Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 20. juni 2013 [1]

Sag C-319/12

Minister Finansów
mod
MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

»Skatteret — merværdiafgift — artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF — momsfritagelse for uddannelsesydelser, der leveres af erhvervsvirksomheder — direkte virkning«

I – Indledning

1. Momsretten er ikke altid umiddelbart forståelig. Den retstvist, der er baggrunden for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, virker således også i første omgang overraskende. I denne retstvist anmoder en afgiftspligtig person nemlig om, at det fastslås, at vedkommendes virksomhed *ikke* er fritaget for moms. Baggrunden herfor er endnu engang retten til fradrag af indgående moms, der principielt kun består for afgiftspålagt virksomhed. Det kan derfor navnlig være til fordel for en afgiftspligtig person, at vedkommendes egen virksomhed pålægges moms, såfremt den pågældendes aftagere selv har ret til fradrag af indgående moms [2].

2. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ønskes der for det første en afklaring for så vidt angår momsfritagelse for uddannelsesydelser. Det skal afklares, i hvilket omfang medlemsstaterne har en skønsbeføjelse, når de fastlægger, hvilke private uddannelsesinstitutioner der er fritaget for moms. Da de EU-retlige bestemmelser, der skal fortolkes i denne forbindelse, ikke blot finder anvendelse med hensyn til uddannelsessystemet, men også på lignende måde med hensyn til områderne sundhed, social forsorg og kultur, kan Domstolens besvarelse have en mere vidtgående betydning.

3. Endnu mere vidtgående er for det andet spørgsmålet om, hvilke konsekvenser det har, hvis en medlemsstat udøver et forkert skøn ved fastlæggelsen af de institutioner, der fritages for moms. Det skal i denne forbindelse navnlig afklares, om en afgiftspligtig person efterfølgende kan påberåbe sig, at vedkommendes virksomhed i henhold til EU-retten er underlagt momspligt, for derved at opnå ret til fradrag af indgående moms, uden samtidig at være underlagt en pligt til efterfølgende at beskatte sine transaktioner, som vedkommende forinden har behandlet som værende momsfritaget i henhold til national ret.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. den udførlige beskrivelse af fordelene ved afgiftspålæggelse i generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse af 8.3.2007 i de forenede sager C-434/05 og C-445/05, Horizon College og Haderer, Sml. 2007 I, s. 4793, punkt 20 ff.

II – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

4. Opkrævning af moms i EU er reguleret i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[3] (herefter »momsdirektivet«). Afsnit IX, kapitel 2, i momsdirektivet indeholder bestemmelser om »fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. I henhold til artikel 132, stk. 1, litra i), der hører til dette kapitel, fritager medlemsstaterne følgende transaktioner for moms:

»uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål«.

5. I henhold til momsdirektivets artikel 133 kan medlemsstaterne «for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af bl.a. denne fritagelse betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

»a) de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, […]

[…]«

6. Momsdirektivets 134 opstiller en indskrænkning af bl.a. fritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i):

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af [...] [moms]fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.«

7. Førnævnte bestemmelser svarer til bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og stk. 2, litra a) og b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag[4] (herefter »sjette direktiv«), der skulle anvendes indtil den 31. december 2006.

8. Retten til fradrag af indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 168 forudsætter, at den afgiftspligtige person anvender varer og ydelser »i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms«:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

3 — EUT L 347, s. 1.

4 — EFT L 145, s. 1.

[…]«

B – *National ret*

9. I henhold til artikel 43, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med position 7 i bilag 4 til Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (herefter »den polske momslov«), er uddannelsesydelser, uanset hvem der erlægger dem, fritaget for moms for 2010, der er det relevante år i den foreliggende sag.

III – Hovedsagen og retsforhandlingerne ved Domstolen

10. Det private selskab MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (herefter »MDDP«) tilbyder bl.a. inden for områderne skat og personale skolinger i Polen. Selskabets virksomhed er rettet mod regelmæssig vinding.

11. MDDP anmodede Minister Finansów om bindende oplysninger om den momsretlige behandling af selskabets virksomhed. Efter selskabets opfattelse hindrer den polske momslov selskabet i at påberåbe sig fradrag af indgående moms, hvilket strider imod EU-retten. Den momsfritagelse, som ifølge polsk ret gælder for MDDP's skolinger, er således ikke forenelig med momsdirektivet. Momsdirektivet tillader ikke momsfritagelse for uddannelsesydelser, når der er tale om organer, der kun har til formål systematisk at søge vinding. Såfremt MDDP's ydelser skal være momspligtige, har selskabet imidlertid også ret til fradrag af indgående moms.

12. Minister Finansów afviste dette synspunkt. MDDP anfægtede denne afgørelse ved et sagsanlæg og fik medhold i første instans. I henhold til afgørelsen i første instans har MDDP endog ret til fradrag af indgående moms, for så vidt som selskabet tidligere har benyttet sig af momsfritagelsen i henhold til polsk ret.

13. Naczelny Sąd Administracyjny (højeste forvaltningsdomstol) er i tvivl om, hvorvidt dommen fra den lavere instans er korrekt, og har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til 267 TEUF:

»1) Skal artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133 og artikel 134 i momsdirektivet fortolkes således, at de er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed, fritages for merværdiafgift, hvilket følger af artikel 43, stk. 1, nr. 1, i den polske momslov, sammenholdt med pos. 7 i bilag 4 til denne lov efter den i 2010 gældende retsstilling?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, spørges: Er den afgiftspligtige person i betragtning af den omstændighed, at fritagelsen er uforenelig med momsdirektivet, i medfør af direktivets artikel 168 berettiget til både at benytte sig af afgiftsfritagelsen og til at påberåbe sig retten til fradrag af indgående moms?«

14. MDDP, Den Hellenske Republik, Republikken Polen, Den Portugisiske Republik og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg for Domstolen. Minister Finansów, MDDP, Republikken Polen, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Kommissionen har deltaget i retsmødet den 15. maj 2013.

IV – Retlig bedømmelse

A – *Momsfritagelse for uddannelsesydelser*

15. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivet hindrer medlemsstaterne i også at indrømme private organer, der udelukkende handler *i erhvervsmæssigt øjemed*, momsfritagelse for uddannelsesydelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i). Da den forelæggende ret ikke har gjort nærmere rede for udtrykket »i erhvervsmæssigt øjemed«, går jeg i det følgende ud fra, at det betyder det samme som virksomhed, der er rettet mod vinding.

16. Dette spørgsmål opstår på baggrund af, at alle organer, der erlægger uddannelsesydelser, i henhold til polsk ret er omfattet af momsfritagelsen.

1. Har medlemsstaterne et frit skøn?

17. Det præjudicielle spørgsmål ville uden videre skulle besvares benægtende, hvis medlemsstaterne ud fra et frit skøn kunne fastlægge, hvilke private organer der er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i).

18. De uddannelsesydelser, der nævnes i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er ifølge bestemmelsens ordlyd imidlertid kun fritaget for moms, hvis de præsteres af offentligretlige organer med uddannelsesformål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål. Derefter er det en betingelse, at de »andre«, dvs. private organer, forfølger formål, der svarer til de nævnte offentligretlige organers formål.

19. Eftersom momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), ikke fastsætter betingelserne for at anerkende, at der er tale om et sådant tilsvarende formål, tilkommer det i princippet hver medlemsstat i national ret at opstille reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles [5]. Medlemsstaterne har for så vidt en skønsbeføjelse – ligesom det gælder i forbindelse med anerkendelse af momsfritagede organer for så vidt angår andre forhold i momsdirektivets artikel 132 [6]. Begrundelsen for lovgivers frihed til at udforme momsfritagelsen må antages at være, at medlemsstaternes respektive uddannelsessystemer er opbygget forskelligt. Momsfritagelserne for uddannelsesydelser i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) og j), bør dog på trods af disse forskellige uddannelsessystemer i medlemsstaterne i sidste ende anvendes så ensartet som muligt [7].

20. Republikken Polens opfattelse af, at det står medlemsstaterne frit for at anse alle organer, der erlægger uddannelsesydelser, for organer som havende tilsvarende formål, kan imidlertid ikke følges. En sådan holdning tager ikke hensyn til de krav, som momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), stiller til den person, der erlægger uddannelsesydelser. Hvis medlemsstaterne fik mulighed for at momsfritage uddannelsesydelser fra samtlige personer, ville kriteriet tilsvarende formål, som opstilles udtrykkeligt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), i modstrid med EU-lovgivers åbenbare vilje fratages enhver form for betydning.

5 — Jf. i denne retning dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 64, og af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 42, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), samt dom af 26.5..2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 49, og af 15.11.2012, sag C-174/11, Zimmermann, præmis 26, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, henholdsvis litra g) og h).

6 — Jf. L.u.P.-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 42, og dom af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene, Sml. I, s. 5053, præmis 63, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), samt dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 54, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 51, og Zimmermann-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 26, om sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, henholdsvis litra g) og h).

7 — Jf. i denne retning dom af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 36, om fortolkning af udtrykket »skole- eller universitetsundervisning« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra j).

21. Domstolen har også allerede tilkendegivet, at ikke samtlige organer kan drage fordel af momsfritagelsen for uddannelsesydelser. I en afgørelse udelukkede Domstolen således, at et selskab, der organiserer skole- og universitetsophold i udlandet, kan være et organ med tilsvarende formål som omhandlet i det nuværende momsdirektivs artikel 132, stk. 1, litra i) [8].

22. Der må derfor gives den forelæggende ret medhold i, at medlemsstaterne ikke kan udøve et frit skøn, når de fastlægger, hvilke private organer der er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i).

2. Grænser for skønsbeføjelsen

23. Spørgsmålet er derfor, om det overskrider grænserne for medlemsstaternes skønsbeføjelse, hvis private oganer, der erlægger uddannelsesydelser i erhvervsmæssigt øjemed, er underlagt momsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i).

24. Den forelæggende ret har ytret tvivl herom, for så vidt som momsfritagelserne i henhold til momsdirektivets artikel 132 ifølge overskriften på denne bestemmelse kun vedrører virksomhed af almen interesse. Domstolen har imidlertid allerede generelt fastslået, at en virksomheds kommercielle karakter for så vidt angår denne bestemmelse ikke udelukker, at den har karakter af en virksomhed af almen interesse [9].

25. Det samme gælder også specifikt for momsfritagelse for uddannelsesydelser i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i).

26. Udtrykket »organ« er for det første bredt nok til også at omfatte fysiske personer og private virksomheder, der drives med gevinst for øje [10]. For det andet udelukker det forhold, at bestemmelsen er begrænset til at omfatte private organer, der forfølger formål, som svarer til offentligretlige organers formål, således som det bestemmes i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), ligeledes ikke virksomhed, der udøves i erhvervsmæssigt øjemed.

27. Republikken Polen og Den Portugisiske Republik har med rette henvist til, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), i modsætning til andre momsfritagelser i samme bestemmelse ikke indeholder nogen begrænsning for så vidt angår et organs erhvervsmæssige karakter eller det forhold, at virksomheden drives med gevinst for øje. Dette er derimod tilfældet for så vidt angår momsfritagelserne i henhold til litra l), m) og q), der undtager organisationer, der arbejder med gevinst for øje, og kommerciel virksomhed fra anvendelsesområdet for disse bestemmelser. Det må derfor *modsætningsvist* sluttes, at organer af kommerciel karakter, hvis virksomhed alene drives med gevinst for øje, principielt også kan drage fordel af momsfritagelsen for uddannelsesydelser [11].

8 — Dom af 13.10.2005, sag C-200/04, iSt, Sml. I, s. 8691, præmis 45-47, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

9 — Jf. dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Hoffmann, Sml. I, s. 2921, præmis 38, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 31, vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A.

10 — Jf. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 15 ff., og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 35.

11 — Jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 37.

28. Det er heller ikke i strid med formålet for momsfritagelsen for uddannelsesydelser at lade erhvervsvirksomheder være omfattet af fritagelsen [12]. På grundlag af en udtalelse fra Domstolen vedrørende universitetsundervisning kan dette formål nemlig bestå i, at det ikke bliver umuligt at få adgang til uddannelsesydelser på grund af fordyrelsen af undervisningen ved, at sådanne ydelser pålægges moms [13]. Selv om det ikke kan udledes direkte af dette formål, efter hvilke kriterier det skal fastlægges, om et privat organ er fritaget for moms, er spørgsmålet, om formålet opnås, principielt uafhængigt af, om sådanne uddannelsesydelser erlægges i erhversmæssigt øjemed eller ej.

29. For så vidt som Kommissionen i sit skriftlige indlæg har argumenteret imod at henføre kommercielle organer under momsfritagelsen på grundlag af momsdirektivets artikel 133 og 134, skal der henvises til to forhold.

30. For det første har Domstolen allerede præciseret, at artikel 133 for så vidt angår de deri nævnte momsfritagelser giver medlemsstaterne mulighed for *ud over* kriterierne og betingelserne for at anerkende private organer at fastsætte yderligere, nemlig de i artikel 133 nævnte, betingelser for en momsfritagelse [14]. Omvendt står det altså også medlemsstaterne frit for at undlade at fastsætte nogen af de i artikel 133 nævnte betingelser [15]. Domstolen har derfor netop udledt af betingelsen i momsdirektivets artikel 133, litra a), at den omstændighed, at der arbejdes med gevinst for øje, ikke kan udelukke indrømmelse af momsfritagelse. I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne nemlig bl.a. gøre meddelelse af momsfritagelse for uddannelsesydelser betinget af, at de private organer ikke har til formål systematisk at søge vinding. Denne mulighed ville dog ikke have noget indhold, hvis den allerede var en betingelse for at anerkende, at private organer kan opnå fritagelse [16].

31. For det andet taler momsdirektivets artikel 134 heller ikke imod muligheden for at lade private organer, der erlægger uddannelsesydelser i erhvervsmæssigt øjemed, være omfattet af momsfritagelsen. Ganske vist udelukker denne bestemmelse i modsætning til artikel 133 på bindende vis bestemte transaktioner fra bl.a. momsfritagelsen for uddannelsesydelser [17]. Det følger imidlertid af den indre logik i bestemmelsen – navnlig som følge af den i artikel 133, litra a), nævnte betingelse – at den kun kan anvendes på transaktioner med »nær tilknytning« til de momsfritagede uddannelsesydelser som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) [18], og altså ikke på de transaktioner, der er fritaget for moms på kerneområdet. Det forhold, at transaktioner, der er i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsydelser, i henhold til momsdirektivets artikel 134, litra b), ikke omfattes af momsfritagelse, giver ikke grundlag for at drage nogen endelige konklusioner for så vidt angår spørgsmålet, om det principielt er muligt at fastsætte en momsfritagelse for erhvervsvirksomheder.

32. Det må derfor i sidste ende fastholdes, at de grænser for medlemsstaternes skønsbeføjelse, som består inden for rammerne af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), ikke overskrides, hvis national ret også fritager private organer, der erlægger uddannelsesydelser i erhvervsmæssigt øjemed, fra moms.

12 — Jf. om denne betingelse for medlemsstaternes skønsudøvelse generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 14.11.2002 i Hoffmann-sagen, punkt 66, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra n).

13 — Jf. dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 47, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

14 — Jf. Dornier-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 64-66, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 38, L.u.P.-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 41-43, og Zimmermann-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 27, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a).

15 — Jf. generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse af 7.3.2006 i L.u.P.-sagen, punkt 39, med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

16 — Jf. dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 40, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), og stk. 1, litra g) og h).

17 — Jf. om denne systematiske sondren allerede generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 13.12.2001 i sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. 2002 I, s. 3293, punkt 38, og generaladvokat Légers forslag til afgørelse af 15.9.2005 i sag C-394/04, Ygeia, Sml. 2005 I, s. 10373, punkt 31, med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2.

18 — Jf. i denne retning dom af 1.12.2005, sag C-394/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 26, og af 9.2.2006, sag C-415/05, Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 22 og 25, med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b).

3. Besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål

33. Dermed skal det første præjudicielle spørgsmål besvares benægtende.

34. Denne konstatering er imidlertid ikke nok til at give den forelæggende ret et brugbart svar med henblik på hovedsagen. Den forelæggende ret ønsker nemlig, som det navnlig fremgår af formuleringen af andet præjudicielle sprøgsmål, i sidste ende oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for momsfritagelsen for uddannelsesydelser i henhold til polsk ret.

35. Ganske vist konstaterede jeg under punkt 1 og 2, at Republikken Polen kan fritage uddannelsesydelser fra private organer, der handler i erhvervsmæssigt øjemed, for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i). Momsfritagelsen må imidlertid ikke ske på en måde, der slet ikke stiller nogen krav til anerkendelsen af organer. Momsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er følgelig ikke blevet gennemført korrekt i polsk ret, der er den lovgivning, som skal anvendes i hovedsagen.

36. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133 og artikel 134 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af private organer i erhvervsmæssigt øjemed, fritages for afgift. De er imidlertid til hinder for, at afgiftsfritagelsen gennemføres på en sådan måde, at der slet ikke stilles nogen krav til anerkendelsen af private organer som havende tilsvarende formål.

B – *Momsdirektivets direkte virkning*

37. Det er på denne baggrund, at det andet præjudicielle spørgsmål også skal besvares. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en afgiftspligtig person i betragtning af den omstændighed, at fritagelsen er uforenelig med bestemmelserne i momsdirektivet, i medfør af direktivets artikel 168 er berettiget til både at benytte sig af momsfritagelsen og til at påberåbe sig retten til fradrag af indgående moms [19].

38. I forbindelse med sagen VDP Dental Laboratory indtog jeg for så vidt den opfattelse, at det må være udelukket at foretage en »asymmetrisk påberåbelse« af sjette direktiv. En afgiftspligtig person kan ikke på en gang både påberåbe sig direktivet, der udelukker momsfritagelse for visse transaktioner, direkte for at få ret til at foretage fradrag for indgående moms og opnå en fordel af momsfritagelsen i henhold til national ret, der strider imod EU-retten. Dette ville nemlig tilsidesætte det centrale momsretlige princip, hvorefter fradraget for indgående moms principielt kun indrømmes for udgående transaktioner, der svares moms af [20].

39. Tilsyneladende fulgte Domstolen dette synspunkt i sin dom, idet den fastslog, at en afgiftspligtig person kan henholde sig direkte til bestemmelserne i sjette direktiv med henblik på at opnå, at der opkræves moms på vedkommendes virksomhed og således fradrages indgående moms. Dommen beskæftiger sig dog ikke umiddelbart med muligheden for en »asymmetrisk påberåbelse« [21].

40. MDDP har indvendt, at det slet ikke er muligt at pålægge udgående transaktioner moms i henhold til national ret i en situation, hvor en afgiftspligtig person påberåber sig retten til fradrag af indgående moms i henhold til momsdirektivet. Den nationale ret bestemmer således netop, at der skal ske en momsfritagelse i denne situation. Derfor vil de, der modtager ydelserne, heller ikke acceptere, at

19 — Jf. herom også det første præjudicielle spørgsmål i sag C-144/13, VDP Dental Laboratory.

20 — Forslag til afgørelse af 7.9.2006 i sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. 2006 I, s. 12121, punkt 95-97; jf. ligeledes generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse af 18.6.1998 i sag C-134/97, Victoria Film, Sml. 1998 I, s. 7023, punkt 46.

21 — Jf. dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 41.

vederlaget for ydelserne efterfølgende forhøjes som følge af momspålæggelsen. En momspålæggelse er ganske vist i overensstemmelse med momsdirektivet. I henhold til artikel 288 TEUF binder direktivet imidlertid kun medlemsstaterne og kan derfor for så vidt ikke have nogen direkte virkning for en afgiftspligtig person. Kommissionen har også tilsluttet sig denne holdning under sagen ved Domstolen.

41. På baggrund af disse argumenter skal jeg i det følgende undersøge, om min opfattelse kan fastholdes med hensyn til den foreliggende sag. Denne undersøgelse foretages på grundlag af Domstolens faste praksis, hvorefter private i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan påberåbe sig disse bestemmelser over for staten ved de nationale domstole, enten når staten ikke har gennemført direktivet rettidigt i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt [22].

42. Følgelig skal det først afklares, hvilken bestemmelse i momsdirektivet der ikke er blevet gennemført korrekt i national ret (jf. herom under punkt 1), og derefter, om og i givet fald i hvilket omfang denne bestemmelse ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetinget og tilstrækkeligt præcis (jf. herom under punkt 2), og endelig skal det undersøges, hvilke retsfølger det har i det foreliggende tilfælde, hvis en afgiftspligtig person påberåber sig denne bestemmelse (jf. herom under punkt 3).

1. En bestemmelse, der ikke er gennemført korrekt

43. Det skal indledningsvis afklares, hvilken af momsdirektivets bestemmelser der ikke er blevet gennemført korrekt.

44. I denne forbindelse må det konstateres, at det i det foreliggende tilfælde er udelukket at påberåbe sig momsdirektivets artikel 168, der regulerer retten til fradrag af indgående afgift, og som det præjudicielle spørgsmål tager udgangspunkt i. Det fremgår således ikke, at denne bestemmelse ikke er blevet gennemført korrekt i polsk ret. Polsk ret må derimod antages at fastsætte i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 168, at fradraget af indgående moms principielt indrømmes for udgående transaktioner, der svares moms af.

45. Der foreligger kun en ukorrekt gennemførelse af momsdirektivet for så vidt angår direktivets artikel 132, stk. 1, litra i). I polsk lovgivning blev kredsen af personer, der opnår fordel af denne momsfritagelse, nemlig fastsat for bredt, idet samtlige personer blev omfattet af momsfritagelsen for uddannelsesydelser.

46. Ganske vist kunne man også anse de polske regler for en utilstrækkelig gennemførelse af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), hvorefter principielt enhver levering af ydelser er underlagt moms. Domstolen har imidlertid allerede præciseret, at momsdirektivets artikel 132 ikke kun regulerer, hvilke former for virksomhed der skal momsfritages, men også hvilke former der *ikke* kan fritages [23].

47. Deraf følger, at en afgiftspligtig person, i tilfælde af at en national momsfritagelse strider imod momsdirektivet, i givet fald kun kan påberåbe sig, at hans ydelser er momspligtige, men ikke, at der består en selvstændig ret til fradrag af indgående moms, som følger direkte af direktivet. En sådan ret til fradrag af indgående moms er kun resultatet af, at afgiftspligten gøres gældende. Hvis en afgiftspligtig person i modstrid med national ret kan påberåbe sig, at hans ydelser er momspligtige, drager vedkommende fordel af den direktivkonforme gennemførelse af retten til fradrag af indgående moms, der forudsætter, at de udgående transaktioner momspålægges.

22 — Jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, af 22.6.1989, sag 103/88, Costanzo, Sml. s. 1839, præmis 29, Kügler-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 51, og senest dom af 8.5.2013, sag C-142/12, Marinov, præmis 37; jf. allerede dom af 4.12.1974, sag 41/74, van Duyn, Sml. s. 1337, præmis 12.

23 — Zimmermann-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 51, om sjette direktivs artikel 13, punkt A.

48. Denne sondren mellem den momsfritagelse og den ret til fradrag af indgående moms, der skal gennemføres, er ikke i strid med hidtidig retspraksis. I lignende tilfælde har Domstolen nemlig ikke hidtil fastlagt, hvilke af de nævnte bestemmelser der har direkte virkning. Den har derimod på grundlag af reglernes samspil afledt rettigheder for borgerne, som disse kan påberåbe sig over for en medlemsstat [24].

49. Kommissionen kan ikke herimod med rette indvende, at et direktiv i henhold til retspraksis ikke kan skabe forpligtelser for private [25]. Dette er således ikke tilfældet i den foreliggende konstellation. Den omstændighed, at en momsfritagelse ikke er gennemført korrekt, medfører ikke en forpligtelse for den afgiftspligtige person til at svare moms af sine ydelser. Han har kun ret til i givet fald ret at påberåbe sig momspligten.

50. For så vidt som Kommissionen til støtte for sit standpunkt desuden har henvist til dommen i sagen RBS Deutschland Holdings, er det tilstrækkeligt at påpege, at denne afgørelse vedrører fortolkningen af den nuværende artikel 169, litra a), i momsdirektivet. Denne særregel om fradrag af indgående afgift kræver i modsætning til artikel 168, der skal anvendes i den foreliggende sag, netop ikke, at der er tale om anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. I øvrigt angik dommen i sagen RBS Deutschland Holdings et tilfælde, hvor der, som følge af at to medlemsstater havde forskellige retlige opfattelser af, hvor leveringsstedet befandt sig, faktisk ikke blev betalt moms af en transaktion, men hvor der ikke var tale om en ydelse, der var momsfritaget i henhold til loven [26].

51. Da et direktiv kun kan have direkte virkning for så vidt angår en bestemmelse, der ikke er gennemført korrekt, må det derfor konstateres, at en afgiftspligtig person, som følge af at en national momsfritagelse er uforenelig med momsdirektivet, ikke i henhold til direktivets artikel 168 er berettiget til både at gøre brug af momsfritagelsen og påberåbe sig retten til fradraget af indgående moms.

52. Dermed er den forelæggende rets andet spørgsmål allerede besvaret. For at kunne give den forelæggende ret et brugbart svar med henblik på hovedsagen, skal det dog også undersøges, om en afgiftspligtig person som MDDP i den foreliggende konstellation i det hele taget kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), der ikke er gennemført korrekt, for at opnå, at selskabets uddannelsesydelser er momspligtige, og selskabet som følge heraf kan foretage fradrag af indgående moms.

2. Indholdsmæssigt ubetinget og tilstrækkeligt præcist

53. Spørgsmålet er derfor, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), der ikke er gennemført korrekt, for så vidt angår momsfritagelse af uddannelsesydelser ud fra et indholdsmæssigt synspunkt er ubetinget og tilstrækkeligt præcist.

54. Den første af disse forudsætninger er opfyldt. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er ud fra et indholdsmæssigt synspunkt ubetinget, da den ikke giver medlemsstaterne en valgmulighed, men forpligter alle medlemsstaterne til at indrømme den deri fastsatte momsfritagelse.

24 — Jf. dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 35, og dommen af 14.12.2006 i sagen VDP Dental Laboratory (nævnt ovenfor i fodnote 21), præmis 40.

25 — Jf. dom af 26.2.1986, sag 152/84, Marshall, Sml. s. 723, præmis 48.

26 — Jf. dom af 22.12.2010, sag C-277/09, Sml. I, s. 13805, præmis 37 og 41.

55. Det er sværere at svare på spørgsmålet, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), også er tilstrækkeligt præcis for så vidt angår de personer, der skal fritages for moms. Denne momsfritagelse kræver således som nævnt, at hver medlemsstat fastlægger, hvilke private organer der har formål, som svarer til offentligretlige organers formål [27].

56. Principielt kan en bestemmelse i et direktiv kun have direkte virkning, hvis den ikke er betinget af yderligere foranstaltninger fra hverken EU-institutionerne eller medlemsstaterne [28]. I det omfang medlemsstaterne har en skønsfrihed, er det principielt udelukket, at en privat kan påberåbe sig en bestemmelse i et direktiv [29].

57. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), gør det dog muligt, at det – afhængigt af, hvordan medlemsstaterne udøver deres skøn – for så vidt angår en bestemt kreds af organer både er foreneligt med kravene i denne bestemmelse at foretage en momsfritagelse og at foretage en momspålæggelse for uddannelsesydelser [30]. På baggrund heraf er momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), hvad angår de momsfritagede private organer kun tilstrækkeligt præcis, for så vidt som den fastlægger grænserne for medlemsstaternes skønsbeføjelse. Der findes med andre ord private organer, som medlemsstaterne skal anerkende som havende tilsvarende formål, og andre, hvor dette derimod er udelukket. Såfremt der imidlertid er tale om private organer, for hvilke spørgsmålet om anerkendelse i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), skal afgøres ved et skøn fra medlemsstaternes side, er denne bestemmelse ikke tilstrækkeligt præcis til at have direkte virkning.

58. Umiddelbart lader det til at være i modstrid med dette, at Domstolen allerede i andre tilfælde, hvor medlemsstaterne skal udøve et skøn ved fastlæggelsen af anvendelsesområdet for afgiftsfritagelser, har lagt til grund, at den tilsvarende EU-retlige regel også inden for medlemsstaternes skønsområde er tilstrækkeligt præcis til at have direkte virkning.

59. Domstolen har således f.eks. fastslået, at en afgiftspligtig person principielt kan påberåbe sig momsfritagelsen for lægebehandling som omhandlet i den nuværende artikel 132, stk. 1, litra b), i momsdirektivet direkte, hvis medlemsstaterne på trods af den skønsbeføjelse, de har i så henseende, har reguleret anerkendelsen af de momsfritagede organer på en måde, der ikke er i overensstemmelse med direktivet [31]. Domstolen har truffet samme afgørelse for så vidt angår den nuværende artikel 135, stk. 1, litra g), i momsdirektivet, der fritager forvaltning af visse investeringsforeninger for moms. Selv om denne bestemmelse indrømmer medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse til at definere de investeringsforeninger, der er fritaget for moms, har den direkte virkning, når en medlemsstat ikke definerer de momsfritagede investeringsforeninger på en måde, der er i overensstemmelse med EU-retten [32]. Domstolen har desuden fastslået, at også momsdirektivets artikel 135, litra i), der tillader medlemsstaterne at fastsætte begrænsninger af momsfritagelse for hasardspil ud fra et skøn, har direkte virkning, hvis en national begrænsning ikke er forenelig med EU-retten [33].

27 — jf. ovenfor under punkt 19.

28 — Jf. i denne retning dom af 3.3.2011, sag C-203/10, Auto Nikolovi, Sml. I, s. 1083, præmis 62.

29 — Jf. dom af 1.2.1977, sag 51/75, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113, præmis 25/29.

30 — Jf. i denne retning også CopyGene-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 77 f., med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

31 — Dornier-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 81 f.

32 — Dom af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, Sml. I, s. 5517, præmis 59-62.

33 — Dom af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 37, og af 10.11.2011, forenede sager C-259/10 og C-260/10, Rank Group, Sml. I, s. 10947, præmis 68.

60. Alle disse tilfælde vedrører imidlertid spørgsmålet om begrænsning af anvendelsesområdet for en momsfritagelse, hvor medlemsstaterne ganske vist har udøvet deres skøn, men ikke har gjort dette i overensstemmelse med princippet om momsneutralitet. De afgiftspligtige personer, som medlemsstaterne havde udelukket fra momsfritagelsen, skulle således være blevet behandlet på samme måde som deres konkurrenter [34]. Den direkte virkning kræver derfor i disse tilfælde, at den person, der forinden blev udelukket fra momsfritagelsen i strid med ligebehandlingsprincippet, fritages for moms.

61. Situationen er imidlertid anderledes i den foreliggende sag. Polsk ret indeholder ikke nogen begrænsning af momsfritagelsen for uddannelsesydelser, der strider imod EU-retten, og som kan fjernes, hvis momsdirektivet har direkte virkning. Momsfritagelsen i henhold til den polske momslov skal derimod omvendt ikke bringes i overensstemmelse med EU-retten, idet der slet ikke findes nogen begrænsninger af momsfritagelsen. En medlemsstat overskrider derfor i et sådant tilfælde kun grænserne for sin skønsbeføjelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), for så vidt som den derved fritager sådanne afgiftspligtige personer fra moms, som medlemsstaten ikke måtte fritage ved sin skønsudøvelse. Dette er tilfældet for så vidt angår afgiftspligtige personer, der under ingen omstændigheder kan anerkendes som organer med tilsvarende formål.

62. Det må således fastslås, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), for så vidt angår momsfritagelse for uddannelsesydelser fra private organer ganske vist ud fra et indholdsmæssigt synspunkt er ubetinget, men med hensyn til det foreliggende tilfælde kun er tilstrækkeligt præcis i det omfang, bestemmelsen ikke tillader momsfritagelse for samtlige private organer i henhold til national ret.

3. Retsfølger af, at bestemmelsen påberåbes

63. Hvilke retsfølger en påberåbelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), har, afhænger i det foreliggende tilfælde derefter af svaret på spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaten ved sin skønsudøvelse *kunne* have anset en afgiftspligtig person, der påberåber sig, at bestemmelsen har direkte virkning, for et organ med tilsvarende formål. Hvis dette er tilfældet, fører en påberåbelse af denne bestemmelse ikke til en afvigelse fra national ret. Kun såfremt medlemsstaten inden for rammerne af sin skønsbeføjelse ikke var berettiget til at anerkende en afgiftspligtig person som et organ med tilsvarende formål, kan den afgiftspligtige person således påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), over for national ret og derved bevirke, at hans ydelser bliver momspligtige.

64. Domstolen har imidlertid i nogle tilfælde, der vedrørte den nuværende artikel 132, stk. 1, henholdsvis litra b) og g), i momsdirektivet, ganske vist fastslået, at den anerkendelse af private organer, som medlemsstaterne havde reguleret, var uforenelig med nævnte bestemmelser i momsdirektivet, og at disse bestemmelser havde direkte virkning. Domstolen afledte dog ikke nogen yderligere direkte retsvirkning af EU-retten af dette forhold. Domstolen pålagde derimod den nationale retsinstans selv i de konkrete tilfælde under hensyn til alle relevante forhold, navnlig de faktiske omstændigheder i hovedsagen, at undersøge, om den afgiftspligtige person opfylder betingelserne for et organ, der skal anerkendes [35]. Dermed erstattes den urigtige skønsudøvelse fra lovgiver i medlemsstaten i sidste ende af skønsudøvelsen fra den retsinstans, der træffer afgørelse i den konkrete sag.

34 — Jf. Dornier-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 69 f., dommen i sagen Linneweber og Akritidis (nævnt ovenfor i fodnote 33), præmis 37, og dommen i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies (nævnt ovenfor i fodnote 32), præmis 48.

35 — Jf. Kügler-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 55-61, Dornier-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 81 f., og Zimmermann-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 32.

65. Hvis denne tilgang blev overført på den foreliggende sag, ville det betyde, at den nationale ret, såfremt MDDP måtte påberåbe sig, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), har direkte virkning, skulle undersøge, om MDDP *efter rettens skøn* skulle anerkendes som et organ, der har tilsvarende formål. Såfremt den nationale ret måtte afvise en sådan anerkendelse, kunne MDDP påberåbe sig, at selskabets uddannelsesydelser er momspligtige.

66. Baggrunden for denne tilgang kan være, at Domstolen hvad angår medlemsstaternes anerkendelse af, at bestemte afgiftspligtige personer er momsfritaget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, endnu ikke har fastlagt klart, på hvilken måde medlemsstaterne skal udøve deres skøn i forbindelse med anerkendelsen: gennem en abstrakt lovgivning eller gennem en skønsudøvelse i det konkrete tilfælde. Således har Domstolen på den ene side angivet, at det er i hver medlemsstats nationale ret, at reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles, skal fastsættes [36]. Andetsteds giver Domstolen imidlertid indtryk af, at det tilkommer de nationale myndigheder i de konkrete tilfælde selv at udøve skønnet ved afgørelsen af, om bestemte organer skal anerkendes [37].

67. Efter min overbevisning kan medlemsstaternes skønsudøvelse for så vidt angår anerkendelse af private organer som momsfritagede i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, hverken overlades til de nationale myndigheder eller retter. Disse instansers betragtninger, der nødvendigvis vil være knyttet til det konkrete tilfælde, kan ikke erstatte den nationale lovgivers skønsudøvelse, udmøntet i en abstrakt regel om anerkendelse. Som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers med rette allerede har fastslået, skal sådanne klassificeringskriterier nemlig være neutrale, abstrakte og fastlagt på forhånd [38].

68. Desuden har domstolen for nylig henvist til, at den tilgang, som skattemyndighederne anvender ved undersøgelsen af sammenlignelige og konkurrerende institutioner, skal være konsekvent [39]. En sådan konsekvens kan ikke opnås, hvis hver enkelt national myndighed eller ret i de konkrete tilfælde træffer en skønsmæssig afgørelse, der næsten nødvendigvis må føre til, at sammenlignelige afgiftspligtige personer behandles forskelligt.

69. Hvis en medlemsstat inden for rammerne af en lovgivning har udøvet det skøn, som den har i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), for så vidt angår anerkendelse af private organer, på en måde, der strider imod EU-retten, kan denne fejl kun fjernes ved en abstrakt lovgivning og ikke ved en skønsudøvelse fra den nationale ret.

70. I hovedsagen skal den forelæggende ret derfor kun undersøge, om det overskrider den polske lovgivers skønsbeføjelse, hvis et organ som MDDP fritages for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i). Det er den nationale rets opgave at undersøge, hvilke formål og betingelser MDDP's virksomhed skal opfylde med henblik herpå, sammenlignet med de polske offentligretlige organer. Det skal påpeges, at det ikke ville overskride den polske lovgivers skønsbeføjelse at fritage et organ som MDDP fra moms, hvis det eneste argument, der taler imod, at selskabet har tilsvarende formål, er, at selskabet handler i erhvervsmæssigt øjemed. Dette forhold er, som allerede beskrevet, således ikke til hinder for en anerkendelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i) [40].

36 — Jf. Dornier-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 64, L.u.P.-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 42, og CopyGene-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 63 om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), samt dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 49, og Zimmermann-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 26, om henholdsvis sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h).

37 — Jf. CopyGene-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 64 f., om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), samt Kügler-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 56 f., og Zimmermann-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 5), præmis 31 og 33, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

38 — Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse af 22.2.2005 i sagen Kingscrest Associates og Montecello, punkt 36, med hensyn til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g) og h).

39 — CopyGene-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 6), præmis 73, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

40 — Jf. ovenfor under punkt 23 ff.

71. Hvis den forelæggende ret alligevel måtte fastslå, at den polske lovgiver under ingen omstændigheder kan anerkende, at et organ som MDDP har et tilsvarende formål, ville MDDP i det foreliggende tilfælde kunne påberåbe sig, at momsfritagelsen i henhold til national ret ikke skal anvendes på selskabet, idet den er uforenelig med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i). I så fald ville MDDP's uddannelsesydelser være momspligtige, og selskabet ville for så vidt kunne gøre en ret til fradrag af indgående afgift gældende i henhold til polske regler.

72. MDDP ville desuden muligvis også kunne gøre krav på erstatning, hvilket Domstolen allerede har henvist til i en lignende sag, nemlig i Stockholm Lindöpark-dommen [41]. MDDP kunne være påført en skade, der skal godtgøres, i og med at de, der modtager selskabets ydelser, ikke accepterer et vederlag for ydelserne, der forhøjes efterfølgende på grund af beskatningen.

4. Besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål

73. I sidste ende skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares således, at den omstændighed, at fritagelsen er uforenelig med momsdirektivet, berettiger ikke en afgiftspligtig person til både at benytte sig af afgiftsfritagelsen og til at påberåbe sig retten til fradrag af indgående moms. En umiddelbar påberåbelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), fører i øvrigt i et tilfælde som det foreliggende kun til en momspligt for uddannelsesydelserne, hvis det ville overskride grænserne for medlemsstaternes skønsudøvelse at anerkende den pågældende skattepligtige person som et organ, der har tilsvarende formål.

V – Forslag til afgørelse

74. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at Naczelny Sąd Administracyjnys præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»1) Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133 og artikel 134 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af private organer i erhvervsmæssigt øjemed, fritages for afgift. De er imidlertid til hinder for, at afgiftsfritagelsen gennemføres på en sådan måde, at der slet ikke stilles nogen krav til anerkendelsen af, at private organer har tilsvarende formål.

2) Den omstændighed, at fritagelsen er uforenelig med momsdirektivet, berettiger ikke en afgiftspligtig person til både at benytte sig af afgiftsfritagelsen og til at påberåbe sig retten til fradrag af indgående moms. En umiddelbar påberåbelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), fører i øvrigt i et tilfælde som det foreliggende kun til en momspligt for uddannelsesydelserne, hvis det ville overskride grænserne for medlemsstaternes skønsudøvelse at anerkende den pågældende skattepligtige person som et organ, der har tilsvarende formål.«

41 — Jf. Stockholm Lindöpark-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 24), præmis 34 ff.