

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 20. junija 2013(1)

**Zadeva C-319/12**

**Minister Finansów**

**proti**

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,  
ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska))

„Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – člen 132(1)(i) Direktive 2006/112/ES –  
Oprostitev davka za storitve izobraževanja, ki jih opravljajo komercialne organizacije – Neposredni  
uinek“

## I – Uvod

1. Zakonodaja o davku na dodano vrednost ni vedno razumljiva na prvi pogled. Zato najprej preseneča tudi spor, zaradi katerega je bil vložen predlog za sprejetje predhodne odločbe. V njem namreč davčni zavezanec predlaga, naj se ugotovi, da njegova dejavnost *ni* oproščena davka. Razlog je znova pravica do odbitka vstopnega davka, ki naeloma velja le za obdavčene dejavnosti. Zato je lahko za davčnega zavezanca obdavčitev njegove dejavnosti prednost zlasti takrat, kadar so njegove stranke same upravičene do odbitka vstopnega davka.(2)

2. Z obravnavanim predlogom za sprejetje predhodne odločbe se želi po eni strani pojasnila glede davčne oprostitve storitev izobraževanja. Pri tem gre za obseg diskrecijske pravice držav članic pri določanju, katere izobraževalne organizacije so oproščene DDV. Ker se s tem povezane določbe prava Unije, ki jih je treba razložiti, ne uporabljajo le za izobraževanje, temveč v primerljivi obliki med drugim tudi za zdravstvo, socialno varstvo in kulturo, ima lahko odgovor Sodišča daljnosežnejši pomen.

3. Še daljnosežnejše je po drugi strani postavljeno vprašanje, kakšne so posledice, če država članica pri določanju organizacij, oproščenih davka, napačno izvaja diskrecijsko pravico. Pri tem je treba zlasti pojasniti, ali se lahko davčni zavezanec za svoje transakcije pozneje sklicuje na davčno obveznost, določeno s pravom Unije, da bi pridobil pravico do odbitka vstopnega davka, vendar ne da bi pri tem postale naknadno obdavčene njegove transakcije, ki jih je prej v skladu z določbami nacionalnega prava obravnaval kot oproščene davka.

## II – Pravni okvir

## A – Pravo Unije

4. Pobiranje davka na dodano vrednost v Uniji ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(3) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Poglavje 2 naslova IX zajema „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Del navedenega poglavja je člen 132(1)(i), v skladu s katerim države članice oprostitijo DDV te transakcije:

„izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen“.

5. Države članice lahko za odobritev med drugim te oprostitve iz člena 133 Direktive o DDV „osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička [...]

[...]“

6. Člen 134 Direktive o DDV ureja omejitve med drugim oprostitve iz člena 132(1)(i):

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena [...] v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

7. Zgoraj navedenim določbam ustrezajo določbe iz člena 13(A)(1)(i) in (2)(a) in (b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)(4) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki se je uporabljala do 31. decembra 2006.

8. Davčnik zavezanec mora za pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 168 Direktive o DDV blago in storitve uporabljati za namene [...] [svojih] obdavčenih transakcij“:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčnik zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčnik zavezanec;

[...]“

## B – Nacionalno pravo

9. Člen 43(1), točka 1, v povezavi s postavko 7 priloge 4 k Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (v nadaljevanju: poljski zakon o DDV), določa, da so za tu upoštevno leto 2010 storitve izobraževanja oproščene davka ne glede na to, kdo jih opravlja.

### III – Postopek v glavni stvari in postopek pred Sodiščem

10. Zasebna družba MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (v nadaljevanju: MDDP) na Poljskem ponuja usposabljanja, med drugim s področij davkov in kadrov. Njena dejavnost je namenjena rednemu doseganju dobička.
11. Družba MDDP je Minister Finansów zaprosila za zavezujočo informacijo v zvezi z obravnavo svoje dejavnosti z vidika DDV. Po njenem mnenju naj bi ji poljski zakon o DDV v nasprotju s pravom Unije preprečeval uveljavljanje odbitka vstopnega davka. Oprostitev davka, ki je v poljskem pravu določena za njena usposabljanja, naj namreč ne bi bila združljiva z Direktivo o DDV. V skladu z navedeno direktivo naj storitve izobraževanja pri organizacijah, katerih edini cilj je sistematično doseganje dobička, ne bi bile oproščene davka. Če pa bi bilo treba storitve družbe MDDP obdavčiti, naj bi imela tudi pravico do odbitka vstopnega davka.
12. To stališče je Minister Finansów zavrnil. Družba MDDP je s tožbo, vloženo zoper to zavrnitev, pri prvostopenjskem sodišču uspela. Družba MDDP ima po navedbah tega sodišča pravico do odbitka vstopnega davka, celo če je v preteklosti na podlagi poljskega prava uveljavljala oprostitev davka.
13. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), ki zdaj odloča o sporu, ima pomisleke glede sodbe na prejšnji stopnji, zato je Sodišču na podlagi člena 267 PDEU postavilo ti vprašnji:
- „1. Ali je treba člene 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo oprostitvi DDV za storitve izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava, ki v skladu z zakonodajo, veljavno leta 2010, izhajajo iz člena 43(1), točka 1, poljskega zakona o DDV v povezavi s postavko 7 priloge 4 k temu zakonu?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je davčni zavezanec glede na neskladnost oprostitve z določbami Direktive 2006/112 na podlagi člena 168 te direktive upravičen hkrati uveljavljati oprostitev davka in pravico do odbitka vstopnega davka?“
14. Stališča so Sodišču v pisnem postopku predložile družba MDDP, Helenska republika, Republika Poljska, Portugalska republika in Komisija. Obravnave, ki je potekala 15. maja 2013, so se udeležili Minister Finansów, družba MDDP, Republika Poljska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Komisija.

### IV – Pravna presoja

#### A – Oprostitev davka za storitve izobraževanja

15. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali Direktiva o DDV državam članicam preprečuje, da za storitve izobraževanja v skladu s členom 132(1)(i) oprostitjo davka tudi zasebne organizacije, ki jih opravljajo le za *komercialne namene*. Ker predložitveno sodišče tega pojma ni podrobneje pojasnilo, bom v nadaljevanju izhajala iz tega, da ima enak pomen kot dejavnost, namenjena doseganju dobička.
16. To vprašanje se postavlja na podlagi tega, da je v poljskem pravu oproščena davka vsaka organizacija, ki izvaja storitve izobraževanja.
1. Diskrecijska pravica držav članic?
17. Na vprašanje za predhodno odločanje bi bilo treba nedvomno odgovoriti nikalno, če bi

lahko države članice zasebne organizacije, oproščene na podlagi člena 132(1)(i), določile na podlagi diskrecijske pravice.

18. Vendar so storitve izobraževanja iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV v skladu z besedilom te določbe oproščene davka le, če jih opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen. V skladu z njim morajo „druge“ organizacije, torej zasebne, izpolnjevati pogoj, da imajo lahko podoben namen kot navedene osebe javnega prava.

19. Ker člen 132(1)(i) Direktive o DDV ne ureja pogojev za priznavanje takega podobnega namena, je sicer na celoma pridržano nacionalnemu pravu vsake države članice, da določi pravila, na podlagi katerih se ta prizna.<sup>(5)</sup> V zvezi s tem imajo države članice diskrecijsko pravico – tako kot pri priznavanju organizacij, ki so oproščene davka, v drugih primerih iz člena 132 Direktive o DDV.<sup>(6)</sup> To oblikovanje zakonodaje v zvezi z oprostitvijo davka je verjetno utemeljeno s tem, da so izobraževalni sistemi držav članic zasnovani povsem različno. Toda oprostitve davka za storitve izobraževanja na podlagi točk (i) in (j) člena 132(1) Direktive o DDV je treba, kljub različnim izobraževalnim sistemom držav članic, izvajati čim bolj enako.<sup>(7)</sup>

20. Ni pa mogoče sprejeti mnenja Republike Poljske, da lahko države članice vse organizacije, ki opravljajo storitve izobraževanja, obravnavajo kot organizacije s podobnim namenom. Tako stališče ne upošteva zahtev, ki jih mora v skladu s členom 132(1)(i) Direktive o DDV izpolnjevati oseba, ki opravlja storitve izobraževanja. Če bi imele države članice možnost, da vse osebe oprostitjo davka za storitve izobraževanja, bi to v nasprotju z očitno voljo zakonodajalca Unije odvzelo vsakršen pomen zahtevi podobnega namena, izrecno navedeni v členu 132(1)(i) Direktive o DDV.

21. Tudi Sodišče je že razložilo, da za storitve izobraževanja ne morejo biti oproščene davka vse organizacije. Tako je v neki odločbi izključilo, da je lahko družba, ki organizira šolsko ali študijsko bivanje v tujini, organizacija s podobnim namenom v smislu oprostitve davka iz sedanjega člena 132(1)(i) Direktive o DDV.<sup>(8)</sup>

22. Torej je treba pritrditi mnenju predložitvenega sodišča, da države članice ne morejo na podlagi diskrecijske pravice določiti zasebnih organizacij, oproščenih na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV.

## 2. Meje diskrecijske pravice

23. Glede na navedeno se postavlja vprašanje, ali države članice prekoračijo meje svoje diskrecijske pravice, če določijo da davčna oprostitve iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV zajema zasebne organizacije, ki opravljajo storitve izobraževanja za komercialne namene.

24. Predložitveno sodišče je v zvezi s tem izrazilo pomisleke, ker se oprostitve davka iz člena 132 Direktive o DDV v skladu z njegovim naslovom nanašajo le na dejavnosti, ki so v javnem interesu. Vendar je Sodišče že na splošno ugotovilo, da komercialnost dejavnosti na celoma ne izključuje, da ta v smislu navedenega člena pomeni dejavnost v javnem interesu.<sup>(9)</sup>

25. Enako velja tudi posebej pri oprostitvi davka za storitve izobraževanja na podlagi točke (i) navedene določbe.

26. Pojem „organizacija“ je po eni strani dovolj širok, da lahko zajame tudi fizične osebe in zasebne družbe, katerih cilj je doseganje dobička.(10) Po drugi strani omejitev na zasebne organizacije, ki imajo podoben namen kot osebe javnega prava, kot ga določa člen 132(1)(i) Direktive o DDV, prav tako ne izključuje komercialnih dejavnosti.

27. Republika Poljska in Portugalska republika sta upravičeno opozorili, da člen 132(1)(i) Direktive o DDV v nasprotju z drugimi oprostitvami davka iz istega člena ne zajema omejitev glede komercialnosti organizacije ali njene pridobitnosti. To pa velja za oprostitve davka iz točk (l), (m) in (q), v katerih so organizacije, ki sledijo doseganju dobička oz. komercialnim dejavnostim, izvzete z njihovega področja uporabe. *A contrario* je treba zato sklepati, da so lahko za storitve izobraževanja v skladu s točko (i) naenoma oproščene davka tudi komercialne organizacije, ki so namenjene le doseganju dobička.(11)

28. To, da se komercialna podjetja vključijo v oprostitve davka za storitve izobraževanja, ne nasprotuje niti namenu te oprostitve.(12) Glede na eno od navedb Sodišča v zvezi z univerzitetnim izobraževanjem je lahko njen namen ta, da se zaradi višjih stroškov, ki naj bi nastali zaradi obveznosti plačila DDV za ustrezne storitve, ne onemogoči dostop do storitev izobraževanja.(13) Čeprav niti iz tega namena ni mogoče neposredno razbrati, po katerih merilih je treba določati zasebne organizacije, oproščene davka, se zdi, da izpolnitev tega cilja naenoma ni odvisna od vprašanja, ali se tovrstne storitve izobraževanja opravljajo za komercialne namene ali ne.

29. V zvezi s pisnim stališčem Komisije, v katerem je zatrjevala, da komercialne organizacije niso zajete z oprostitvami davka iz členov 133 in 134 Direktive o DDV, je treba opozoriti na dve stvari.

30. Sodišče je po eni strani že pojasnilo, da imajo države članice na podlagi člena 133 v zvezi z oprostitvami davka, navedenimi v njem, možnost, da *poleg* načinov in pogojev za priznavanje zasebnih organizacij za namene oprostitve davka določijo še druge pogoje, in sicer tiste, ki so navedeni v členu 133.(14) Obratno lahko torej države članice za zasebne organizacije tudi ne določijo pogojev, ki so navedeni v členu 133.(15) Sodišče je zato prav iz pogoja, navedenega v členu 133(a) Direktive o DDV, sklepalo, da zasledovanje doseganja dobička ne more izključiti uveljavljanja oprostitve davka. Države članice lahko namreč v skladu z navedeno določbo med drugim oprostitve davka za storitve izobraževanja pogojijo s tem, da cilj zasebnih organizacij ne sme biti sistematično doseganje dobička. Ta možnost pa bi bila brezpredmetna, če bi se zahtevala že kot pogoj za priznavanje zasebnih organizacij za namene davčne oprostitve.(16)

31. Po drugi strani niti člen 134 Direktive o DDV ne nasprotuje možnosti, da se zasebne organizacije, ki opravljajo storitve izobraževanja za komercialne namene, oprosti davka. Navedena določba sicer drugače kot člen 133 kogentno izključuje nekatere transakcije, med drugim iz oprostitve davka za storitve izobraževanja.(17) Vendar se ta po svoji notranji logiki – zlasti na podlagi pogoja iz točke (a) – uporablja le za transakcije, ki so „tesno povezane“ s storitvami izobraževanja, oproščenimi davka, v smislu člena 132(1)(i) Direktive o DDV,(18) torej ne za glavne oproščene transakcije. Iz izključitve, določene s členom 134(b) Direktive o DDV za oprostitve pri transakcijah, ki konkurirajo obdavčenim transakcijam komercialnih podjetij, torej ni mogoče ničesar sklepati v zvezi z naenoma možnostjo oprostitve za komercialna podjetja.

32. Na podlagi navedenega je torej treba ugotoviti, da države članice s svojo diskrecijsko pravico ne prekoračijo mej iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV, če so v nacionalnem pravu oproščene davka tudi zasebne organizacije, ki opravljajo storitve izobraževanja za komercialne namene.

3. Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje

33. Tako je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti nikalno.

34. Vendar da bi se predložitvenemu sodišču v zvezi s postopkom v glavni stvari podalo uporaben odgovor, ta ugotovitev ne zadošča. Kajti predložitveno sodišče v končni fazi, kot je zlasti razvidno iz opredelitve drugega vprašanja za predhodno odločanje, sprašuje, ali je treba člen 132(1)(i) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje oprostitvi davka za storitve izobraževanja, ki jo določa poljsko pravo.

35. Zgoraj v točkah 1 in 2 je bilo sicer ugotovljeno, da Republiki Poljski ni ne preprečuje, da storitve izobraževanja, ki jih opravljajo zasebne organizacije za komercialne namene, oprosti davka na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV. Vendar tega ne sme storiti tako, da za priznavanje organizacij ne bi bile postavljene sploh nobene zahteve. Oprostitev davka v členu 132(1)(i) Direktive o DDV torej ni bila ustrezno prenesena v poljsko pravo, ki se uporabi v postopku v glavni stvari.

36. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti, da je treba člene 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da se zasebne organizacije, ki storitve izobraževanja opravljajo za komercialne namene, vključijo v davčno oprostitve. Vendar pa nasprotujejo prenosu navedenih določb na način, pri katerem zasebnim organizacijam za priznavanje podobnega namena ni treba izpolnjevati sploh nobenih zahtev.

#### *D – Neposredni učinek Direktive o DDV*

37. V teh okoliščinah je treba odgovoriti tudi na drugo vprašanje za predhodno odločanje. Z njim želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je davčni zavezanec glede na neskladnost nacionalne oprostitve z Direktivo o DDV na podlagi njenega člena 168 upravičen hkrati uveljavljati oprostitve davka in pravico do odbitka vstopnega davka.(19)

38. Pri zadevi VDP Dental Laboratory sem v zvezi s tem zagovarjala stališče, da je „asimetrično sklicevanje“ na Šesto direktivo izključeno. Davčni zavezanec naj se pri uveljavljanju odbitka vstopnega davka ne bi mogel hkrati neposredno sklicevati na navedeno direktivo, ki za nekatere transakcije ne določa oprostitve davka, da bi lahko odbil vstopni davek, hkrati pa po nacionalnem pravu izkoristil oprostitve davka, ki je v nasprotju s pravom Unije. To bi namreč nasprotovalo temeljnemu načelu sistema DDV, v skladu s katerim je vstopni davek načeloma mogoče odbiti le za obdavčene izstopne transakcije.(20)

39. Zdi se, da se je Sodišče v svoji sodbi pridružilo temu stališču s tem, ko je ugotovilo, da se lahko davčni zavezanec neposredno sklicuje na Šesto direktivo, da bi za svojo dejavnost dosegel obračunavanje DDV in s tem pridobil pravico do odbitka vstopnega davka. Vendar v navedeni odločbi ni neposredno obravnavana možnost „asimetričnega sklicevanja“.(21)

40. Toda družba MDDP temu nasprotuje in trdi, da v položaju, v katerem se davčni zavezanec sklicuje na pravico do odbitka vstopnega davka, ki izhaja iz Direktive o DDV, izstopnih transakcij v skladu z nacionalnim pravom sploh ni mogoče obdavčiti. Kajti nacionalno pravo naj bi za to že določalo oprostitve davka. Zato naj tudi prejemniki storitev ne bi privolili v plačilo zaradi obdavčitve naknadno zvišanega zneska. Obdavčitev naj bi bila sicer skladna z Direktivo o DDV. Vendar naj bi ta v skladu s členom 288 PDEU zavezovala le države članice in naj v tem smislu za davčnega zavezanca ne bi mogla imeti neposrednih učinkov. Tudi Komisija se je med postopkom pred Sodiščem pridružila temu stališču.

41. Na podlagi teh trditev bom v nadaljevanju svoje stališče preizkusila glede na obravnavani primer. Tega je treba preizkusiti na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča, v skladu s katero je posameznik vedno, kadar so določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, upravičen, da se pred nacionalnimi sodišči sklicuje nanje zoper državo, če ta direktive v nacionalno pravo ni prenesla v roku ali če jo je prenesla nepravilno.(22)

42. Zato je treba najprej ugotoviti, katera določba Direktive o DDV je nepravilno prenesena v nacionalno pravo (točka 1), ali – in koliko – je ta določba vsebinsko brezpogojna in dovolj natančna (točka 2) ter, nazadnje, kakšne pravne posledice v obravnavanem primeru izhajajo iz tega, če se davčni zavezanec sklicuje na to določbo (točka 3).

#### 1. Nepravilno prenesena določba

43. Najprej je treba pojasniti, katera določba Direktive o DDV je nepravilno prenesena.

44. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je sklicevanje na člen 168 Direktive o DDV, ki ureja pravico do odbitka vstopnega davka in na katerega se sklicuje vprašanje za predhodno odločanje, v obravnavanem primeru izključeno. Kajti ni mogoče ugotoviti, da ta določba ni bila pravilno prenesena v poljsko pravo. Poljsko pravo bi moralo namreč v skladu s členom 168 Direktive o DDV določiti, da se vstopni davek za obdavčene izstopne transakcije na celoma odbije.

45. Nepravilen prenos Direktive o DDV je mogoče ugotoviti le za njen člen 132(1)(i). Kajti v poljskem pravu se je krog oseb, ki lahko izkoristijo to oprostitve davka, preveč razširil, saj so vanj vključene vse osebe, ki opravljajo storitve izobraževanja.

46. Poljsko določbo bi bilo sicer mogoče šteti tudi za nepravilen prenos člena 2(1)(c) Direktive o DDV, ki določa, da je na celoma vsaka storitev predmet DDV. Toda Sodišče je že pojasnilo, da člen 132 Direktive o DDV ne ureja le tega, katere dejavnosti je treba oprostiti davka, temveč tudi to, katerih dejavnosti *ni* mogoče oprostiti davka.(23)

47. Iz navedenega sledi, da se lahko davčni zavezanec v primeru neskladnosti nacionalne oprostitve davka z Direktivo o DDV po potrebi sklicuje le na davčno obveznost za svoje storitve, ne pa na samostojno pravico do odbitka vstopnega davka, ki neposredno izhaja iz Direktive o DDV. Taka pravica do odbitka vstopnega davka je, nasprotno, le posledica sklicevanja na davčno obveznost. Če se namreč davčni zavezanec v nasprotju z nacionalnim pravom lahko sklicuje na davčno obveznost za svoje storitve, izkoristi pravico do odbitka vstopnega davka, ki je prenesena na nacionalno raven v skladu z navedeno direktivo in za katero morajo biti izstopne transakcije obdavčene.

48. To razlikovanje med oprostitvijo davka in pravico do odbitka vstopnega davka, ki ju je treba prenesti, ne nasprotuje dosednji sodni praksi. Sodišče namreč v podobnih primerih doslej še ni odločilo, katera od navedenih določb ima neposredne učinke, iz njihove kombinacije pa je le izpeljalo pravice posameznika v razmerju do države članice.(24)

49. Komisija zoper to ne more upravičeno ugovarjati, da direktiva v skladu s sodno prakso ne more nalagati obveznosti za posameznika.(25) V obravnavanem položaju namreč ni tako. Iz nepravilno prenesene oprostitve davka za davčnega zavezanca ne izhaja obveznost, da za svoje storitve plačuje davek. V nekaterih okoliščinah ima le pravico, da se po potrebi sklicuje na davčno obveznost.

50. V zvezi z dodatnim sklicevanjem na sodbo RBS Deutschland Holding, s katerim Komisija utemeljuje svoje stališče, zadostuje navesti, da ta odločba zadeva razlago sedanjega člena 169(a)

Direktive o DDV. Ta posebni primer odbitka vstopnega davka v nasprotju s členom 168, ki ga je treba uporabiti v obravnavanem primeru, ravno ne določa uporabe za obdavčene transakcije. Poleg tega se je navedena zadeva RBS Deutschland Holding nanašala na primer dejanske neobdavčitve transakcije zaradi različnih pravnih mnenj dveh držav članic o kraju opravljanja storitve, ne pa na storitev, ki bi bila oproščena davka po samem pravu.(26)

51. Ker lahko direktiva neposredno ukinje le v zvezi z nepravilno preneseno določbo, je torej treba ugotoviti, da davčni zavezanec zaradi neskladnosti nacionalne oprostitve z Direktivo o DDV na podlagi njenega člena 168 ni upravičen hkrati uveljavljati oprostitve davka in pravice do odbitka vstopnega davka.

52. S tem je na drugo vprašanje predložitvenega sodišča že odgovorjeno. Vendar da bi se predložitvenemu sodišču v zvezi s postopkom v glavni stvari podal uporaben odgovor, je treba še preveriti, ali se lahko davčni zavezanec, kot je družba MDDP, v obravnavanem položaju sploh lahko sklicuje na nepravilno prenesen člen 132(1)(i) Direktive o DDV, da bi dosegel davčno obveznost za svoje storitve izobraževanja in s tem pridobil pravico do odbitka vstopnega davka.

2. Vsebinsko brezpogojna in dovolj natančna

53. Zato se postavlja vprašanje, ali je nepravilno preneseni člen 132(1)(i) Direktive o DDV v povezavi z oprostitvijo davka za storitve izobraževanja, ki jih opravljajo zasebne organizacije, vsebinsko brezpogojen in dovolj natančen.

54. Prvi pogoj je izpolnjen. Člen 132(1)(i) Direktive o DDV je vsebinsko brezpogojen, ker za države članice ne določa nobene možnosti, temveč vsako državo članico zavezuje, da zagotovi oprostitve davka, navedeno v njem.

55. Težje pa je odgovoriti na vprašanje, ali je člen 132(1)(i) Direktive o DDV dovolj natančen tudi v zvezi z osebami, ki jih je treba oprostiti davka. Kajti za to oprostitve mora država članica, kot smo lahko videli, še določiti tiste zasebne organizacije, ki imajo podoben namen kot osebe javnega prava.(27)

56. Načeloma pa je treba za neposredni ukinje določbe direktive zagotoviti, da zanjo ni potreben noben drug akt, ki bi ga sprejele institucije Unije ali države članice.(28) Če imajo države članice diskrecijsko pravico, je sklicevanje posameznika na določbo direktive načeloma izključeno.(29)

57. Vendar člen 132(1)(i) Direktive o DDV potrjuje, da je treba glede na to, ali država članica pri nekem krogu organizacij izvaja diskrecijsko pravico, oprostitve in obdavčitve za storitve izobraževanja uskladiti z zahtevami te določbe.(30) V teh okoliščinah je člen 132(1)(i) Direktive o DDV v zvezi z zasebnimi organizacijami, oproščenimi davka, dovolj natančen le toliko, kolikor določa meje diskrecijske pravice držav članic. Z drugimi besedami, so zasebne organizacije, ki jim morajo države članice priznati podoben namen, in so druge organizacije, pri katerih je to izključeno. Če pa gre za zasebne organizacije, ki jih države članice v skladu s členom 132(1)(i) Direktive o DDV priznajo prav na podlagi diskrecijske pravice, ta določba za neposredni ukinje ni dovolj natančna.

58. Zdi se, da navedenemu najprej nasprotuje to, da je Sodišče že v drugih primerih diskrecijske pravice držav članic pri določanju področja uporabe oprostitve davka izhajalo iz tega, da je ustrezna določba prava Unije dovolj natančna za neposredni ukinje tudi znotraj področja diskrecijske pravice držav članic.

59. Tako je na primer ugotovilo, da se lahko davčni zavezanec načeloma neposredno sklicuje

na oprostitve davka za zdravstveno oskrbo v skladu s sedanjim členom 132(1)(b) Direktive o DDV, če so države članice priznavanje organizacij, oproščenih davka, uredile na način, ki kljub diskrecijski pravici v zvezi s tem ni skladen s pravom Unije.(31) Sodišče je prav tako odločilo v zvezi s sedanjim členom 135(1)(g) Direktive o DDV, na podlagi katerega je oproščeno davka upravljanje nekaterih posebnih investicijskih skladov. Čeprav imajo države članice na podlagi te določbe pri opredelitvi upravičenih investicijskih skladov diskrecijsko pravico, ima ta neposredni učinek, če države članice upravičenih investicijskih skladov ne opredelijo skladno s pravom Unije.(32) Tudi členu 135(i) Direktive o DDV, v skladu s katerim lahko države članice na podlagi diskrecijske pravice omejijo oprostitve davka za igre na srečo, je Sodišče pripisalo neposredni učinek v primeru nacionalne omejitve, ki ni skladna s pravom Unije.(33)

60. Vendar se vsi ti primeri nanašajo na omejitev področja uporabe davčne oprostitve, na katerih so države članice sicer izvajale diskrecijsko pravico, vendar pri tem niso upoštevale načela davčne nevtralnosti. Iz oprostitve davka so namreč izključile davčne zavezance, ki jih je bilo treba obravnavati enako kot njihove tekmece.(34) Neposredni učinek zato v teh primerih zahteva oprostitve tistih, ki so bili prej v nasprotju z načelom enakosti izključeni.

61. Toda v obravnavanem primeru je položaj drugačen. V tem primeru poljsko pravo ne določa omejitve oprostitve davka za storitve izobraževanja, ki bi bila v nasprotju s pravom Unije in bi jo bilo mogoče odpraviti z neposrednim učinkom člena 135(i) Direktive o DDV. Oprostitve iz poljskega zakona o DDV, prav nasprotno, ni mogoče uskladiti s pravom Unije zato, ker sploh ne določa nobene omejitve. Meje diskrecijske pravice, zagotovljene na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV, zato država članica v takem primeru prekorači le, če s tem oprosti davčne zavezance, ki jih z izvajanjem svoje diskrecijske pravice ne bi smela. To zadeva davčne zavezance, ki nikakor ne bi mogli biti priznani kot organizacije s podobnim namenom.

62. Zato je treba ugotoviti, da je člen 132(1)(i) Direktive o DDV v zvezi z oprostitvijo davka za storitve izobraževanja zasebnih organizacij sicer vsebinsko brezpogojen, vendar glede na obravnavani primer dovolj natančen le toliko, kolikor ne dopušča oprostitve davka na podlagi nacionalnega prava za vse zasebne organizacije.

### 3. Pravne posledice sklicevanja

63. Pravne posledice sklicevanja na člen 132(1)(i) Direktive o DDV so v obravnavanem primeru odvisne od vprašanja, ali bi *lahko* država članica pri izvajanju svoje diskrecijske pravice davčnega zavezanca, ki predlaga neposredni učinek navedene določbe, štela za organizacijo s podobnim namenom. Če je tako, sklicevanje na to določbo ne privede do odstopanja od nacionalnega prava. Le če država članica davčnega zavezanca v okviru svoje diskrecijske pravice ne bi smela obravnavati kot organizacijo s podobnim namenom, se lahko davčni zavezanec s tem v razmerju do nacionalnega prava sklicuje na člen 132(1)(i) Direktive o DDV in tako doseže obveznost davka za svoje storitve.

64. Vendar je Sodišče v nekaterih zadevah, ki so se nanašale na sedanji člen 132(1)(b) oz. (g) Direktive o DDV, sicer ugotovilo neskladnost priznavanja zasebnih organizacij na podlagi ureditve v državi članici s pravom Unije in poleg tega tudi neposredni učinek določb, vendar iz tega ni izpeljalo neposredne pravne posledice na podlagi prava Unije. Nasprotno, nacionalnemu sodišču je v vseh primerih naložilo, naj glede na vsa pomembna dejstva in zlasti okoliščine dejanskega stanja v postopku v glavni stvari v posameznem primeru samo določi, ali davčni zavezanec izpolnjuje pogoje za organizacijo, ki jo je treba priznati.(35) S tem se torej napačno zakonodajno izvajanje diskrecijske pravice države članice nadomesti z diskrecijsko pravico nacionalnega sodišča, ki odloča v posameznem primeru.

65. Če to prenesem na obravnavani primer, bi to izhodišče pomenilo, da bi morale nacionalno

sodišče v primeru sklicevanja družbe MDDP na neposredni uinek člena 132(1)(i) Direktive o DDV preužiti, ali je treba družbo MDDP kot organizacijo s podobnim namenom priznati *na podlagi diskrecijske pravice sodišča*. Če bi nacionalno sodišče to zanikalo, bi se lahko družba MDDP sklicevala na davčno obveznost za svoje storitve izobraževanja.

66. Razlog za to izhodišče bi bil lahko, da Sodišče za priznavanje davčnih zavezancev na podlagi diskrecijske pravice držav članic pri oprostitvah davka iz člena 132(1) Direktive o DDV doslej še ni jasno določilo, kako naj bi države članice pri tem priznavanju izvajale svojo diskrecijsko pravico – z abstraktno zakonsko ureditvijo ali z izvajanjem diskrecijske pravice v posameznem primeru. Tako Sodišče po eni strani navaja, da je pridržano nacionalnemu pravu vsake države članice, da doloži pravila, na podlagi katerih se prizna ta oprostitev.(36) Po drugi strani pa Sodišče vzbuja vtis, kot da morajo pri doložanju organizacij, ki jih je treba priznati, diskrecijsko pravico izvajati sami nacionalni organi v posameznem primeru.(37)

67. Vendar po mojem prepričanju izvajanja diskrecijske pravice države članice pri priznavanju zasebnih organizacij za oprostitve davka iz člena 132(1) Direktive o DDV ni mogoče prepustiti niti nacionalnim organom niti nacionalnim sodiščem. Njihove ugotovitve, ki se nujno nanašajo na posamezen primer, ne morejo nadomestiti diskrecijske pravice, ki jo nacionalni zakonodajalec izvaja pri doložanju abstraktnega pravila za priznavanje. Kot je že upravičeno ugotovil generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo Colomer, morajo biti tovrstna merila za uvrščanje nevtralna, abstraktna in vnaprej določena.(38)

68. Poleg tega je Sodišče šele pred kratkim opozorilo, da mora biti pristop davčnih organov pri obravnavanju primerljivih in konkurenčnih organizacij dosleden.(39) Te doslednosti ni mogoče doseči, če vsak nacionalni organ ali vsako nacionalno sodišče na podlagi diskrecijske pravice odloča v posameznem primeru, saj se tako primerljivi davčni zavezanci skoraj nujno obravnavajo drugače.

69. Zato če je država članica svojo diskrecijsko pravico, ki jo ima na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV, v zvezi s priznavanjem zasebnih organizacij v okviru zakonske ureditve izvajala v nasprotju s pravom Unije, je mogoče to napako odpraviti le z abstraktno zakonsko ureditvijo in ne z izvajanjem diskrecijske pravice nacionalnega sodišča.

70. Predložitveno sodišče mora zato v postopku v glavni stvari le preveriti, ali je to, da se organizacija, kot je družba MDDP, na podlagi člena 132(1)(i) oprosti davka, zunaj diskrecijske pravice poljskega zakonodajalca. Naloga nacionalnega sodišča je, da za to preuži namen in pogoje dejavnosti družbe MDDP v primerjavi s poljskimi osebami javnega prava, ki izvajajo naloge izobraževanja. Vendar je treba opozoriti, da oprostitev organizacije, kot je družba MDDP, ne bi bila zunaj diskrecijske pravice poljskega zakonodajalca, če bi bil edini razlog za neprimerljivost dejavnost za komercialne namene. To namreč, kot je bilo že pojasnjeno, ne preprečuje priznavanja na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV.(40)

71. Če bi predložitveno sodišče vseeno ugotovilo, da poljski zakonodajalec nikakor ne more priznati podobnosti namena organizacije, kot je družba MDDP, bi se lahko ta v obravnavanem primeru sklicevala na to, da se oprostitev davka iz nacionalnega prava zanjo ne uporablja, ker ni skladna s členom 132(1)(i) Direktive o DDV. V tem primeru bi morala družba MDDP za svoje storitve izobraževanja zaračunavati DDV in bi v zvezi s tem lahko na podlagi poljskih določb uveljavljala pravico do odbitka vstopnega davka.

72. Družba MDDP bi poleg tega imela še pravico do uveljavljanja odškodnine, na kar je Sodišče že opozorilo v podobnem primeru v sodbi Stockholm Lindöpark(41). Škoda družbi MDDP, ki bi jo bilo treba povrniti, bi lahko namreč nastala zato, ker njeni prejemniki storitev ne bi privolili v plačilo zaradi obdavčitve naknadno zvišanega zneska.

4. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje

73. Na drugo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da davčni zavezanec glede na neskladnost nacionalne oprostitve z določbami Direktive o DDV ni upravičen hkrati uveljavljati oprostitve davka in pravice do odbitka vstopnega davka. Z neposrednim sklicevanjem na člen 132(1)(i) Direktive o DDV je poleg tega v primeru, kakršen je obravnavani, mogoče doseči davčno obveznost za storitve izobraževanja le, če bi država članica s priznanjem zadevnega davčnega zavezanca kot organizacije s podobnim namenom prekoračila meje svoje diskrecijske pravice.

## V – Predlog

74. Na podlagi navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanji za predhodno odločanje Naczelny Sąd Administracyjny odgovori:

1. Člene 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da se zasebne organizacije oprostitjo davka za storitve izobraževanja, ki jih opravljajo za komercialne namene. Vendar ti členi nasprotujejo prenosu oprostitve davka, pri katerem zasebnim organizacijam za priznavanje podobnega namena ni treba izpolnjevati sploh nobenih zahtev.

2. Davčni zavezanec glede na neskladnost nacionalne oprostitve z določbami Direktive o DDV ni upravičen hkrati uveljavljati oprostitve davka in pravice do odbitka vstopnega davka. Z neposrednim sklicevanjem na člen 132(1)(i) Direktive o DDV je v primeru, kakršen je obravnavani, mogoče doseči davčno obveznost za storitve izobraževanja le, če je država članica s priznanjem zadevnega davčnega zavezanca kot organizacije s podobnim namenom prekoračila meje svoje diskrecijske pravice.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – V zvezi s prednostmi obdavčitve glej izrpnost predstavitev v sklepnih predlogih generalne pravobranilke E. Sharpston, predstavljenih 8. marca 2007 v združenih zadevah Horizon College in Haderer (C-434/05 in C-445/05, ZOdl., str. I-4793, točka 20 in naslednje).

3 – UL L 347, str. 1.

4 – UL L 145, str. 1.

5 – V tem smislu v zvezi s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej sodbi z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 64) in z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P. (C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 42) ter v zvezi s členom 13(A)(1)(g) oz. (h) Šeste direktive sodbi z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 49) in z dne 15. novembra 2012 v zadevi Zimmermann (C-174/11, točka 26).

6 – V zvezi s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej v opombi 5 navedeno sodbo L.u.P. (točka 42) in sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi CopyGene (C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točka 63) ter v zvezi s členom 13(A)(1)(g) oz. (h) Šeste direktive sodbo z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 54) ter v opombi 5 navedeni sodbi Kingscrest

Associates in Montecello (točka 51) in Zimmermann (točka 26).

7 – V tem smislu za razlago pojma „šolsko ali univerzitetno izobraževanje“ iz člena 13(A)(1)(j) Šeste direktive glej sodbo z dne 28. januarja 2010 v zadevi Eulitz (C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 36).

8 – V zvezi s členom 13(A)(1)(i) Šeste direktive glej sodbo z dne 13. oktobra 2005 v zadevi iSt (C-200/04, ZOdl., str. I-8691, točke od 45 do 47).

9 – Glej sodbo z dne 3. aprila 2003 v zadevi Hoffmann (C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 38) ter v zvezi s členom 13(A) Šeste direktive v opombi 5 navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello (točka 31).

10 – Glej sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 15 in naslednje) in v opombi 5 navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello (točka 35).

11 – Glej v tem smislu v opombi 5 navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 37.

12 – V zvezi s tem pogojem za izvajanje diskrecijske pravice držav članic v zvezi s členom 13(A)(1)(n) Šeste direktive glej sklepne predloge generalnega pravobranilca L. A. Geelhoeda, predstavljene 14. novembra 2002 v zadevi Hoffmann (C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 66).

13 – V zvezi s členom 13(A)(1)(i) Šeste direktive glej sodbo z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 47).

14 – V zvezi s členom 13(A)(2)(a) Šeste direktive glej v opombi 5 navedene sodbe Dornier, točke od 64 do 66; Kingscrest Associates in Montecello, točka 38; L.u.P., točke od 41 do 43, in Zimmermann, točka 27.

15 – V zvezi s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura, predstavljene 7. marca 2006 v zadevi L.u.P. (C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 39).

16 – V zvezi s členom 13(A)(2)(a) ter (1)(g) in (h) Šeste direktive glej v opombi 5 navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 40.

17 – To sistematično razlikovanje glej tudi v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljene 13. decembra 2001 v zadevi Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 38) in generalnega pravobranilca P. Légerja, predstavljene 15. septembra 2005 v zadevi Ygeia (C-394/04, str. I-10373, točka 31) v zvezi s členom 13(A)(2) Šeste direktive.

18 – V tem smislu v zvezi s členom 13(A)(2)(b) Šeste direktive glej v točki 17 navedeno sodbo Ygeia (točka 26) in sodbo z dne 9. februarja 2006 v zadevi Kinderopvang Enschede (C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točki 22 in 25).

19 – Glej v zvezi s tem tudi prvo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi VDP Dental Laboratory (C-144/13).

- 20 – Sklepni predlogi z dne 7. septembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory (C?401/05, ZOdl., str. I?12121, to?ke od 95 do 97); glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Fennellyja, predstavljene 18. junija 1998 v zadevi Victoria Film (C?134/97, Recueil, str. I?7023, to?ka 46).
- 21 – Glej sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory (C?401/05, ZOdl., str. I?12121, to?ka 41).
- 22 – Glej med drugim sodbi z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker (8/81, Recueil, str. 53, to?ka 25) in z dne 22. junija 1989 v zadevi Costanzo (103/88, Recueil, str. 1839, to?ka 29); v opombi 6 navedeno sodbo Kügler (to?ka 51) in nazadnje sodbo z dne 8. maja 2013 v zadevi Marinov (C?142/12, to?ka 37); glej tudi sodbo z dne 4. decembra 1974 v zadevi van Duyn (41/74, Recueil, str. 1337, to?ka 12).
- 23 – V zvezi s ?lenom 13(A) Šeste direktive glej v opombi 5 navedeno sodbo Zimmermann, to?ka 51,.
- 24 – Glej sodbo z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C?150/99, Recueil, str. I?493, to?ka 35) in v opombi 21 navedeno sodbo VDP Dental Laboratory (to?ka 40).
- 25 – Glej sodbo z dne 26. februarja 1986 v zadevi Marshall (152/84, Recueil, str. 723, to?ka 48).
- 26 – Glej sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings (C?277/09, ZOdl., str. I?13805, to?ki 37 in 41).
- 27 – Glej to?ko 19 zgoraj.
- 28 – Glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Auto Nikolovi (C?203/10, ZOdl., str. I?1083, to?ka 62).
- 29 – Glej sodbo z dne 1. februarja 1977 v zadevi Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Recueil, str. 113, to?ke od 25 do 29).
- 30 – V tem smislu v zvezi s ?lenom 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej tudi v opombi 6 navedeno sodbo CopyGene, to?ka 77 in naslednje.
- 31 – V opombi 5 navedena sodba Dornier, to?ka 81 in naslednje.
- 32 – Sodba z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, ZOdl., str. I?5517, to?ke od 59 do 62).
- 33 – Sodbi z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis (C?453/02 in C?462/02, ZOdl., str. I?1131, to?ka 37) in z dne 10. novembra 2011 v združenih zadevah Rank Group (C?259/10 in C?260/10, ZOdl., str. I?10947, to?ka 68).
- 34 – Glej v opombi 5 navedeno sodbo Dornier, to?ka 69 in naslednje; v opombi 33 navedeno sodbo Linneweber in Akritidis, to?ka 37, in v opombi 32 navedeno sodbo JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies, to?ka 48.

35 – Glej v opombi 6 navedeno sodbo Kügler, točke od 55 do 61, ter v opombi 5 navedeni sodbi Dornier, točka 81 in naslednje, in Zimmermann, točka 32.

36 – V zvezi s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej v opombi 5 navedeni sodbi Dornier, točka 64, in L.u.P., točka 42, in v opombi 6 navedeno sodbo CopyGene, točka 63, v zvezi s členom 13(A)(1)(g) oz. (h) Šeste direktive pa v opombi 5 navedeni sodbi Kingscrest Associates in Montecello, točka 49, in Zimmermann, točka 26.

37 – V zvezi s členom 13, del A, (1)(b) Šeste direktive glej v opombi 6 navedeno sodbo CopyGene, točka 64 in naslednje, v zvezi s členom 13(A)(1)(g) Šeste direktive pa v opombi 6 navedeno sodbo Kügler, točka 56 in naslednje, in v opombi 5 navedeno sodbo Zimmermann, točki 31 in 33.

38 – V zvezi s členom 13(A)(1)(g) in (h) Šeste direktive glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja, predstavljene 22. februarja 2005 v zgoraj v opombi 5 navedeni zadevi Kingscrest Associates in Montecello, točka 36.

39 – V zvezi s členom 13(A)(1)(b) Šeste direktive glej v opombi 6 navedeno sodbo CopyGene, točka 73,.

40 – Glej točko 23 in naslednje zgoraj.

41 – Glej v opombi 24 navedeno sodbo Stockholm Lindöpark, točka 34 in naslednje.