ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 november 2013*

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 132 tot en met 134 en 168 — Vrijstellingen — Onderwijsdiensten die met winstoogmerk worden verricht door privaatrechtelijke lichamen — Recht op aftrek”

In zaak C-319/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 27 april 2012, ingekomen bij het Hof op 2 juli 2012, in de procedure

Minister Finansów

tegen

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

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur), A. Ó Caoimh, C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 mei 2013,

gelet op de opmerkingen van:

— de Minister Finansów, vertegenwoordigd door J. Kaute en T. Tratkiewicz als gemachtigden,

— MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, vertegenwoordigd door T. Michalik als raadgever,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna en M. Szpunar als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Pouli en M. Tassopoulou als gemachtigden,

* Procestaal: Pools.

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en R. Laires als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Christie als gemachtigde, bijgestaan door P. Mantle, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 juni 2013,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 132, lid 1, sub i, 133, lid 1, sub a tot en met d, 134 en 168, sub a, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Minister Finansów (minister van Financiën; hierna: „minister") en MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (hierna: „MDDP") betreffende de vraag of onderwijsdiensten die door niet-publieke organisaties voor commerciële doeleinden worden verricht, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") kunnen worden vrijgesteld.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 132, lid 1, sub i, l, m en q, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke hiermee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

[...]

l) diensten en nauw daarmee samenhangende goederenleveringen ten behoeve van hun leden in het collectief belang, tegen een statutair vastgestelde contributie door instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;

m) sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen;

[...]

q) niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties.”

4 Artikel 133, eerste alinea, sub a tot en met d, van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in artikel 132, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; eventuele winsten mogen niet worden uitgekeerd, maar moeten worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verricht;

b) het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

c) de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke aan de btw onderworpen handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen;

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.”

5 Artikel 134 van deze richtlijn bepaalt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, sub b, g, h, i, 1, m en n, bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

6 Artikel 168, sub a, van de richtlijn luidt als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;”

Pools recht

7 Artikel 43, lid 1, punt 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde van goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535), zoals gewijzigd (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„Zijn van de belasting vrijgesteld:

1) de in bijlage 4 bij de wet genoemde diensten;

[...]"

8 In rubriek 7 van bijlage 4 bij de btw-wet is sprake van „onderwijsdiensten".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 MDDP, een vennootschap naar Pools recht, organiseert opleidingsactiviteiten en vakconferenties op verschillende onderwijs- en opleidingsgebieden, zoals fiscaliteit, boekhouding en financiën, alsook op gebieden die verband houden met de organisatie en het beheer van ondernemingen, waaronder de ontwikkeling van professionele en persoonlijke competenties.

10 MDDP organiseert die activiteiten in het kader van haar economische werkzaamheden met het oogmerk regelmatig winst te maken.

11 MDDP is niet ingeschreven in het register voor scholen en particuliere centra overeenkomstig de bepalingen van de ustawa o systemie oświaty (wet op de onderwijsstelsels) van 7 september 1991.

12 MDDP heeft de minister verzocht om een bindende inlichting betreffende haar recht op aftrek van de voldane voorbelasting over de goederen en diensten die zij heeft verworven om haar opleidingsdiensten te verrichten. Zij heeft aangevoerd dat haar opleidingsdiensten niet van btw mochten worden vrijgesteld, maar daaraan moesten worden onderworpen.

13 In deze context heeft MDDP betoogd dat artikel 43, lid 1, punt 1, en rubriek 7 van bijlage 4 bij de btw-wet onverenigbaar zijn met de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn.

14 De minister was daarentegen van mening dat de bepalingen van de btw-richtlijn correct waren omgezet door artikel 43, lid 1, punt 1, en rubriek 7 van bijlage 4 bij de btw-wet, in hun onderlinge samenhang beschouwd.

15 Daarop heeft MDDP op 3 januari 2011 bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechtbank van de provincie Warschau) beroep ingesteld tot nietigverklaring van bovenvermelde bindende fiscale inlichting wegens schending van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 133 en 134 van deze richtlijn.

16 Bij beslissing van 17 oktober 2011 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie de bestreden bindende fiscale inlichting nietig verklaard op grond dat artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn eraan in de weg staat dat organisaties die geen onderwijsdiensten in het algemeen belang verrichten, in aanmerking komen voor btw-vrijstelling.

17 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie heeft onder verwijzing naar het arrest van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493), geoordeeld dat wanneer een vrijstelling niet met de btw-richtlijn in overeenstemming is, de belastingplichtige gerechtigd is om zich rechtstreeks op artikel 168 van deze richtlijn te beroepen en recht heeft op aftrek van de voorbelasting

over de verworven goederen en diensten die hij gebruikt om zijn opleidingsdiensten te verrichten, ook al zijn deze diensten van btw vrijgesteld, aangezien deze vrijstelling niet met de btw-richtlijn in overeenstemming is. Hij heeft evenwel benadrukt dat het voorgaande tot de paradoxale situatie leidt dat een belastingplichtige die van btw vrijgestelde handelingen verricht, volgens artikel 168 van de btw-richtlijn ook recht op aftrek zou hebben.

18 De minister heeft tegen de beslissing van 17 oktober 2011 cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (administratief hooggerechtshof).

19 De verwijzende rechter, waarbij de minister cassatieberoep heeft ingesteld, heeft twijfels over de uitlegging van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn. Hij vraagt zich af of MDDP de vrijstelling kan toepassen op de door haar verrichte onderwijsdienst, en tevens het recht op aftrek van de voldane voorbelasting kan uitoefenen.

20 In die omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde eveneens geldt voor onderwijsgerelateerde diensten die met commercieel oogmerk door andere lichamen dan publiekrechtelijke instellingen werden verricht, zoals dit voortvloeit uit artikel 43, lid 1, sub 1, van de [btw-wet] juncto post 7 van bijlage nr. 4 bij deze wet in de in 2010 geldende juridische situatie?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: heeft de belastingplichtige, gelet op de onverenigbaarheid van de vrijstelling met de bepalingen van de [btw-richtlijn], krachtens artikel 168 van deze richtlijn recht op zowel vrijstelling van belasting als aftrek van voorbelasting?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn, in hun onderlinge samenhang beschouwd, eraan in de weg staan dat onderwijsdiensten die voor commerciële doeleinden worden verricht door niet-publieke organisaties, van btw worden vrijgesteld.

22 De Poolse, de Griekse en de Portugese regering, alsmede de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen dat die bepalingen daaraan niet in de weg staan.

23 MDDP en de Europese Commissie zijn daarentegen van mening dat op grond van de btw-richtlijn geen algemene vrijstelling kan worden verleend voor alle onderwijsdiensten die voor commerciële doeleinden worden verricht door particuliere organisaties, omdat een dergelijke vrijstelling slechts kan worden toegekend naargelang van de doelstellingen van deze organisaties.

24 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn overeenstemmen met artikel 13, A, lid 1, sub i, en lid 2, sub a en b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

25 Blijkens vaste rechtspraak moeten de bewoordingen waarin de vrijstellingen in artikel 132 van de btw-richtlijn zijn omschreven, strikt worden uitgelegd. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden en moet voldoen aan de vereisten van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Bovengenoemd beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie met name arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Wat de door de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling betreft, blijkt uit deze bepaling dat die vrijstelling, door onderwijsdiensten op btw-gebied gunstiger te behandelen, de toegang tot deze diensten beoogt te vergemakkelijken door de verhoogde kosten te vermijden die zouden ontstaan indien de betrokken diensten aan btw werden onderworpen (zie in die zin arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 47).

27 Gelet op deze doelstelling zij eraan herinnerd dat het commerciële karakter van een activiteit in de context van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn niet uitsluit dat deze activiteit het algemeen belang dient (zie arresten van 3 april 2003, Hoffmann, C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punt 38, en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 31).

28 Evenzo is de term „lichaam” of „organisatie” in artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn in beginsel ruim genoeg om ook particuliere entiteiten met winstoogmerk te omvatten (zie arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 35).

29 In dat opzicht moet tevens worden vastgesteld dat de wetgever van de Europese Unie, telkens wanneer het zijn bedoeling was de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn aan bepaalde entiteiten zonder winstoogmerk of zonder commercieel karakter voor te behouden, dat uitdrukkelijk heeft vermeld, zoals uit deze bepaling, sub l, m en q, blijkt (zie in die zin arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 37).

30 Voorts blijkt uit vaste rechtspraak dat artikel 133, eerste alinea, sub a, van de btw-richtlijn, dat een facultatieve voorwaarde bevat die de lidstaten naar vrije keuze aanvullend mogen opleggen voor de toekenning van bepaalde in artikel 132, lid 1, van deze richtlijn genoemde vrijstellingen, de lidstaten toestaat, maar niet verplicht, de vrijstellingen van met name voormeld artikel 132, lid 1, sub i, voor te behouden aan andere dan publiekrechtelijke lichamen die niet systematisch het maken van winst beogen (zie arresten Hoffmann, reeds aangehaald, punt 38, en Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 38, alsook arrest van 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 43).

31 In deze omstandigheden moet noodzakelijkerwijs worden aangenomen dat, wanneer de wetgever van de Unie, zoals in artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn, aan de betrokken vrijstellingen niet uitdrukkelijk de voorwaarde heeft verbonden dat geen winst wordt nagestreefd, het nastreven van winst de toepassing van deze vrijstellingen niet uitsluit, omdat artikel 133, eerste alinea, sub a, van deze richtlijn anders elke zin verliest (zie arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 40).

32 Daarenboven sluit artikel 134 van de btw-richtlijn, anders dan de Commissie heeft betoogd, geenszins de mogelijkheid uit om de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub i, van deze richtlijn ook toe te passen op particuliere organisaties die voor commerciële doeleinden onderwijsdiensten verrichten. Zoals de advocaat-generaal in punt 31 van haar conclusie heeft opgemerkt, is artikel 134 van de btw-richtlijn immers enkel van toepassing op handelingen die nauw samenhangen met de uit hoofde van voormeld artikel 132, lid 1, sub i, vrijgestelde onderwijsdiensten, dus niet op handelingen die de kern van deze

diensten vormen (zie in die zin arresten van 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 26, en 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Jurispr. blz. I-1385, punten 22 en 25).

33 Uit het voorgaande volgt dat de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn niet eraan in de weg staan dat onderwijsdiensten die voor commerciële doeleinden worden verricht door niet-publieke organisaties, van btw worden vrijgesteld.

34 Artikel 43, lid 1, punt 1, van de btw-wet, gelezen in samenhang met rubriek 7 van bijlage 4 bij deze wet, in de versie die in 2010 gold, voorziet echter in een algemene vrijstelling van alle onderwijsdiensten, ongeacht de doelstelling van de organisaties die deze diensten verrichten.

35 Volgens artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn zijn deze onderwijsdiensten evenwel slechts vrijgesteld wanneer zij worden verricht door publiekrechtelijke lichamen die zijn ingesteld om onderwijs aan te bieden, of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend. De andere organisaties, met andere woorden de particuliere organisaties, moeten derhalve voldoen aan de voorwaarde dat zij soortgelijke doeleinden nastreven als die van de publiekrechtelijke lichamen. Uit de bewoordingen van artikel 132, lid 1, sub i, komt aldus duidelijk naar voren dat deze bepaling de lidstaten niet de mogelijkheid biedt om de vrijstelling van onderwijsdiensten te verlenen aan alle particuliere organisaties die dergelijke diensten verrichten, met inbegrip van die organisaties welke geen soortgelijke doeleinden hebben als die van genoemde publiekrechtelijke lichamen.

36 Een vrijstelling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die op algemene wijze geldt voor alle onderwijsdiensten, ongeacht de doelstelling van de particuliere organisaties die deze diensten verrichten, is derhalve onverenigbaar met voormeld artikel 132, lid 1, sub i, zoals het door de wetgever van de Unie is geconcipieerd.

37 Aangezien artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn niet preciseert onder welke voorwaarden of volgens welke specifieke regels die soortgelijke doeleinden kunnen worden erkend, is het in beginsel een zaak van het nationale recht van elke lidstaat om te bepalen volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend als lichamen die dergelijke doeleinden nastreven. De lidstaten beschikken daarbij over een beoordelingsbevoegdheid (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Kingscrest Associates en Montecello, punten 49 en 51, en Zimmermann, punt 26).

38 Voorts staat het aan de nationale rechterlijke instanties om na te gaan of de lidstaten met het stellen van dergelijke voorwaarden de grenzen van hun beoordelingsvrijheid en tevens de beginselen van het Unierecht in acht hebben genomen, waaronder met name het beginsel van gelijke behandeling, dat in btw-zaken uitdrukking vindt in het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Kingscrest Associates en Montecello, punt 52, en L.u.P., punt 48).

39 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat onderwijsdiensten die voor commerciële doeleinden worden verricht door niet-publieke organisaties, van btw worden vrijgesteld. Artikel 132, lid 1, sub i, van deze richtlijn verzet zich evenwel tegen een algemene vrijstelling van alle onderwijsdiensten waarbij geen rekening wordt gehouden met de doelstellingen van de niet-publieke organisaties die deze diensten verrichten.

Tweede vraag

40 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, moet de tweede vraag in die zin worden opgevat dat de verwijzende rechter met deze vraag wenst te vernemen of een belastingplichtige zich kan beroepen op het feit dat de nationale btw-vrijstelling onverenigbaar is met artikel 132, lid 1, sub i, van de

btw-richtlijn om aanspraak te maken op het recht op aftrek van voldane voorbelasting als bedoeld in artikel 168 van de btw-richtlijn en tegelijk voor de onderwijs- en beroepsopleidingsdiensten die hij verricht, in aanmerking te komen voor die vrijstelling.

41 Om te beginnen moet met de Poolse en de Portugese regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk worden vastgesteld dat het een basisbeginsel van het btw-stelsel is dat het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen en diensten slechts geldt wanneer de voor de verwerving hiervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

42 Uit de aanhef van artikel 168 van de btw-richtlijn, waarin de voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek en de omvang ervan zijn vastgelegd, blijkt namelijk dat enkel de in een later stadium belaste handelingen in aanmerking komen voor het recht op aftrek van de btw over verworven goederen en diensten die worden gebruikt om deze handelingen te verrichten.

43 Volgens de logica van het door de btw-richtlijn ingestelde systeem hangt de aftrek van voorbelasting dus samen met de inning van belasting in een later stadium.

44 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige die deze diensten gebruikt om een vrijgestelde handeling te verrichten, deze laatste – behalve in de door btw-richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen – niet gerechtigd is om de voldane voorbelasting af te trekken (zie met name arresten van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 28, en 26 september 1996, Debouche, C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 16).

45 Uit het voorgaande volgt dat een belastingplichtige volgens artikel 168 van de btw-richtlijn niet zowel gebruik kan maken van een nationale vrijstelling als aanspraak kan maken op het recht op aftrek, zelfs niet indien deze vrijstelling onverenigbaar is met deze richtlijn.

46 Onderzocht moet worden of een belastingplichtige zoals MDDP zich kan beroepen op artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn om zijn onderwijsdiensten aan belasting te doen onderwerpen en aldus voor recht op aftrek in aanmerking te komen.

47 Dienaangaande zij herinnerd aan de vaste rechtspraak dat, wanneer de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn en niet tijdig uitvoeringsmaatregelen zijn getroffen, particulieren zich op die bepalingen kunnen beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de btw-richtlijn in overeenstemming is, en zich ook op die bepalingen kunnen beroepen voor zover deze rechten vastleggen die particulieren tegenover de staat kunnen doen gelden (zie met name arrest van 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Jurispr. blz. I-5517, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Bijgevolg moet worden onderzocht of artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is voor wat de vrijstelling van onderwijsdiensten van particuliere organisaties betreft.

49 Aan de eerste van deze voorwaarden is voldaan. Artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn is inhoudelijk gezien immers onvoorwaardelijk, daar het de lidstaten geen keuzemogelijkheid laat, maar elke lidstaat ertoe verplicht de in de richtlijn omschreven vrijstelling te verlenen.

50 Wat de tweede voorwaarde betreft, volgt uit het antwoord van het Hof op de eerste vraag dat artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn aan de lidstaten een zekere beoordelingsvrijheid laat bij de omschrijving van particuliere organisaties die soortgelijke doelstellingen hebben als publiekrechtelijke lichamen en die dan ook overeenkomstig dit artikel van btw moeten worden vrijgesteld.

51 Het Hof heeft evenwel reeds vastgesteld dat de omstandigheid dat een bepaling van de btw-richtlijn die voorziet in een vrijstelling, aan de lidstaten een beoordelingsvrijheid toekent om de begunstigden van deze vrijstelling te bepalen, niet belet dat deze bepaling voldoende nauwkeurig is om rechtstreeks te kunnen worden ingeroepen indien de litigieuze dienstverrichting volgens objectieve aanwijzingen voldoet aan de criteria voor deze vrijstelling (zie met name arrest JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies, reeds aangehaald, punten 60 en 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Wanneer een lidstaat zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door te voorzien in een dergelijke vrijstelling voor handelingen of belastingplichtigen die volgens voormelde bepaling van de btw-richtlijn objectief gezien daarvoor niet in aanmerking komen, kan de betrokkene zich rechtstreeks op die bepaling beroepen om te vermijden dat deze vrijstelling op hem wordt toegepast.

53 Alleen indien de lidstaat zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door een belastingplichtige te erkennen als een lichaam met soortgelijke doeleinden als publiekrechtelijke lichamen, kan die belastingplichtige zich dus op artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn beroepen om de nationale wettelijke regeling te betwisten en zo zijn handelingen aan belasting te doen onderwerpen.

54 Zoals de advocaat-generaal in de punten 70 en 71 van haar conclusie heeft opgemerkt, dient de verwijzende rechter te verifiëren of de Poolse wetgever de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door de handelingen van een entiteit als MDDP op grond van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn vrij te stellen. Het staat aan deze rechter te onderzoeken voor welke doeleinden en op welke wijze MDDP haar activiteiten verricht en hierbij een vergelijking te maken met de Poolse publiekrechtelijke instellingen die onderwijs verstrekken. Dienaangaande volgt uit het antwoord van het Hof op de eerste vraag dat het enkele feit dat een organisatie zoals MDDP commerciële doeleinden nastreeft, niet voldoende is om uit te sluiten dat zij soortgelijke doeleinden heeft als publiekrechtelijke lichamen en dat haar handelingen derhalve overeenkomstig bovengenoemde bepaling kunnen worden vrijgesteld.

55 Indien de verwijzende rechter vaststelt dat de doelstellingen van een entiteit zoals MDDP niet kunnen worden geacht overeen te stemmen met die van een publiekrechtelijk lichaam, kan MDDP zich beroepen op het feit dat het nationaal recht inbreuk maakt op artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn door haar onderwijs- en beroepsopleidingsdiensten van btw vrij te stellen. In dat geval zijn haar handelingen aan de btw onderworpen en kan zij in zoverre overeenkomstig de Poolse regelgeving aanspraak maken op recht op aftrek van de voldane voorbelasting.

56 Op de tweede vraag moet derhalve worden geantwoord:

— dat een belastingplichtige niet krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn of de nationale bepaling ter uitvoering van dit artikel aanspraak kan maken op recht op aftrek van de voldane voorbelasting indien zijn in een later stadium verrichte onderwijsdiensten wegens een nationale vrijstelling die in strijd is met artikel 132, lid 1, sub i, van deze richtlijn, niet aan de btw zijn onderworpen;

— dat deze belastingplichtige evenwel, om te vermijden dat die vrijstelling op hem wordt toegepast, kan aanvoeren dat zij onverenigbaar is met artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn, wanneer hij, zelfs rekening houdend met de beoordelingsvrijheid die deze bepaling aan de lidstaten toekent, objectief gezien niet kan worden aangemerkt als een lichaam met soortgelijke doeleinden als een publiekrechtelijke onderwijsinstelling in de zin van voormelde bepaling, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan, en

— dat in dit laatste geval de onderwijsdiensten die door die belastingplichtige worden verricht, aan de btw onderworpen zullen zijn en hij gerechtigd zal zijn om de voldane voorbelasting af te trekken.

Kosten

57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat onderwijsdiensten die voor commerciële doeleinden worden verricht door niet-publieke organisaties, van de belasting over de toegevoegde waarde worden vrijgesteld. Artikel 132, lid 1, sub i, van deze richtlijn verzet zich evenwel tegen een algemene vrijstelling van alle onderwijsdiensten waarbij geen rekening wordt gehouden met de doelstellingen van de niet-publieke organisaties die deze diensten verrichten.**

2) **Een belastingplichtige kan niet krachtens artikel 168 van richtlijn 2006/112 of de nationale bepaling ter uitvoering van dit artikel aanspraak maken op recht op aftrek van de voldane voorbelasting indien zijn in een later stadium verrichte onderwijsdiensten wegens een nationale vrijstelling die in strijd is met artikel 132, lid 1, sub i, van deze richtlijn, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.**

   Deze belastingplichtige kan evenwel, om te vermijden dat die vrijstelling op hem wordt toegepast, aanvoeren dat zij onverenigbaar is met artikel 132, lid 1, sub i, van richtlijn 2006/112, wanneer hij, zelfs rekening houdend met de beoordelingsvrijheid die deze bepaling aan de lidstaten toekent, objectief gezien niet kan worden aangemerkt als een lichaam met soortgelijke doeleinden als een publiekrechtelijke onderwijsinstelling in de zin van deze bepaling, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan.

   In dit laatste geval zullen de onderwijsdiensten die door die belastingplichtige worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen zijn en zal hij gerechtigd zijn om de voldane voorbelasting af te trekken.

ondertekeningen