



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 įstaigų teikiamų švietimo paslaugų neapmokestinimas — Tiesioginis veikimas“

I – Įžanga

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 atskaitą².

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, aprėptį. 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 valstybė narė 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 įgytų teisę atskaityti mokestį, tačiau jo veiklai, kuri iki tol pagal nacionalinės teisės nuostatas buvo atleista nuo mokesčio, apmokestinimas atgaline data nebūtų taikomas.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

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

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisės aktai

4. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas Europos Sąjungoje reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos³ (toliau – PVM direktyva). IX antraštinės dalies 2 skyriuje numatytas „tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“. Pagal šiame skyriuje esančio 132 straipsnio 1 dalies i punktą valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių:

„vaikų ar jaunimo švietimo, mokyklinio ar universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo, kurį vykdo tokios paskirties viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis tokią paskirtį, įskaitant su tuo glaudžiai susijusių paslaugų teikimą ir prekių tiekimą“.

5. Pagal PVM direktyvos 133 straipsnį valstybės narės gali „ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM <...>, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:

a) šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, <...>

<...>“

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

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas [nėra] neapmokestinami <....>, kai:

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

b) pagrindinis paslaugas teikiančios ir prekes tiekiančios įstaigos tikslas – gauti papildomų pajamų iš sandorių, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčioms [turinčiomis] mokėti komercinėmis įmonėmis.“

7. Minėtos nuostatos atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas⁴ (toliau – Šeštoji direktyva), taikytos iki 2006 m. gruodžio 31 d., 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies i punkto ir 2 dalies a ir b punktų nuostatas.

8. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį apmokestinamasis asmuo įgyja teisę į mokesčio atskaitą su sąlyga, kad jis prekes ir paslaugas „naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“:

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

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

<...>“

3 — OL L 347, p. 1.

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

B – Nacionalinės teisės aktai

9. Pagal *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (toliau – Lenkijos PVM įstatymas) 43 straipsnio 1 dalies 1 punktą kartu su 4 priedo 7 punktu bylai svarbiu laikotarpiu, t. y. 2010 m., švietimo paslaugos, nesvarbu, kas jas teikė, PVM neapmokestinamos.

III – Pagrindinė byla ir procesas Teisingumo Teisme

10. Pagal privatinę teisę įsteigta bendrovė *MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa* (toliau – MDDP) Lenkijoje teikia mokymo paslaugas, be kita ko, mokesčių ir personalo srityje. Savo veikla ji siekia nuolatinio pelno.

11. MDDP kreipėsi į *Minister Finansów* su prašymu pateikti privalomą informaciją dėl jos veiklos apmokestinimo PVM. Ji tvirtino, kad dėl Lenkijos PVM įstatymo neatitikties Sąjungos teisės aktams negali pasinaudoti teise į mokesčio atskaitą. Lenkijos teisės aktai, pagal kuriuos jos vykdoma mokymo veikla neapmokestinama, prieštarauja PVM direktyvai. Pagal direktyvą draudžiama neapmokestinti švietimo paslaugų, kai jas teikia įstaigos, kurių vienintelis tikslas yra nuolat siekti pelno. Kadangi MDDP veikla turi būti apmokestinama, ji taip pat turi teisę į mokesčio atskaitą.

12. *Minister Finansów* su tokiu požiūriu nesutiko. Gautą išaiškinimą MDDP apskundė. Pirmosios instancijos teismas jos skundą patenkino ir netgi pripažino teisę į mokesčio atskaitą tuo laikotarpiu, kai jos veikla pagal Lenkijos teisės aktus buvo atleista nuo mokesčio.

13. Dabar bylą nagrinėjantis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) abejoja žemesnės instancijos teismo sprendimu, todėl pagal SESV 267 straipsnį pateikia Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

- „1. Ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatas reikia aiškinti kaip draudžiančias ne viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų dėl komercinių tikslų teikiamų švietimo paslaugų neapmokestinimą PVM, numatytą Lenkijos PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 1 punkte, siejamame su 2010 m. galiojusios šio įstatymo redakcijos 4 priedo 7 punktu?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar dėl neapmokestinimo PVM neatitikties PVM direktyvos nuostatomis apmokestinamasis asmuo, remdamasis šios direktyvos 168 straipsniu, turi teisę vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti pirkimo PVM?“

14. Per rašytinę proceso Teisingumo Teisme dalį savo pastabas pateikė MDDP, Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija. 2013 m. gegužės 15 d. teismo posėdyje dalyvavo *Minister Finansów*, MDDP, Lenkijos Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė bei Europos Komisija.

IV – Teisinis vertinimas

A – Švietimo paslaugų neapmokestinimas

15. Pateikdamas savo pirmąjį prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyva draudžiama valstybėms narėms pagal 132 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinti ir privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų vien dėl komercinių tikslų teikiamų švietimo paslaugų. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šios sąvokos nepatikslina, toliau remsiuos prielaida, kad ji vartojama kaip veiklos, kuria siekiama pelno, sinonimas.

16. Šis klausimas kyla dėl to, kad pagal Lenkijos teisės aktus visos įstaigos, teikiančios švietimo 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 įstaigas, į prejudicinį klausimą reikėtų 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 įstaigos, kurioms patikėta teikti švietimo paslaugas, arba kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino turinčiomis panašią paskirtį. Taigi „kitos“ organizacijos, privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos, turi atitikti sąlygą, kad jų siekiami tikslai panašūs į minėtų viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų tikslus.

19. Kadangi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte nėra reikalavimų, kaip pripažįstama tokia panaši paskirtis, iš principo kiekviena valstybės narė nacionalinės teisės aktais turi nustatyti taisykles, pagal kurias tai pripažįstama⁵. Taigi šiuo klausimu, kaip ir kitais PVM direktyvos 132 straipsnyje nurodytais atvejais dėl neapmokestinamų įstaigų pripažinimo, valstybės narės turi diskreciją⁶. Teisės aktų leidėjas tokią nuostatą dėl neapmokestinimo formuluotę 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 vienodai⁷.

20. Vis dėlto negalima sutikti su Lenkijos Respublikos nuomone, kad valstybės narės turi diskreciją visas įstaigas, teikiančias švietimo paslaugas, pripažinti panašaus tikslo siekiančiomis įstaigomis. 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 teikiančią 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 įstaigos gali pasinaudoti švietimo paslaugų neapmokestinimu. Viena iš savo sprendimų jis pripažino, kad bendrovė, organizuojanti mokinių ir studentų išvykimą ir mokymąsi užsienio įstaigose, negali būti laikoma panašių tikslų siekiančia įstaiga, kaip tai suprantama pagal dabartinę PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą dėl neapmokestinimo⁸.

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

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 minėtų sprendimų *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 mokyklinių ar universitetinių dalykų mokymo sąvokos 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.

2. Diskrecijos ribos

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

24. Prašymą 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 straipsnį⁹.

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 bendroves¹⁰. Antra, nustatytas apribojimas, kad privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų tikslai turi būti panašūs į viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų tikslus, kaip numatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte, taip pat nepanaikina galimybės neapmokestinti 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 *e contrario* darytina išvada, kad iš principo švietimo paslaugų neapmokestinimas pagal i punktą taikomas ir komercinio pobūdžio įstaigoms, kurių vienintelis veiklos tikslas yra pelno siekimas¹¹.

28. Komercinių įstaigų teikiamų švietimo paslaugų neapmokestinimas neprieštarauja ir tokio neapmokestinimo tikslui¹². 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 pasinaudoti¹³. Nors iš šio tikslo tiesiogiai neaiškėja, 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 komercinių tikslų, ar ne.

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

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.

30. Pirma, Teisingumo Teismas yra aiškiai pripažinęs, kad valstybės narės, taikydamos neapmokestinimą pagal 133 straipsnį, gali nustatyti ne tik privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų pripažinimo, kaip atleidimo nuo mokesčio teisėtumo sąlygos, tvarką, bet *papildomai* ir kitas 133 straipsnyje išvardytas sąlygas¹⁴. Vadinasi, galima daryti ir atvirkštinę išvadą, kad valstybės narės taip pat turi teisę nenustatyti nė vienos iš 133 straipsnyje išvardytų sąlygų¹⁵. Todėl būtent 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 reglamentuojamų įstaigų pripažinimo, kaip atleidimo nuo mokesčio teisėtumo, sąlyga¹⁶.

31. Antra, privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų dėl komercinių tikslų teikiamų 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 sritį¹⁷. 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 punktą¹⁸, taigi netaikoma pagrindiniams neapmokestinamiesiems sandoriams. Vadinasi, remiantis tuo, kad pagal PVM direktyvos 134 straipsnio b punktą sandoriai, kuriuos vykdant tiesiogiai konkuruojama su PVM turinčioms mokėti komercinėmis įmonėmis, negali būti atleisti nuo mokesčio, negalima daryti išvados, kad iš principo negalima neapmokestinti komercinių įmonių.

32. Todėl galiausiai reikia pripažinti, kad valstybė narė, savo nacionalinės teisės aktuose nustačiusi, jog privatinės teisės reglamentuojamos įstaigos, dėl komercinių tikslų teikiančios švietimo paslaugas, taip pat atleidžiamos nuo mokesčio, neperžengė pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą turimos diskrecijos ribų.

3. Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą

33. Vadinasi, į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti neigiamai.

34. Tačiau, norint prašymą priimti prejudicinį pateikusiam teismui pateikti naudingą atsakymą atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, vien tokios išvados nepakanka. Juk, kaip pirmiausia matyti iš antrojo prejudicinio klausimo formuluotės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nustatyti švietimo paslaugų neapmokestinimą, kaip antai įtvirtintą Lenkijos teisės aktuose.

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

15 — Žr. 2006 m. kovo 7 d. generalinio advokato M. Poiarės Maduro išvados byloje *L.u.P.* (C-106/05, Rink. p. I-5123) 39 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu.

16 — Žr. 5 išnašoje minėto Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello* 40 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto ir 1 dalies g ir h punktais.

17 — Dėl 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 punktą ir 2005 m. rugsėjo 15 d. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *Ygeia* (C-394/04, Rink. p. I-10373) 31 punktą, susijusių 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 punktą ir 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Kinderopvang Enschede* (C-415/04, Rink. p. I-1385) 22 ir 25 punktus, susijusių su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punktu.

35. Nors šios išvados 1 ir 2 dalyse buvo pripažinta, kad niekas netrukdo Lenkijos Respublikai pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinti privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų dėl komercinių tikslų teikiamų švietimo paslaugų, ji negali nustatyti tokios tvarkos, kurioje nėra jokių reikalavimų dėl įstaigų pripažinimo. Vadinas, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte numatytas neapmokestinimas į pagrindinėje byloje taikytinus Lenkijos teisės aktus perkeltas neteisingai.

36. Todėl į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto, 133 ir 134 straipsnių nuostatos aiškintinos taip, kad jomis nedraudžiama pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinti privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų dėl komercinių tikslų teikiamų švietimo paslaugų. Tačiau šių nuostatų įgyvendinimo tvarka tiek, kiek ją nenustatyta jokių reikalavimų, susijusių su privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų tikslų panašumo pripažinimu, prieštarauja minėtoms nuostatom.

B – Tiesioginis PVM direktyvos veikimas

37. Tokiomis aplinkybėmis reikia atsakyti ir į antrąjį prejudicinį klausimą. Pateikdamas šį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar dėl nacionalinio neapmokestinimo neatitikties PVM direktyvos nuostatom apmokestinamasis asmuo, remdamasis šios direktyvos 168 straipsniu, turi teisę vienu metu ir pasinaudoti neapmokestinimu PVM, ir atskaityti mokesť¹⁹.

38. Dėl bylos *VDP Dental Laboratory* aplinkybių esu išdėsčiusi, kad negalima „asimetriškai“ remtis Šeštąja direktyva. Apmokestinamasis asmuo negali vienu metu ir tiesiogiai remtis direktyva, pagal kurią tam tikri sandoriai nėra neapmokestinami PVM, kad galėtų ir atskaityti pirkimo mokesť, ir pasinaudoti Sąjungos teisės aktams prieštaraujančiu neapmokestinimu, numatytu nacionalinės teisės aktuose. Juk tai prieštarauja pagrindiniam PVM sistemos principui, pagal kurį teisė atskaityti mokesť iš principo įgyjama tik vykdant apmokestinamą veiklą²⁰.

39. Savo sprendime Teisingumo Teismas, atrodo, pritarė tokiam požiūriui, nes pripažino, kad apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis Šeštąja direktyva, kad jo veikla būtų apmokestinama PVM, ir jis vėliau įgytų teisę atskaityti su šia veikla susijusį mokesť. Vis dėlto sprendime tiesiogiai nenagrinėjama pati galimybė „asimetriškai“ remtis direktyva²¹.

40. MDDP su tuo nesutinka ir tvirtina, kad esant situacijai, kai apmokestinamasis asmuo remiasi teise į pirkimo mokesčio atskaitą, kylančia iš PVM direktyvos, pagal nacionalinės teisės aktus iš viso nėra galimybės apmokestinti jo pardavimo sandorių. Juk pagal nacionalinės teisės aktus būtent tokie sandoriai atleisti nuo mokesčio. Todėl ir paslaugų gavėjai nesutiktų mokėti vėliau dėl apmokestinimo padidėjusios kainos. Nors apmokestinimas atitinka PVM direktyvą, pagal SESV 288 straipsnį ji privaloma tik valstybėms narėms, todėl neturi tiesioginio poveikio apmokestinamajam asmeniui. Tokiam požiūriui per procesą Teisingumo Teisme pritarė ir Komisija.

19 — Šiuo klausimų taip pat žr. byloje *VDP Dental Laboratory* (C-144/03) pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą.

20 — 2006 m. rugsėjo 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 punktą.

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

41. Atsižvelgdama į šiuos argumentus, toliau patikrinsiu, ar mano požiūris gali būti taikomas nagrinėjamai situacijai. Nagrinėdama remsiuosi nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią visais atvejais, kai direktyvos nuostatos turinio atžvilgiu yra besąlygiškos ir pakankamai aiškios, privatus asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis prieš valstybę, jeigu ji laiku neperkėlė šios direktyvos į nacionalinę teisę arba perkėlė klaidingai²².

42. Todėl iš pradžių reikia nustatyti, kurios PVM direktyvos nuostatos į nacionalinę teisę perkeltos klaidingai (šiuo klausimu žr. 1 dalį), paskui – ar tokia nuostata turinio atžvilgiu yra besąlygiška ir pakankamai aiški (šiuo klausimu žr. 2 dalį), ir galiausiai, kokie teisiniai padariniai esant nagrinėjamai situacijai atsiranda tada, kai apmokestinamasis asmuo remiasi šia nuostata (šiuo klausimu žr. 3 dalį).

1. Klaidingai perkelta nuostata

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

44. Šiuo klausimu reikia pripažinti, kad nagrinėjamu atveju nėra galimybės remtis PVM direktyvos 168 straipsniu, kuriame nustatyta teisė į mokesčio atskaitą ir kuris nurodytas prejudiciniame klausime, nes nėra pagrindo teigti, kad ši nuostata į Lenkijos nacionalinę teisę perkelta klaidingai. Atvirkščiai, Lenkijos teisės nuostatos, pagal kurias teisė į mokesčio atskaitą iš principo suteikiama tik dėl apmokestinamosios veiklos, PVM direktyvos 168 straipsniui neprieštarauja.

45. Klaidingai perkeltas tik PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas. Juk Lenkijos teisės aktais neapmokestinamų subjektų grupė taip išplėsta, kad į švietimo paslaugų neapmokestinimo sritį patenka visi subjektai.

46. Būtų galima teigti, kad Lenkijos vyriausybė klaidingai perkėlė ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame nustatyta, kad iš principo bet kuris sandoris apmokestinamas PVM. Tačiau Teisingumo Teismas jau yra išaiškinęs, kad PVM direktyvos 132 straipsnyje ne tik nustatyta, kurie sandoriai neapmokestinami, bet ir nurodyta, kurie jų *negali* būti neapmokestinami²³.

47. Remiantis tuo, darytina išvada, kad dėl nacionalinės neapmokestinimo tvarkos neatitikties PVM direktyvai apmokestinamasis asmuo prireikus gali remtis tik savo sandorių apmokestinimu, tačiau negali remtis tiesiogiai iš PVM direktyvos kylančia savarankiška teise į mokesčio atskaitą. Atvirkščiai, tokia teisė į mokesčio atskaitą atsiranda vien kaip apmokestinimo rezultatas. Jei apmokestinamasis asmuo, priešingai nacionalinės teisės normoms, gali remtis savo sandorių apmokestinimu, jis įgyja teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, pagal direktyvą perkeltą į nacionalinės teisės aktus, ir ji įgyjama su sąlyga, kad pardavimo sandoriai apmokestinami.

48. Toks neapmokestinimo ir teisės į mokesčio atskaitą atskyrimas, kai kiekvienas jų atitinkamai perkeliama į nacionalinę teisę, ligšiolinei teismo praktikai neprieštarauja. Dėl panašių situacijų kol kas Teisingumo Teismas dar nėra pripažinęs, kuri iš minėtų nuostatų yra tiesiogiai veikianti. Atvirkščiai, privačių asmenų teises, kurias šie gali ginti prieš atitinkamą valstybę narę, jis grindė šių teisių deriniu²⁴.

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

23 — 5 išnašoje minėto Sprendimo *Zimmermann* 51 punktas, susijęs 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 punktą ir 21 išnašoje minėto Sprendimo *VDP Dental Laboratory* 40 punktą.

49. Komisija negali to nuginčyti teigdama, kad, remiantis teismo praktika, iš direktyvos negali atsirasti įpareigojimų privatiems asmenims²⁵, 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 požiūrį 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 į atskaitą situacija, kuriai, kitaip negu šiai bylai taikytino 168 straipsnio atveju, būtent 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 aktus²⁶.

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, į antrąją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 įgytų teisę į mokesčio atskaitą, iš viso gali remtis tuo, kad buvo klaidingai perkeltas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas.

2. Turinio atžvilgiu besąlygiškos ir pakankamai tikslios nuostatos

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

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

55. Sunkiau atsakyti į 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 įstaigas, kurių tikslai panašūs į viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų tikslus²⁷.

56. Tačiau direktyva yra tiesiogiai veikianti tik tada, kai dėl jos nereikia priimti jokių kitų Sąjungos institucijų ar valstybių narių priemonių²⁸. Kai valstybėms narėms numatyta diskrecija, privatus asmenys iš principo negali remtis direktyvos nuostatomis²⁹.

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

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 punktą.

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

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

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 įstaigų kategorijos teikiamų švietimo paslaugų apmokestinimas, ir neapmokestinimas³⁰. Tokiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, kuriame įtvirtintas privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų neapmokestinimas, yra pakankamai aiškus tiek, kiek jame nustatytos valstybių narių diskrecijos ribos. Kitaip tariant, vienų privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų atveju reikalaujama, kad jų tikslų panašumą pripažintų valstybės narės, o kitų atveju to nereikalaujama. Tačiau dėl privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų, kurias pripažinti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą diskreciją turi būtent valstybės narės, ši nuostata nėra pakankamai aiški, kad būtų tiesiogiai veikianti.

58. Iš pradžių atrodytų, kad tai prieštarauja Teisingumo Teismo požiūriui, nes kitais atvejais dėl valstybių narių turimos diskrecijos apibrėžti neapmokestinimo taikymo sritį jis daro išvadą, kad analogiškos Sąjungos teisės normos ir valstybių narių diskrecijos ribose yra pakankamai aiškios, kad būtų tiesiogiai veikiančios.

59. Pavyzdžiui, jis yra pripažinęs, kad apmokestinamasis asmuo iš principo gali tiesiogiai remtis medicininės priežiūros paslaugų neapmokestinimu pagal dabartinės redakcijos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą, kai valstybių narių nustatyta neapmokestinamų įstaigų pripažinimo tvarka, nepaisant jų turimos diskrecijos, yra nesuderinama su Sąjungos teisės aktais³¹. Teisingumo Teismas taip nusprendė ir dėl dabartinio PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkto, pagal kurį tam tikrų specialių investicinių fondų valdymas neapmokestinamas. Nors šioje nuostatoje numatyta, kad valstybės narės turi diskreciją apibrėžti specialius investicinius fondus, kuriems taikomas neapmokestinimas, ši nuostata yra tiesiogiai veikianti tiek, kiek valstybės narės, apibrėždamos specialius investicinius fondus, kuriems taikomas neapmokestinimas, pažeidė Sąjungos teisės aktus³². Taip pat dėl PVM direktyvos 135 straipsnio i punkto, pagal kurį valstybė narė gali pasinaudoti turima diskrecija apriboti azartinių lošimų neapmokestinimą, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad ši nuostata yra tiesiogiai veikianti tada, kai nacionalinėje teisėje nustatytas apribojimas prieštarauja Sąjungos teisės aktams³³.

60. Vis dėlto visi minėti atvejai susiję su neapmokestinimo taikymo srities apribojimu, kurį nustatydamos valstybės narės pasinaudojo turima diskrecija, tačiau pažeidė fiskalinio neutralumo principą, nes neapmokestinimo netaikė apmokestinamiesiems asmenims, kurie turėjo būti vertinami taip pat kaip ir jų konkurentai³⁴. Tokiais atvejais, remiantis tiesioginiu direktyvos veikimu, apmokestinamieji asmenys, kurie, pažeidžiant lygybės principą, iki tol buvo apmokestinami, turi būti atleisti nuo mokesčio.

61. Tačiau nagrinėjamu atveju yra kitaip. Lenkijos teisės aktuose nenustatytas Sąjungos teisės aktams prieštaraujantis švietimo paslaugų neapmokestinimo apribojimas, kurį galima pašalinti tiesioginiu PVM direktyvos 135 straipsnio i punkto veikimu. Atvirkščiai, Lenkijos PVM įstatyme nustatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su Sąjungos teisės aktais todėl, kad jame iš viso nėra jokių apribojimų. Todėl šiuo atveju valstybė narė peržengia PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu suteiktos diskrecijos ribas tik tiek, kiek ji, naudodamasi turima diskrecija, nuo mokesčio atleidžia ir apmokestinamuosius asmenis, kurių neapmokestinti neturi teisės. Tai apmokestinamieji asmenys, kurie jokiais aplinkybėmis negalėjo būti pripažinti panašios paskirties įstaigomis.

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

31 — 5 išnašoje minėto 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 punktas ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947) 68 punktas.

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.

62. Vadinas, reikia pripažinti, kad nors PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktas, pagal kurį privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų teikiamos švietimo paslaugos neapmokestinamos PVM, turinio atžvilgiu yra besąlygiškas, atsižvelgiant į nagrinėjamą situaciją, jis yra pakankamai aiškus tik tiek, kiek juo draudžiama pagal nacionalinės teisės aktus nuo mokesčio atleisti visas privatinės teisės reglamentuojamas įstaigas.

3. Teisiniai tiesioginio veikimo padariniai

63. Kokie teisiniai padariniai nagrinėjamu 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 valstybė narė *būtų galėjusi* apmokestinamąjį asmenį, kuris siekia tiesiogiai remtis šia nuostata, apibrėžti kaip panašios paskirties įstaigą. Jei atsakymas būtų teigiamas, taikant minėtą nuostatą nenukrypstama nuo nacionalinės teisės aktų. Tik tada, kai valstybė narė, neperžengdama savo diskrecijos ribų, negalėjo tam tikro apmokestinamojo asmens pripažinti panašios paskirties įstaiga, apmokestinamasis asmuo gali nacionalinės teisės nuostatą ginčyti 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 reglamentuojamų įstaigų pripažinimo tvarka yra nesuderinama su Sąjungos teise ir nuostatos yra tiesiogiai veikiančios, jis nenurodė, kad teisiniai padariniai atsiranda tiesiogiai iš Sąjungos teisės aktų. Atvirksčiai, 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 pripažįstamos įstaigos sąlygas³⁵. Todėl galiausiai valstybės narės diskrecija priimti teisės aktus, kuria ji pasinaudojo klaidingai, konkrečiu atveju pakeičiama sprendimą priimančio nacionalinio teismo diskrecija.

65. Jei šį požiūrį taikytume nagrinėjamai situacijai, tai reikštų, kad, kai MDDP remtųsi tiesioginiu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkto veikimu, nacionalinis teismas turėtų išnagrinėti, ar *pagal teismo diskreciją* MDDP gali būti pripažinta panašių tikslų siekiančia įstaiga. Jei nacionalinis teismas tai paneigtų, MDDP galėtų remtis savo teikiamų 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 abstraktaus pobūdžio teisės aktus, ar kiekvienu konkrečiu atveju naudotis savo diskrecija. Viena vertus, Teisingumo Teismas nurodo, kad iš esmės kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės aktuose turi nustatyti taisykles, pagal kurias tai pripažįstama³⁶. Tačiau, kita vertus, iš Teisingumo Teismo praktikos susidaro įspūdis, kad tai nacionalinių institucijų kompetencija, kurios kiekvienu konkrečiu atveju pačios naudojasi diskrecija apibrėžti pripažįstamas įstaigas³⁷.

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

36 — Žr. 5 išnašoje minėtų sprendimų *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 minėtų sprendimų *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.

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 abstrakčias taisykles. Kaip teisingai yra nurodęs generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer, juk tokie kvalifikavimo kriterijai turi būti neutralūs, objektyvūs ir iš anksto nustatyti³⁸.

68. Be to, visai neseniai Teisingumo Teismas nurodė, kad mokesčių institucijų pozicija vertinant panašias konkuruojančias įstaigas turi būti darni³⁹. Tačiau tokia darna neįmanoma, kai nacionalinė institucija arba nacionalinis teismas konkrečiu atveju priima sprendimą savo nuožiūra ir tai beveik neišvengiamai lemia skirtingą panašių apmokestinamųjų asmenų vertinimą.

69. Vadinas, kai valstybė narė, pasinaudojusi PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktu jai suteikta diskrecija pripažinti privatinės teisės reglamentuojamas įstaigas, nustatė Sąjungos teisės aktams prieštaraujanti teisinį reguliavimą, ši teisės klaida 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 leidėjas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą atleidęs nuo mokesčio įstaigą, kaip antai MDDP, neperžengė savo diskrecijos ribų. Tam nacionalinis teismas turi išnagrinėti ir palyginti MDDP ir Lenkijos viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų, kurios teikia švietimo paslaugas, tikslus ir veiklos sąlygas. Vis dėlto reikia nurodyti, kad Lenkijos įstatymų leidėjas, neapmokestindamas įstaigos, kaip antai MDDP, neperžengė diskrecijos ribų, jei vienintelis požymis, paneigiantis šių įstaigų panašumą, yra veikla, kuria siekiama pelno. Nes, kaip jau minėta, tokia veikla nėra pagrindas nepripažinti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punktą⁴⁰.

71. Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatytų, kad Lenkijos įstatymų leidėjas jokiais aplinkybėmis negali pripažinti įstaigos, kaip antai MDDP, tikslų 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 teisę į pirkimo mokesčio atskaitą.

72. Be to, tam tikromis aplinkybėmis MDDP taip pat turėtų teisę į žalos atlyginimą, kaip Teisingumo Teismas dėl panašios situacijos jau yra pripažinęs Sprendime *Stockholm Lindöpark*⁴¹. Juk atlygintina žala MDDP galėjo patirti dėl to, kad jos paslaugų 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 valstybė narė, pripažindama, kad suinteresuotasis apmokestinamasis asmuo yra panašių tikslų siekianti įstaiga, peržengia turimos diskrecijos ribas.

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, susijęs su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g ir h punktais.

39 — 6 išnašoje minėto Sprendimo *CopyGene* 73 punktą, susijęs 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.

V – Išvada

74. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, į *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 pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinti privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų dėl komercinių tikslų teikiamų švietimo paslaugų. Tačiau šių nuostatų įgyvendinimo tvarka tiek, kiek ja nenustatyta jokių reikalavimų, susijusių su privatinės teisės reglamentuojamų įstaigų tikslų panašumo pripažinimu, prieštarauja minėtoms nuostatom.
2. Dėl nacionalinės neapmokestinimo PVM tvarkos neatitikties PVM direktyvos nuostatom 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 valstybė narė, pripažindama, kad suinteresuotasis apmokestinamasis asmuo yra panašių tikslų siekianti įstaiga, peržengia turimos diskrecijos ribas.