



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 28. novembra 2013 \*

„DDV — Direktiva 2006/112/ES — Členi od 132 do 134 in 168 — Oprostitve — Storitve izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava — Pravica do odbitka“

V zadevi C-319/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 27. aprila 2012, ki je prispela na Sodišče 2. julija 2012, v postopku

**Minister Finansów**

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. G. Fernlund (poročevalec), A. Ó Caoimh, sodnika, C. Toader, sodnica, in E. Jarašiūnas, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. maja 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Minister Finansów J. Kaute in T. Tratkiewicz, agenta,
- za MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, T. Michalik, svetovalec,
- za poljsko vlado A. Kraińska in A. Kramarczyk ter B. Majczyna in M. Szpunar, agenti,
- za grško vlado I. Pouli in M. Tassopoulou, agenta,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in R. Laires, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva L. Christie, agent, skupaj z P. Mantleom, barrister,
- za Evropsko komisijo K. Herrmann in L. Lozano Palacios, agenta,

\* Jezik postopka: poljščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 20. junija 2013

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 132(1)(i), 133, prvi odstavek, točke od (a) do (d), 134 in 168(a), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Minister Finansów (minister za finance, v nadaljevanju: minister) in družbo MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (v nadaljevanju: MDDP) glede oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za storitve izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava.

### **Pravni okvir**

#### *Pravo Unije*

- 3 Člen 132(1)(i), (l), (m) in (q) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

- (i) 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;

[...]

- (l) opravljanje storitev in dobavo blaga, ki je tesno povezana s temi storitvami in jo opravljajo neprofitne organizacije s cilji politične, sindikalne, verske, domoljubne, filozofske, človekoljubne ali državljanske narave svojim članom kot povračilo za članarino, določeno v skladu z njihovimi pravili, če ni verjetno, da bi takšna oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence;

- (m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo;

[...]

- (q) dejavnosti, razen komercialnih, ki jih opravijo javne radijske in televizijske ustanove.“

4 Člen 133, prvi odstavek, točke od (a) do (d), Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitve iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) 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, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;
- (b) te osebe morajo v glavnem prostovoljno upravljati in voditi osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposrednega ali posrednega interesa pri rezultatih teh dejavnosti;
- (c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jihodobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;
- (d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.“

5 Člen 134 te direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) 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.“

6 Člen 168(a) navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni 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 davčni zavezanec;“.

*Poljsko pravo*

7 Člen 43(1), točka 1, zakona o davku na dodano vrednost za blago in storitve (Ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, postavka 535), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Davka so oproščene:

- 1. storitve, navedene v prilogi 4 k zakonu;

[...]“

8 V postavki 7 priloge 4 k zakonu o DDV so navedene „Storitve izobraževanja“.

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

- 9 Družba MDDP, ki je družba poljskega prava, organizira specializirana strokovna usposabljanja in konference na različnih področjih izobraževanja in usposabljanja, kot so področja davkov, računovodstva, financ ter področja v zvezi z organizacijo in upravljanjem podjetij, vključno z razvojem poklicnih in osebnih sposobnosti.
- 10 Družba MDDP navedene dejavnosti organizira v okviru redne pridobitne gospodarske dejavnosti.
- 11 Družba MDDP ni vpisana v razvid zasebnih šol in ustanov v skladu z določbami zakona o izobraževalnem sistemu (Ustawa o systemie oświaty) z dne 7. septembra 1991.
- 12 Družba MDDP je pri ministru vložila prošnjo za individualno razlago v zvezi z njeno pravico do odbitka vstopnega DDV za blago in storitve, pridobljene za opravljanje storitev izobraževanja. Trdila je, da njene storitve izobraževanja ne bi smele biti oproščene DDV, temveč bi morale biti z njim obdavčene.
- 13 V teh okoliščinah je družba MDDP trdila, da določbe člena 43(1), točka 1, zakona o DDV niso skladne s členi 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV.
- 14 Minister je nasprotno menil, da so bile določbe Direktive o DDV pravilno prenesene z določbami člena 43(1), točka 1, zakona o DDV v povezavi s postavko 7 priloge 4 k temu zakonu.
- 15 Družba MDDP je nato 3. januarja 2011 pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodsko upravno sodišče v Varšavi) vložila tožbo za razveljavitev zgoraj navedene individualne razlage, pri čemer je zatrjevala kršitev člena 132(1)(i) Direktive o DDV v povezavi s členoma 133 in 134 navedene direktive.
- 16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie je s sodbo z dne 17. oktobra 2011 razveljavilo izpodbijano individualno razlago, ker naj bi člen 132(1)(i) Direktive o DDV nasprotoval možnosti oprostitve DDV organizacij, ki dejavnosti opravljanja storitev izobraževanja ne opravljajo v splošnem interesu.
- 17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie je ob sklicevanju na sodbo Sodišča z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493) menilo, da se lahko davčni zavezanec v primeru oprostitve, ki ni v skladu z Direktivo o DDV, neposredno sklicuje na člen 168 navedene direktive in ima tako pravico odbiti vstopni DDV za blago in storitve, pridobljene za opravljene storitve izobraževanja, tudi če so zadnjenavedene oproščene DDV, ker ta oprostitve ni v skladu z Direktivo o DDV. Vendar je poudarilo nesmiselnost položaja, ki izhaja iz navedenega in v katerem ima davčni zavezanec, ki opravlja transakcije, oproščene DDV, tudi pravico do odbitka v skladu s členom 168 Direktive o DDV.
- 18 Minister je zoper sodbo z dne 17. oktobra 2011 pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) vložil kasacijsko pritožbo.
- 19 Predložitveno sodišče, pred katerim poteka postopek v zvezi s pritožbo ministra, dvomi glede razlage člena 132(1)(i) Direktive o DDV. Sprašuje se, ali družba MDDP lahko uporabi oprostitve za opravljeno storitev izobraževanja in se hkrati sklicuje na pravico do odbitka plačanega vstopnega davka.

20 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v prehodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „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, izhaja iz člena 43(1), točka 1, [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 oprostitve davka in pravico do odbitka vstopnega davka?“

### **Vprašanji za predhodno odločanje**

#### *Prvo vprašanje*

- 21 Predložitevno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba povezane določbe členov 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.
- 22 Poljska, grška in portugalska vlada ter vlada Združenega kraljestva trdijo, da navedene določbe temu ne nasprotujejo.
- 23 Družba MDDP in Komisija pa menita, da Direktiva o DDV ne dovoljuje splošne oprostitve vseh storitev izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava, saj naj bi se taka oprostitve lahko uporabljala le na podlagi namenov teh organizacij.
- 24 Najprej je treba opozoriti, da členi 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV ustrezajo členu 13(A)(1)(i) in (2), točki (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) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).
- 25 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitve iz člena 132 Direktive o DDV, razlagajo ozko. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi se tem oprostitvam odvzeli učinki (glej zlasti sodbo z dne 15. novembra 2012 v zadevi Zimmermann, C-174/11, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 26 Glede cilja oprostitve iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV iz te določbe izhaja, da naj bi se s to oprostitvijo, s katero se za storitve izobraževanja zagotavlja ugodnejša obravnava na področju DDV, olajšal dostop do teh storitev s tem, da bi se zmanjšali dodatni stroški, ki naj bi nastajali zato, ker se za te storitve obračunava DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-287/00, Recueil, str. I-5811, točka 47).
- 27 Ob upoštevanju tega cilja je treba opozoriti, da komercialna narava dejavnosti v okviru člena 132(1)(i) Direktive o DDV ne izključuje, da ta pomeni dejavnost splošnega interesa (glej sodbi z dne 3. aprila 2003 v zadevi Hoffmann, C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 38, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 31).

- 28 Prav tako je izraz „organizacije“ iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV načeloma dovolj širok, da vključuje pridobitne subjekte zasebnega prava (glej zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 35).
- 29 V zvezi s tem je treba ugotoviti tudi, da je zakonodajalec Evropske unije v primerih, v katerih je nameraval omejiti odobritev oprostitev iz člena 132(1)(i) Direktive o DDV na nekatere nepridobitne ali nekomercialne subjekte, to izrecno navedel, kot izhaja iz točk (l), (m) in (q) te določbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 37).
- 30 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da člen 133, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV, ki pomeni fakultativni pogoj, ki ga države članice lahko dodatno določijo za odobritev nekaterih oprostitev iz člena 132(1) navedene direktive, državam članicam dovoljuje, vendar jih ne obvezuje, da upravičenost do oprostitev, določenih med drugim v navedenemu členu 132(1)(i), omejijo na osebe, ki niso osebe javnega prava in katerih cilj ni sistematično doseganje dobička (glej zgoraj navedeni sodbi Hoffmann, točka 38, in Kingscrest Associates in Montecello, točka 38, ter sodbo z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 43).
- 31 V teh okoliščinah je nujno treba priznati – sicer člen 133, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV postane brez pomena – da doseganje pridobitnega cilja, če zakonodajalec Unije kot v členu 132(1)(i) te direktive ni izrecno določil, da za upravičenost do zadevnih oprostitev ne sme biti takega cilja, ne more izključiti upravičenosti do navedenih oprostitev (glej zgoraj navedeno sodbo Kingscrest Associates in Montecello, točka 40).
- 32 Poleg tega člen 134 Direktive o DDV v nasprotju s trditvami Komisije nikakor ne izključuje možnosti, da se z oprostivijo iz člena 132(1)(i) te direktive zajamejo organizacije zasebnega prava, ki opravljajo storitve izobraževanja za komercialne namene. Kot je namreč ugotovila generalna pravobranilka v točki 31 sklepnih predlogov, se člen 134 Direktive o DDV uporablja le za transakcije, ki so tesno povezane s storitvami izobraževanja, oproščenimi davka na podlagi navedenega člena 132(1)(i) Direktive o DDV, torej ne za glavne transakcije teh storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia, C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 26, in z dne 9. februarja 2006 v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točki 22 in 25).
- 33 Iz navedenega izhaja, da določbe členov 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV ne nasprotujejo oprostitvi DDV za storitve izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava.
- 34 Vendar člen 43(1), točka 1, zakona o DDV v povezavi s postavko 7 priloge 4 k temu zakonu, kakor je veljal leta 2010, določa splošno oprostitev vseh storitev izobraževanja, ne glede na namen organizacij, ki te storitve opravljajo.
- 35 V skladu s členom 132(1)(i) Direktive o DDV pa je opravljanje zadevnih storitev izobraževanja oproščeno le, če te storitve opravljajo osebe javnega prava s področja izobraževanja ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen. Iz tega sledi, da morajo druge organizacije, torej organizacije zasebnega prava, izpolnjevati pogoj namena, podobnega namenu navedenih oseb javnega prava. Tako iz besedila navedenega člena 132(1)(i) jasno izhaja, da ta državam članicam ne dovoljuje oprostitve storitev izobraževanja za vse organizacije zasebnega prava, ki take storitve opravljajo, vključno s tistimi, ki nimajo podobnega namena kot navedene osebe javnega prava.
- 36 Zato oprostitev, kakršna je tista, ki je sporna v zadevi v glavni stvari, in ki se splošno uporablja za vse storitve izobraževanja, ne glede na namen organizacij zasebnega prava, ki te storitve opravljajo, ni skladna z navedenim členom 132(1)(i), kot ga je zasnoval zakonodajalec Unije.

- 37 Ker člen 132(1)(i) Direktive o DDV podrobno ne določa pogojev ali pravil za priznavanje tega podobnega namena, načeloma nacionalno pravo vsake države članice določi pravila, v skladu s katerimi se lahko takim organizacijam ta namen prizna. Države članice glede tega prosto presoajo (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kingscrest Associates in Montecello, točki 49 in 51, in Zimmermann, točka 26).
- 38 Poleg tega so nacionalna sodišča tista, ki morajo ugotoviti, ali države članice pri določanju takih pogojev niso prekoračile polja proste presoje in so spoštovale načela prava Unije, zlasti načelo enakega obravnavanja, ki se na področju DDV odraža z načelom davčne nevtralnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kingscrest Associates in Montecello, točka 52, in L.u.P., točka 48).
- 39 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba določbe členov 132(1)(i), 133 in 134 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo oprostitvi DDV za storitve izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava. Vendar člen 132(1)(i) te direktive nasprotuje splošni oprostitvi za vse storitve izobraževanja, ne da bi se pri tem upošteval namen organizacij zasebnega prava, ki te storitve opravljajo.

#### *Drugo vprašanje*

- 40 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje je treba drugo vprašanje razumeti tako, da z njim predložitveno sodišče sprašuje, ali se lahko davčni zavezanec sklicuje na to, da oprostitev DDV, določena z nacionalno zakonodajo, ni skladna s členom 132(1)(i) Direktive o DDV, da bi lahko uveljavljal pravico do odbitka vstopnega DDV, določeno s členom 168 Direktive o DDV, in hkrati izkoristil navedeno oprostitev za storitve izobraževanja in poklicnega usposabljanja, ki jih opravlja.
- 41 Najprej je treba ugotoviti, kot opozarjajo poljska in portugalska vlada ter vlada Združenega kraljestva, da je eno od osrednjih načel sistema DDV to, da je pogoj za pravico do odbitka vstopnega DDV za pridobitev blaga ali storitev, da je izdatek za njihovo pridobitev sestavni del cene izstopnih transakcij, ki so bile podlaga za pravico do odbitka.
- 42 Iz uvodnega dela člena 168 Direktive o DDV, ki določa pogoje za nastanek pravice do odbitka in njen obseg, izhaja, da lahko le transakcije, ki so predmet izstopnega davka, omogočajo nastanek pravice do odbitka DDV za pridobitev blaga in storitev, uporabljenih za opravljanje teh transakcij.
- 43 Zato je v skladu z logiko sistema, uvedenega z Direktivo o DDV, odbitek vstopnih davkov povezan s pobiranjem izstopnih davkov.
- 44 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da kadar davčni zavezanec, razen v primerih, ki so izrecno določeni v upoštevnih direktivah, opravi storitev za drugega davčnega zavezanca, ki jo ta uporabi za oproščeno transakcijo, ta drugi davčni zavezanec nima pravice do odbitka plačanega vstopnega davka (glej zlasti sodbi z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group, C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 28, in z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche, C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 16).
- 45 Iz navedenega sledi, da tudi če oprostitev, določena z nacionalno zakonodajo, ni v skladu z Direktivo o DDV, člen 168 te direktive davčnemu zavezancu ne dopušča, da hkrati uporabi to oprostitev in uveljavlja pravico do odbitka.
- 46 Treba je preučiti, ali se lahko davčni zavezanec, kot je družba MDDP, sklicuje na člen 132(1)(i) Direktive o DDV, da bi se njegove storitve izobraževanja obdavčile in bi tako pridobil pravico do odbitka.

- 47 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se je v skladu z ustaljeno sodno prakso, kadar so določbe posamezne direktive po vsebini brezpogojne in dovolj natančne, nanje mogoče sklicevati, če niso bili pravočasno sprejeti izvedbeni ukrepi, zoper vsako določbo nacionalnega prava, ki ni v skladu z Direktivo o DDV, ali če določajo pravice, ki jih posamezniki lahko uveljavljajo proti državi (glej zlasti sodbo 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, točka 58 in navedena sodna praksa).
- 48 Postavlja se vprašanje, ali je člen 132(1)(i) Direktive o DDV po svoji vsebini brezpogojen in dovolj natančen v zvezi z oprostitvijo storitev izobraževanja, ki jih opravljajo organizacije zasebnega prava.
- 49 Prvi od teh pogojev je izpolnjen. Člen 132(1)(i) Direktive o DDV je namreč brezpogojen glede vsebine, ker državam članicam ne dopušča nobene izbire, temveč jim nalaga, da podelijo v tej določbi opredeljeno oprostitvev.
- 50 V zvezi z drugim pogojem iz odgovora Sodišča na prvo vprašanje izhaja, da člen 132(1)(i) Direktive o DDV prepušča državam članicam določeno polje proste presoje pri opredelitvi organizacij zasebnega prava, ki imajo podoben namen kot osebe javnega prava in morajo biti zato v skladu s tem členom oproščene plačila DDV.
- 51 Vendar pa je imelo Sodišče že priložnost ugotoviti, da to, da določba Direktive o DDV, s katero je uvedena oprostitvev, državam članicam daje prosto presojo, ne preprečuje, da bi se navedena določba štela za dovolj natančno, da se nanjo lahko neposredno sklicuje, če glede na objektivne znake sporna storitev ustreza merilom navedene oprostitve (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies, točki 60 in 61 in navedena sodna praksa).
- 52 Podobno se lahko zadevna oseba neposredno sklicuje na to določbo, če je država članica prekoračila polje proste presoje s tem, da je določila oprostitvev za storitve ali zavezance, ki jim take oprostitvev v skladu z navedeno določbo Direktive o DDV objektivno ni mogoče odobriti, da se zanjo ta oprostitvev ne bi uporabila.
- 53 Iz tega sledi, da se zavezanec lahko le, če je država članica prekoračila polje proste presoje s tem, da mu je priznala, da je organizacija s podobnim namenom kot osebe javnega prava, sklicuje na člen 132(1)(i), Direktive o DDV, da bi izpodbijal nacionalno zakonodajo in dosegel, da postanejo njegove storitve predmet DDV.
- 54 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 70 in 71 sklepnih predlogov, mora nacionalno sodišče preveriti, ali oprostitvev storitev, ki jih opravljajo organizacije, kot je družba MDDP, na podlagi člena 132(1)(i) Direktive o DDV presega polje proste presoje poljskega zakonodajalca. To sodišče mora preučiti namen in pogoje dejavnosti družbe MDDP v primerjavi z namenom in pogoji dejavnosti poljskih oseb javnega prava, ki izvajajo naloge izobraževanja. V zvezi s tem iz odgovora Sodišča na prvo vprašanje izhaja, da zgolj to, da ima organizacija, kot je družba MDDP, komercialen namen, ne zadostuje za izključitev tega, da ima podoben namen kot osebe javnega prava in da se lahko njene storitve zato oprostijo v skladu z navedeno določbo.
- 55 Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da ni mogoče šteti, da je namen organizacije, kot je družba MDDP, podoben namenu osebe javnega prava, bi se družba MDDP lahko sklicevala na to, da so v skladu z nacionalno zakonodajo v nasprotju s členom 132(1)(i) Direktive o DDV njene storitve izobraževanja in poklicnega usposabljanja oproščene plačila DDV. V tem primeru bi bile njene storitve predmet DDV in družba MDDP bi lahko tako uveljavljala pravico do odbitka vstopnega DDV v skladu s poljsko zakonodajo.

56 Zato je na drugo vprašanje treba odgovoriti:

- da davčni zavezanec v skladu s členom 168 Direktive o DDV ali nacionalnim predpisom, s katerim je prenesen, ne more uveljavljati pravice do odbitka vstopnega DDV, če zaradi oprostitve, določene z nacionalno zakonodajo v nasprotju s členom 132(1)(i) te direktive, opravljanje njegovih izobraževalnih storitev ni obdavčeno z vstopnim DDV;
- da pa se ta davčni zavezanec lahko sklicuje na neskladnost navedene oprostitve s členom 132(1)(i) Direktive o DDV, zato da se ta zanj ne bi uporabila, kadar tudi ob upoštevanju proste presoje, ki jo ta določba daje državam članicam, navedenega davčnega zavezanca objektivno ni mogoče šteti za organizacijo, ki ima podoben namen kot izobraževalna ustanova javnega prava v smislu te določbe, kar mora preveriti nacionalno sodišče, in
- da so v zadnjenavedenem primeru izobraževalne storitve, ki jih opravlja navedeni davčni zavezanec, predmet DDV in bo ta torej lahko uveljavljal pravico do odbitka vstopnega DDV.

### **Stroški**

57 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Določbe členov 132(1)(i), 133 in 134 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo oprostitvi DDV za storitve izobraževanja, ki jih za komercialne namene opravljajo organizacije zasebnega prava. Vendar člen 132(1)(i) te direktive nasprotuje splošni oprostitvi za vse storitve izobraževanja, ne da bi se pri tem upošteval namen organizacij zasebnega prava, ki te storitve opravljajo.
2. Davčni zavezanec v skladu s členom 168 Direktive 2006/112 ali nacionalnim predpisom, s katerim je prenesen, ne more uveljavljati pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, če zaradi oprostitve, določene z nacionalno zakonodajo v nasprotju s členom 132(1)(i) te direktive, opravljanje njegovih izobraževalnih storitev ni obdavčeno z vstopnim davkom na dodano vrednost.

Ta davčni zavezanec pa se lahko sklicuje na neskladnost navedene oprostitve s členom 132(1)(i) Direktive 2006/112, zato da se ta zanj ne bi uporabila, kadar tudi ob upoštevanju proste presoje, ki jo ta določba daje državam članicam, navedenega davčnega zavezanca objektivno ni mogoče šteti za organizacijo, ki ima podoben namen kot izobraževalna ustanova javnega prava v smislu te določbe, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

V zadnjenavedenem primeru so izobraževalne storitve, ki jih opravlja navedeni davčni zavezanec, predmet davka na dodano vrednost in ta bo torej lahko uveljavljal pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

Podpisi