Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

28. november 2013 *

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 132-134 og 168 — fritagelser — uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed — ret til fradrag«

I sag C-319/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 27. april 2012, indgået til Domstolen den 2. juli 2012, i sagen:

Minister Finansów

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer), A. Ó Caoimh, C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. maj 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Minister Finansów ved J. Kaute og T. Tratkiewicz, som befuldmægtigede

— MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, ved T. Michalik, som rådgiver

— den polske regering ved A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna og M. Szpunar, som befuldmægtigede

— den græske regering ved I. Pouli og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede

* Processprog: polsk.

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Christie, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Mantle

— Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. juni 2013,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133, stk. 1, litra a)-d), artikel 134 og artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Minister Finansów (finansministeren, herefter »ministeren«) og MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (herefter »MDDP«), vedrørende fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), l), m) og q), bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

i) 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

[...]

l) organisationers levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil til fordel for deres medlemmer i disses fælles interesse mod et kontingent, der er fastsat i overensstemmelse med vedtægterne, såfremt de pågældende organisationer ikke arbejder med gevinst for øje, og deres formål enten er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning

m) visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning

[...]

q) offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed.«

4 Momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra a)-d), bestemmer:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

a) De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

b) Disse organer skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.

c) Disse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner.

d) Fritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.«

5 Direktivets artikel 134 er affattet således:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte 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.«

6 Direktivets artikel 168, litra a), har følgende ordlyd:

»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«

Polsk ret

7 Artikel 43, stk. 1, nr. 1, i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om merværdiafgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535), som ændret (herefter »momsloven«), bestemmer:

»Følgende er momsfritaget:

1) de i bilag 4 anførte ydelser

[...]«

8 Pos. 7 i bilag 4 til momsloven nævner »uddannelsesydelser«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 MDDP, et polsk selskab, organiserer specialkurser- og konferencer på forskellige uddannelses- og erhvervsuddannelsesområder såsom skat, regnskabsvæsen, økonomi og på områder forbundet med virksomhedsorganisation og -ledelse, herunder faglig udvikling og udvikling af personlige kompetencer.

10 Aktiviteterne organiseres af MDDP inden for rammerne af selskabets virksomhed, der er rettet mod regelmæssig vinding.

11 MDDP er ikke opført i registeret over ikke-offentlige skoler og organer i medfør af bestemmelserne i Ustawa o systemie oświaty (lov om uddannelsessystemet) af 7. september 1991.

12 MDDP fremsatte anmodning til ministeren om en individuel fortolkning vedrørende selskabets ret til at fradrage indgående moms for de varer og ydelser, som det erhverver med henblik på at levere uddannelsesydelserne. Selskabet gjorde gældende, at uddannelsesydelserne ikke skulle være fritaget fra moms, men at de skulle være underlagt moms.

13 I denne forbindelse gjorde MDDP gældende, at bestemmelserne i artikel 43, stk. 1, nr. 1, og pos. 7 i bilag 4 til momsloven er uforenelige med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), og artikel 133 og 134.

14 Ministeren fandt derimod, at momsdirektivets bestemmelser var korrekt gennemført ved momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med pos. 7 i bilag 4 til denne lov.

15 Den 3. januar 2011 anlagde MDDP sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (forvaltningsdomstol i Warszawa) med påstand om annullation af den ovennævnte individuelle fortolkning, idet selskabet påberåbte sig en tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), sammenholdt med direktivets artikel 133 og 134.

16 Ved dom af 17. oktober 2011 annullerede Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie den anfægtede individuelle fortolkning med den begrundelse, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er til hinder for, at organisationer, der ikke driver virksomhed med levering af uddannelsesydelser i almen interesse, kan drage fordel af en momsfritagelse.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie fastslog med henvisning til dom af 18. januar 2001, Stockholm Lindöpark (sag C-150/99, Sml. I, s. 493), at den afgiftspligtige i tilfælde af en fritagelse, der ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet, har ret til direkte at påberåbe sig direktivets artikel 168 og fradrage den indgående moms af erhvervede varer og tjenesteydelser anvendt i forbindelse med leveringen af uddannelsesydelserne, selv om disse er genstand for momsfritagelse, når denne fritagelse ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet. Retten fremhævede imidlertid det paradoksale ved den situation, der følger af det ovenstående, hvori en afgiftspligtig person, som foretager transaktioner fritaget for moms, ligeledes har ret til momsfradrag i henhold til momsdirektivets artikel 168.

18 Ministeren iværksatte kassationsanke til prøvelse af dommen af 17. oktober 2011 ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol).

19 Den forelæggende ret, som skal træffe afgørelse i den af ministeren iværksatte kassationsankesag, har rejst tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i). Retten har rejst spørgsmålet, om MDDP har mulighed for at anvende fritagelsen for leverede uddannelsesydelser, samtidig med at selskabet gør brug af retten til at fradrage indgående moms.

20 På den baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133 og 134 [...] 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 [momslovens] artikel 43, stk. 1, nr. 1, [...] 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 bestemmelserne i [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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), sammenholdt med direktivets artikel 133 og 134, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed, er momsfritagede.

22 Den polske, græske og portugisiske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har anført, at de pågældende bestemmelser ikke er til hinder herfor.

23 MDDP og Europa-Kommissionen finder derimod, at momsdirektivet ikke giver mulighed for generelt at fritage alle uddannelsesydelser leveret af private organer i erhvervsmæssigt øjemed fra moms, da en sådan fritagelse alene skal finde anvendelse i forhold til de formål, der forfølges af disse organer.

24 Det skal indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133 og 134 svarer til 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 (EFT L 145, s. 1).

25 Det fremgår af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivs artikel 132, skal fortolkes strengt. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. bl.a. dom af 15.11.2012, sag C-174/11, Zimmermann, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

26 Hvad angår det formål, der forfølges med fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), fremgår det af denne bestemmelse, at denne fritagelse ved at sikre en mere fordelagtig momsmæssig behandling af uddannelsesydelser har til formål at lette adgangen til disse ydelser ved at undgå merudgifter som følge af pålæggelse af moms (jf. i denne retning dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 47).

27 Under hensyn til dette formål bemærkes, at en virksomheds kommercielle karakter ikke for så vidt angår momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), udelukker, at den har karakter af en virksomhed af almen interesse (jf. dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Hoffmann, Sml. I, s. 2921, præmis 38, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 31).

28 Ordet »organ« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er i princippet tilstrækkeligt vidt til også at omfatte private virksomheder, der drives med gevinst for øje (jf. dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 35).

29 Det bemærkes desuden, at når EU-lovgiver har haft til hensigt at forbeholde indrømmelse af de fritagelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), for visse institutioner, der ikke arbejder med gevinst for øje, eller ikke har kommerciel karakter, har fællesskabslovgiver angivet dette udtrykkeligt, således som det fremgår af bestemmelsens litra l), m) og q) (jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 37).

30 Endvidere fremgår det af fast retspraksis, at momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra a), der er en fakultativ betingelse, som medlemsstaterne frit kan kræve supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af visse fritagelser nævnt i direktivets artikel 132, stk. 1, bemyndiger, men ikke forpligter medlemsstaterne til at forbeholde indrømmelse af de bl.a. i artikel 132, stk. 1, litra i), fastsatte fritagelser for andre organer end offentligretlige, der ikke har til formål systematisk at søge vinding (jf. Hoffmann-dommen, præmis 38, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 38, og dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 43).

31 Det må på dette grundlag for ikke at fratage momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra a), ethvert indhold, nødvendigvis anerkendes, at når EU-lovgiver som i artikel 132, stk. 1, litra i), ikke udtrykkeligt har gjort indrømmelse af de pågældende fritagelser betinget af, at der ikke arbejdes med gevinst for øje, kan den omstændighed, at der arbejdes med gevinst for øje, ikke udelukke indrømmelse af disse fritagelser (jf. dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 40).

32 I modsætning til hvad Kommissionen har gjort gældende, udelukker momsdirektivets artikel 134 på ingen måde muligheden for at opnå den fritagelse, der følger af direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), for private organer, der leverer uddannelsesydelser i erhvervsmæssigt øjemed. Som generaladvokaten har bemærket i punkt 31 i forslaget til afgørelse, kan momsdirektivets artikel 134 kun anvendes på transaktioner med nær tilknytning til de momsfritagede uddannelsesydelser, som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i), og altså ikke på de transaktioner, der er i kerneområdet for disse fritagede ydelser (jf. i denne retning dom af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 26, og af 9.2.2006, sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 22 og 25).

33 Det følger af det ovenstående, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), sammenholdt med direktivets artikel 133 og 134, ikke er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed, er momsfritagede.

34 Momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med pos. 7 i bilag 4 til denne lov, således som den var gældende i 2010, fritager imidlertid alle uddannelsesydelser generelt, uanset hvilket formål der forfølges af de organer, der leverer disse ydelser.

35 I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er de omhandlede uddannelsesydelser imidlertid alene fritaget, hvis de leveres af offentligretlige organer med uddannelsesmæssige formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål. Det følger heraf, at andre organer, dvs. private organer, skal opfylde den betingelse, at de forfølger tilsvarende formål som de offentligretlige organer. Det følger således klart af ordlyden af denne artikel 132, stk. 1, litra i), at bestemmelsen ikke giver medlemsstaterne mulighed for at tildele momsfritagelse for levering af uddannelsesydelser til alle private organer, der leverer sådanne ydelser, herunder ligeledes dem, hvis formål ikke svarer til de pågældende offentligretlige organers.

36 En fritagelse som den i hovedsagen omhandlede, der finder anvendelse generelt på alle leveringer af uddannelsesydelser uanset de formål, der forfølges af de private organer, der leverer sådanne ydelser, er følgelig uforenelig med artikel 132, stk. 1, litra i), således som affattet af EU-lovgiver.

37 For så vidt som momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), ikke præciserer betingelserne eller vilkårene for anerkendelse af disse sammenlignelige formål, er det således principielt i hver medlemsstats nationale ret, at reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles sådanne organer, skal fastsættes. Medlemsstaterne råder i denne forbindelse over en skønsbeføjelse (jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 49, og Zimmermann-dommen, præmis 24).

38 Det tilkommer i øvrigt de nationale retsinstanser at sikre sig, at medlemsstaterne ved at pålægge sådanne betingelser ikke har tilsidesat grænserne for deres skønsbeføjelser og har anvendt de EU-retlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 52, og L.u.P.-dommen, præmis 48).

39 Det første spørgsmål skal således besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), sammenholdt med direktivets artikel 133 og 134, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed, er momsfritagede. Direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), er imidlertid til hinder for en generel fritagelse af alle leveringer af uddannelsesydelser, uden at der tages hensyn til de formål, som forfølges af de ikke-offentlige organer, der leverer disse ydelser.

Det andet spørgsmål

40 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål skal det andet spørgsmål forstås således, at den forelæggende ret ønsker oplyst, om en afgiftspligtig person kan påberåbe sig den omstændighed, at den momsfritagelse, der er fastsat i national ret, er uforenelig med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), med henblik på at kunne påberåbe sig retten til fradrag for den indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 168 og samtidig drage fordel af den pågældende fritagelse for de undervisnings- og uddannelsesydelser, som den afgiftspligtige person leverer.

41 Det skal indledningsvis bemærkes, at det, som den polske og portugisiske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har anført, er et grundlæggende momsretligt princip, at retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for varer eller tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag.

42 Det fremgår således af indledningen til momsdirektivets artikel 168, som fastlægger betingelserne for fradragsrettens indtræden og omfang, at det alene er de transaktioner, der er pålagt indgående moms, som kan give ret til fradrag for den moms, der var pålagt erhvervelsen af de varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med disse transaktioner.

43 Ifølge logikken bag den ordning, der er indført med momsdirektivet, er fradraget for indgående afgifter knyttet til opkrævningen af udgående afgifter.

44 Domstolen har i denne forbindelse allerede fastslået, at bortset fra de i direktiverne udtrykkeligt fastsatte tilfælde forholder det sig således, at når en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms (jf. bl.a. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 28, og af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 16).

45 Det følger af det ovennævnte, at selv når en fritagelse fastsat i national ret er uforenelig med momsdirektivet, giver dette direktivs artikel 168 ikke en afgiftspligtig person mulighed for at drage fordel af denne fritagelse, samtidig med at han kan påberåbe sig en fradragsret.

46 Det skal undersøges, om en afgiftspligtig person såsom MDDP kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), for at få sine uddannelsesydelser gjort momspligtige og således drage fordel af fradragsretten.

47 Det bemærkes i denne forbindelse, at det følger af fast retspraksis, at i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan der i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten (jf. bl.a. 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 58 og den deri nævnte retspraksis).

48 Det spørgsmål, der rejser sig, er således, hvorvidt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetinget og tilstrækkelig præcis for så vidt angår fritagelsen for private organers uddannelsesydelser.

49 Den første af disse betingelser er opfyldt. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), er således ubetinget ud fra et indholdsmæssigt synspunkt, idet bestemmelsen ikke overlader noget valg til medlemsstaterne, men pålægger hver af disse stater at tildele den deri fastlagte fritagelse.

50 Hvad angår den anden betingelse fremgår det af Domstolens besvarelse af det første spørgsmål, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), overlader medlemsstaterne en vis skønsmargin ved fastlæggelsen af, hvilke private organer der forfølger formål, som er sammenlignelige med de offentligretlige organers, og som således i henhold til denne betingelse skal være momsfritaget.

51 Domstolen har imidlertid allerede haft lejlighed til at fastslå, at det forhold, at en bestemmelse i momsdirektivet, som fastsætter en fritagelse, overlader medlemsstaterne et vist skøn ved afgørelsen af, hvem der kan drage fordel af denne fritagelse, ikke er til hinder for at det fastslås, at denne bestemmelse er tilstrækkelig præcis til at kunne påberåbes direkte, når den omtvistede ydelse i henhold til objektive kriterier opfylder betingelserne for at opnå den omhandlede momsfritagelse (jf. bl.a. dommen i sagen JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, præmis 60 og 61 og den deri nævnte retspraksis).

52 Når en medlemsstat har overtrådt grænserne for sit skøn ved at fritage ydelser eller afgiftspligtige personer, for hvilke en sådan fritagelse ikke objektivt kunne tildeles i henhold til den pågældende bestemmelse i momsdirektivet, kan den berørte direkte påberåbe sig denne bestemmelse, med henblik på at fritagelsen ikke anvendes på ham.

53 Det følger heraf, at det alene er, hvis medlemsstaten har overskrevet grænserne for sit skøn ved at anerkende en afgiftspligtig person som værende et organ med tilsvarende formål som de offentligretlige organer, at denne afgiftspligtige således kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), for at anfægte den nationale lovgivning og således få sine ydelser pålagt moms.

54 Som generaladvokaten har anført i punkt 70 og 71 i forslaget til afgørelse, tilkommer det den nationale ret at 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). Denne ret skal undersøge formålene og betingelserne for MDDP's virksomhed ved at sammenligne disse med de polske offentligretlige organer, der varetager uddannelsesopgaver. Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens besvarelse af det første spørgsmål, at den omstændighed, at et organ såsom MPPD forfølger erhvervsmæssige formål, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at udelukke, at dette forfølger formål, der er sammenlignelige med dem, som de offentligretlige organer forfølger, og at dets ydelser således kan fritages i henhold til denne bestemmelse.

55 Hvis den forelæggende ret skulle komme frem til, at de formål, som et organ såsom MDDP forfølger, ikke kan betragtes som sammenlignelige med et offentligretligt organs, kan MDDP påberåbe sig den omstændighed, at national ret i strid med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), fritager dets undervisnings- og uddannelsesydelser fra momspligt. I dette tilfælde vil disse ydelser være pålagt moms, og MDDP kan således i denne udstrækning påberåbe sig en ret til at fradrage indgående moms i henhold til polsk lovgivning.

56 Det andet spørgsmål skal derfor besvares således:

— En afgiftspligtig person kan ikke i henhold til momsdirektivets artikel 168 eller den nationale bestemmelse, der gennemfører denne, påberåbe sig en ret til fradrag for indgående moms, hvis de af ham leverede uddannelsesydelser i henhold til en fritagelse fastlagt i national ret i strid med direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), ikke er pålagt moms.

— Denne afgiftspligtige person kan imidlertid påberåbe sig, at den pågældende fritagelse er uforenelig med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i), med henblik på at fritagelsen ikke finder anvendelse på ham, når den pågældende afgiftspligtige person – selv når der tages hensyn til den skønsmargin, som denne bestemmelse tildeler medlemsstaterne – ikke objektivt kan betragtes som et organ, der forfølger formål, som er sammenlignelige med de formål, der forfølges af et offentligretligt undervisningsorgan, i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i denne bestemmelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at vurdere.

— I sidstnævnte tilfælde er de uddannelsesydelser, som denne afgiftspligtige person har leveret, pålagt moms, og han kan således drage fordel af retten til at fradrage indgående moms.

Sagens omkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) Artikel 132, stk. 1, litra i), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 133 og 134, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at uddannelsesydelser, der leveres af ikke-offentlige organer i erhvervsmæssigt øjemed, er fritagede for merværdiafgift. Direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), er imidlertid til hinder for en generel fritagelse af alle leveringer af uddannelsesydelser, uden at der tages hensyn til de formål, som forfølges af de ikke-offentlige organer, der leverer disse ydelser.

2) En afgiftspligtig person kan ikke i henhold til artikel 168 i direktiv 2006/112 eller den nationale bestemmelse, der gennemfører denne, påberåbe sig en ret til fradrag for indgående merværdiafgift, hvis de af ham leverede uddannelsesydelser i henhold til en fritagelse fastlagt i national ret i strid med direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), ikke er pålagt merværdiafgift.

Denne afgiftspligtige person kan imidlertid påberåbe sig, at den pågældende fritagelse er uforenelig med artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112, med henblik på at fritagelsen ikke finder anvendelse på ham, når den pågældende afgiftspligtige person – selv når der tages hensyn til den skønsmargin, som denne bestemmelse tildeler medlemsstaterne – ikke

objektivt kan betragtes som et organ, der forfølger formål, som er sammenlignelige med de formål, der forfølges af et offentligretligt undervisningsorgan, i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i denne bestemmelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at vurdere.

I sidstnævnte tilfælde er de uddannelsesydelser, som denne afgiftspligtige person har leveret, pålagt merværdiafgift, og han kan således drage fordel af retten til at fradrage indgående merværdiafgift.

Underskrifter