20 ir paskesnius punktus.

3 – OL L 347, p. 1.

4 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

5 – Taip pat žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Dornier* (C-45/01, Rink. p. I-12911) 64 punktą ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.* (C-106/05, Rink. p. I-5123) 42 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, Rink. p. I-4427) 49 punktą bei 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Zimmermann* (C-174/11) 26 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir (arba) h punktu.

6 – Žr. 5 išnašoje minėto Sprendimo *L.u.P.* 42 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene* (C-262/08, Rink. p. I-5053) 63 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833) 54 punktą, 5 išnašoje minėtą sprendimą *Kingscrest Associates ir Montecello* 51 punktą ir *Zimmermann* 26 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir (arba) h punktais.

7 – Taip pat žr. 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz* (C-473/08, Rink. p. I-907) 36 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies j punkte esančios mokyklinio ar universitetinio dalyko mokymo sėvokos aiškinimu.

8 – 2005 m. spalio 13 d. Sprendimo *iSt* (C-200/04, Rink. p. I-8691) 45–47 punktai, susiję su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktu.

9 – Žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Hoffmann* (C-144/00, Rink. p. I-2921) 38 punktą ir 5 išnašoje minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 31 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsniu.

10 – Žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947) 15 ir paskesnius punktus ir 5 išnašoje minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 35 punktą.

11 – Šiuo klausimu žr. 5 išnašoje minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 37 punktą.

12 – Dėl šios valstybių narių naudojimosi diskrecija sąlygos žr. 2002 m. lapkričio 14 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados byloje *Hoffmann* (C-144/00, Rink. p. I-2921) 66 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punktu.

13 – Žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (C-287/00, I-5811) 47 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punktu.

14 – Žr. 5 išnašoje minėtą sprendimą *Dornier* 64–66 punktus; *Kingscrest Associates ir Montecello* 38 punktą, *L.u.P.* 41–43 punktus ir *Zimmermann* 27 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punktu.

15 – Žr. 2006 m. kovo 7 d. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados byloje *L.u.P.*

(C?106/05, Rink. p. I?5123) 39 punkt?, susijus? su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu.

16 – Žr. 5 išnašoje min?to Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 40 punkt?, susijus? su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto ir 1 dalies g ir h punktais.

17 – D?l sisteminio atskyrimo žr. 2001 m. gruodžio 13 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Kennemer Golf* (C?174/00, Rink. p. I?3293) 38 punkt? ir 2005 m. rugs?jo 15 d. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *Ygeia* (C?394/04, Rink. p. I?10373) 31 punkt?, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalimi.

18 – Taip pat žr. 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia* (C?394/04, Rink. p. I?10373) 26 punkt? ir 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Kinderopvang Enschede* (C?415/04, Rink. p. I?1385) 22 ir 25 punktus, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktu.

19 – Šiuo klausim? taip pat žr. byloje *VDP Dental Laboratory* (C?144/03) pateikt? pirm?j? prejudicin? klausim?.

20 – 2006 m. rugs?jo 7 d. išvados byloje *VDP Dental Laboratory* (C?401/05, Rink. p. I?12121) 95–97 punktai; taip pat žr. 1998 m. birželio 18 d. generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Victoria Film* (C?134/97, Rink. p. I?7023) 46 punkt?.

21 – Žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory* (C?401/05, Rink. p. I?12121) 41 punkt?.

22 – Žr., be kita ko, 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker* (8/81, Rink. p. 53) 25 punkt?; 1989 m. birželio 22 d. Sprendimo *Costanzo* (103/88, Rink. p. 1839) 29 punkt?; 6 išnašoje min?to Sprendimo *Kügler* 51 punkt? ir galiausiai 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Marinov* (C?142/12) 37 punkt?; žr. 1974 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *van Duyn* (41/74, Rink. p. 1337) 12 punkt?.

23 – 5 išnašoje min?to Sprendimo *Zimmermann* 51 punktą, susij?s su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsniu.

24 – Žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark* (C?150/99, Rink. p. I?493) 35 punkt? ir 21 išnašoje min?to Sprendimo *VDP Dental Laboratory* 40 punkt?.

25 – Žr. 1986 m. vasario 26 d. Sprendimo *Marshall* (152/84, Rink. p. 723) 48 punkt?.

26 – Žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, Rink. p. I?13805) 37 ir 41 punktus.

27 – Žr. šios išvados 19 punkt?.

28 – Šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Auto Nikolovi* (C?203/10, Rink. p. I?1083) 62 punkt?.

29 – Šiuo klausimu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Rink. p. 113) 25 ir 29 punktus.

30 – Šiuo klausimu taip pat žr. 6 išnašoje min?to Sprendimo *CopyGene* 77 ir paskesnius punktus, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu.

31 – 5 išnašoje min?to Sprendimo *Dornier* 81 ir paskesni punktai.

32 – 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) 59–62 punktai.

33 – 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131) 37 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947) 68 punktą.

34 – Žr. 5 išnašoje minėto Sprendimo *Dornier* 69 ir paskesnius punktus; 33 išnašoje minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 37 punktą ir 32 išnašoje minėto Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* 48 punktą.

35 – Žr. 6 išnašoje minėto Sprendimo *Kügler* 55–61 punktus; 5 išnašoje minėto sprendimo *Dornier* 81 ir paskesnius punktus ir *Zimmermann* 32 punktą.

36 – Žr. 5 išnašoje minėto sprendimo *Dornier* 64 punktą; *L.u.P* 42 punktą ir 6 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene* 63 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu; taip pat 5 išnašoje minėto sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 49 punktą ir *Zimmermann* 26 punktą, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktais.

37 – Žr. 6 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene* 64 ir paskesnius punktus, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu; taip pat 6 išnašoje minėto Sprendimo *Kügler* 56 ir paskesnius punktus ir 5 išnašoje minėto Sprendimo *Zimmermann* 31 ir 33 punktus, susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punktu.

38 – 2005 m. vasario 22 d. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados byloje *Kingscrest Associates ir Montecello* (C-498/03, Rink. p. I-4427) 36 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktais.

39 – 6 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene* 73 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu.

40 – Žr. šios išvados 23 ir paskesnius punktus.

41 – Žr. 24 išnašoje minėto Sprendimo *Stockholm Lindöpark* 34 ir paskesnius punktus.