Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 28ης Νοεμβρίου 2013 *

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 132 έως 134 και 168 — Απαλλαγές — Εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχονται από ιδιωτικούς οργανισμούς για κερδοσκοπικούς σκοπούς — Δικαίωμα εκπτώσεως»

Στην υπόθεση C-319/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 27ης Απριλίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Ιουλίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Minister Finansów

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή), A. Ó Caoimh, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Μαΐου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Minister Finansów, εκπροσωπούμενος από τους J. Kaute και T. Tratkiewicz,

— η MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, εκπροσωπούμενη από τον T. Michalik, ως σύμβουλο,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Kraińska και A. Kramarczyk καθώς και από τους B. Majczyna και M. Szpunar,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ι. Πουλή και Μ. Τασσοπούλου,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Laires,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Christie, επικουρούμενο από τον P. Mantle, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις K. Herrmann και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Ιουνίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, 133, πρώτο εδάφιο, στοιχεία α′ έως δ′, 134 και 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών, στο εξής: Minister) και της MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa (στο εξής: MDDP), όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχουν μη δημόσιοι οργανισμοί για εμπορικούς σκοπούς.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία θ′, ιβ′, ιγ′ και ιζ′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς,

[...]

ιβ) τις παροχές υπηρεσιών καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών προς τα μέλη τους στο πλαίσιο του συλλογικού τους συμφέροντος, έναντι εισφοράς καθοριζόμενης σύμφωνα με το καταστατικό τους, από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού,

ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, που προσφέρονται από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

[...]

ιζ) τις δραστηριότητες δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα.»

4 Το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′, ζ′, η′, θ′, ιβ′, ιγ′ και ιδ′, εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

β) η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ,

δ) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.»

5 Το άρθρο 134 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′, ζ′, η′, θ′, ιβ′, ιγ′ και ιδ′, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

β) εφόσον προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενων στον ΦΠΑ.»

6 Το άρθρο 168, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο»

Το πολωνικό δίκαιο

7 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των αγαθών και των υπηρεσιών (Ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. αριθ. 54, θέση 535), όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Από τον φόρο απαλλάσσονται:

1) οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα 4 του νόμου·

[...]»

8 Στην περίπτωση 7 του παραρτήματος 4 του νόμου περί ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι «εκπαιδευτικές υπηρεσίες».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η MDDP, εταιρία πολωνικού δικαίου, διοργανώνει κύκλους μαθημάτων επαγγελματικής καταρτίσεως και ειδικευμένα συνέδρια σε διάφορους τομείς της εκπαιδεύσεως και της επαγγελματικής καταρτίσεως, όπως είναι η φορολογία, η λογιστική, τα οικονομικά και σε τομείς σχετικούς με την οργάνωση και τη διοίκηση επιχειρήσεων, καθώς και με την ανάπτυξη των προσωπικών και των επαγγελματικών ικανοτήτων.

10 Η MDDP διοργανώνει τους εν λόγω κύκλους μαθημάτων στο πλαίσιο των οικονομικών της δραστηριοτήτων, σκοπός των οποίων είναι η συστηματική επίτευξη κέρδους.

11 Η MDDP δεν έχει καταχωριστεί στον κατάλογο των ιδιωτικών σχολών και κέντρων κατά τις διατάξεις του νόμου περί των εκπαιδευτικών συστημάτων (Ustawa o systemie oświaty), της 7ης Σεπτεμβρίου 1991.

12 Η MDDP ζήτησε από τον Minister να εκδώσει ερμηνευτική φορολογική απόφαση επί του ζητήματος αν αυτή δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες επαγγελματικής καταρτίσεως. Υποστήριξε ότι οι υπηρεσίες της επαγγελματικής καταρτίσεως δεν έπρεπε να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, αλλά έπρεπε να υπόκεινται στον φόρο αυτόν.

13 Στο πλαίσιο αυτό, η MDDP υποστήριξε ότι το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 1, και το σημείο 7 του παραρτήματος 4 του νόμου περί ΦΠΑ δεν συνάδουν προς τα άρθρα 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, 133 και 134 της οδηγίας ΦΠΑ.

14 Αντιθέτως, ο Minister έκρινε ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ είχαν μεταφερθεί προσηκόντως στο εσωτερικό δίκαιο με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 43, παράγραφος 1, σημείο 1, και του σημείου 7 του παραρτήματος 4 του νόμου περί ΦΠΑ.

15 Ως εκ τούτου, στις 3 Ιανουαρίου 2011, η MDDP προσέφυγε στο Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας της Βαρσοβίας), ζητώντας την ακύρωση της προμνησθείσας ερμηνευτικής φορολογικής αποφάσεως, λόγω παραβάσεως του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 133 και 134 της οδηγίας αυτής.

16 Με απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2011, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie ακύρωσε την προσβαλλόμενη ερμηνευτική φορολογική απόφαση, με το σκεπτικό ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει να τυγχάνουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ οι οργανισμοί που δεν ασκούν δραστηριότητες παροχής εκπαιδευτικών υπηρεσιών χάριν του γενικού συμφέροντος.

17 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie έκρινε, επικαλούμενο την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493), ότι, στην περίπτωση απαλλαγής που δεν συνάδει προς την οδηγία ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να επικαλεσθεί ευθέως το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής και να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιηθέντων για τις ανάγκες των παρεχομένων υπηρεσιών επαγγελματικής καταρτίσεως, ακόμη και αν οι τελευταίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η απαλλαγή αυτή δεν συνάδει προς την οδηγία ΦΠΑ. Υπογράμμισε εντούτοις το παράδοξο της καταστάσεως που απορρέει από τα ανωτέρω, στο πλαίσιο της οποίας ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ έχει επίσης δικαίωμα εκπτώσεως δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ.

18 Ο Minister άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως της 17ης Οκτωβρίου 2011 ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου).

19 Επιληφθέν της αιτήσεως αναιρέσεως του Minister, το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ. Διερωτάται αν η MDDP έχει δικαίωμα να εφαρμόζει την απαλλαγή της υπηρεσίας επαγγελματικής καταρτίσεως, ασκώντας συγχρόνως το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', το άρθρο 133 και το άρθρο 134 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι απαγορεύουν την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται για εμπορικούς σκοπούς από μη δημόσιους οργανισμούς, την οποία προβλέπει το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 1, του [νόμου περί ΦΠΑ] σε συνδυασμό με το κεφάλαιο 7 του παραρτήματος υπ' αριθ. 4 αυτού του νόμου, ως ίσχυε κατά το έτος 2010;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: έχει το δικαίωμα ο υποκείμενος στον φόρο να κάνει χρήση της φοροαπαλλαγής και του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας [ΦΠΑ], δεδομένου ότι η απαλλαγή δεν συνάδει προς τις διατάξεις αυτής της οδηγίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινισθεί αν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', 133 και 134 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται από μη δημόσιους οργανισμούς για εμπορικούς σκοπούς.

22 Η Πολωνική, η Ελληνική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν απαγορεύουν την απαλλαγή αυτήν.

23 Αντιθέτως, η MDDP και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτιμούν ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν επιτρέπει να απαλλάσσονται γενικώς όλες οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχονται από ιδιωτικούς οργανισμούς για εμπορικούς σκοπούς, δεδομένου ότι η απαλλαγή αυτή μπορεί αν εφαρμόζεται μόνο με γνώμονα τους σκοπούς που επιδιώκουν οι οργανισμοί αυτοί.

24 Κατ' αρχάς, επισημαίνεται ότι τα άρθρα 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', 133 και 134 της οδηγίας ΦΠΑ αντιστοιχούν στο άρθρο 13, Α, παράγραφοι 1, στοιχείο θ', και 2, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας : ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

25 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι απαλλαγές του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Η ερμηνεία της διατάξεως αυτής, όμως, πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Πάντως, ο κανόνας αυτός συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι απαλλαγές του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να τις καθιστά άνευ αποτελέσματος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, C-174/11, Zimmermann, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η εν λόγω απαλλαγή, διασφαλίζοντας ευνοϊκότερη μεταχείριση, ως προς τον ΦΠΑ, των παροχών εκπαιδευτικών υπηρεσιών, σκοπεί στη διευκόλυνση της προσβάσεως στις παροχές αυτές, διά της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρεε από την επιβολή ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 47).

27 Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, υπενθυμίζεται ότι, αφενός, ο εμπορικός χαρακτήρας μιας δραστηριότητας δεν αποκλείει, στο πλαίσιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, να έχει η δραστηριότητα αυτή τον χαρακτήρα δραστηριότητας γενικού συμφέροντος (απόφαση της 3ης Απριλίου 2003, C-144/00, Hoffmann, Συλλογή 2003, σ. I-2921, σκέψη 38, καθώς και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 31).

28 Ομοίως, ο όρος «οργανισμός», στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, είναι κατ' αρχήν αρκούντως ευρύς ώστε να περιλαμβάνει ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 35).

29 Συναφώς, διαπιστώνεται επίσης ότι, στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να επιφυλάξει τη χορήγηση των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ σε φορείς μη κερδοσκοπικού σκοπού ή μη εμπορικού χαρακτήρα, το εξέφρασε ρητώς, όπως προκύπτει από την ίδια διάταξη, στοιχεία ιβ', ιγ' και ιζ' (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 37).

30 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί προαιρετική προϋπόθεση την οποία τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν ως επιπλέον προϋπόθεση για τη χορήγηση ορισμένων απαλλαγών από τις απαριθμούμενες στο άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, επιτρέπει, αλλά δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιφυλάσσουν το ευεργέτημα των απαλλαγών που προβλέπονται, μεταξύ άλλων στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', στους οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, οι οποίοι δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Hoffmann, σκέψη 38, Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 38, και απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 43).

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει κατ' ανάγκη δεκτό ότι, στις περιπτώσεις στις οποίες ο νομοθέτης της Ένωσης δεν εξαρτά ρητώς τη χορήγηση των επιμάχων απαλλαγών από την απουσία κερδοσκοπικού σκοπού, όπως στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, η επιδίωξη τέτοιου σκοπού δεν μπορεί να αποκλείει τη χορήγηση των εν λόγω απαλλαγών, άλλως το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής θα καθίστατο άνευ αντικειμένου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 40).

32 Επιπλέον, αντιθέτως προς όσα υποστήριξε η Επιτροπή, το άρθρο 134 της οδηγίας ΦΠΑ ουδόλως αποκλείει τη δυνατότητα επεκτάσεως της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας αυτής στους ιδιωτικούς οργανισμούς που παρέχουν εκπαιδευτικές υπηρεσίες για εμπορικούς σκοπούς. Πράγματι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στη σκέψη 31 των προτάσεών της, το άρθρο 134 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως προορισμό να εφαρμόζεται μόνο στις πράξεις οι οποίες συνδέονται στενά με τις απαλλασσόμενες παροχές εκπαιδευτικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και συνεπώς όχι στις πράξεις που συνιστούν τον πυρήνα των παροχών αυτών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 26, καθώς και της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψεις 22 και 25).

33 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα άρθρα 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', 133 και 134 της οδηγίας ΦΠΑ δεν απαγορεύουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται από μη δημόσιους οργανισμούς για εμπορικούς σκοπούς.

34 Πάντως, το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το σημείο 7 του παραρτήματος 4 του νόμου αυτού, όπως ίσχυε το 2010, απαλλάσσει το σύνολο των παροχών εκπαιδευτικών υπηρεσιών γενικώς, όποιος και αν είναι ο σκοπός τον οποίο επιδιώκουν οι οργανισμοί που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές.

35 Εντούτοις, κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες τις οποίες αφορά το άρθρο αυτό απαλλάσσονται μόνον εφόσον παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν εκπαιδευτικούς σκοπούς ή από άλλους οργανισμούς ως προς τους οποίους το οικείο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς. Συνεπώς, οι άλλοι οργανισμοί, δηλαδή οι ιδιωτικοί, πρέπει να πληρούν την προϋπόθεση της επιδιώξεως παρεμφερών σκοπών με τους σκοπούς των εν λόγω οργανισμών δημοσίου δικαίου. Ως εκ τούτου, από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', προκύπτει ότι το άρθρο αυτό δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να χορηγούν την απαλλαγή των εκπαιδευτικών υπηρεσιών σε όλους τους ιδιωτικούς οργανισμούς που παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες, περιλαμβάνοντας και αυτούς που δεν έχουν παρεμφερείς σκοπούς με τους σκοπούς των εν λόγω οργανισμών δημοσίου δικαίου.

36 Συνεπώς, απαλλαγή όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία έχει γενική εφαρμογή σε όλες τις παροχές εκπαιδευτικών υπηρεσιών, όποιο σκοπό και αν επιδιώκουν οι ιδιωτικοί οργανισμοί που παρέχουν τις εν λόγω υπηρεσίες, δεν συμβιβάζεται με το εν λόγω άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', όπως το εννόησε ο νομοθέτης της Ένωσης.

37 Στο μέτρο που το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν διευκρινίζει τις προϋποθέσεις ή τις διαδικασίες αναγνωρίσεως αυτών των παρεμφερών σκοπών, εναπόκειται, κατ' αρχήν, στο εθνικό δίκαιο εκάστου κράτους μέλους να θεσπίσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους οι σκοποί αυτοί μπορούν να αναγνωρισθούν σε τέτοιους οργανισμούς. Τα κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική εξουσία συναφώς (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kingscrest Associates και Montecello, σκέψεις 49 και 51, καθώς και Zimmermann, σκέψη 26).

38 Επιπλέον, στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εξετάζουν μήπως τα κράτη μέλη, κατά την επιβολή των προϋποθέσεων αυτών, υπερέβησαν τα όρια τις διακριτικής τους εξουσίας και αν τήρησαν τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, ιδίως την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία εκφράζεται, στον

τομέα του ΦΠΑ, με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 52, καθώς και L.u.P., σκέψη 48).

39 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', 133 και 134 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται από μη δημόσιους οργανισμούς για εμπορικούς σκοπούς. Εντούτοις, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας αυτής δεν επιτρέπει να απαλλάσσονται γενικώς όλες οι παροχές εκπαιδευτικών υπηρεσιών, χωρίς να εξετάζονται οι σκοποί τους οποίους επιδιώκουν οι μη δημόσιοι οργανισμοί που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

40 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, το δεύτερο ερώτημα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινισθεί αν ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεσθεί το γεγονός ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπει το εθνικό δίκαιο δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να προβάλει το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, και να τύχει συγχρόνως της εν λόγω απαλλαγής για τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες και τις υπηρεσίες επαγγελματικής καταρτίσεως τις οποίες παρέχει.

41 Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται ότι, όπως επισήμαναν η Πολωνική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση, καθώς και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αποτελεί βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος καταβλήθηκε για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες για την απόκτηση αυτή αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων που φορολογούνται στο μεταγενέστερο στάδιο και παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

42 Πράγματι, από το εισαγωγικό μέρος του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει τις προϋποθέσεις για τη γέννηση, καθώς και το εύρος, του δικαιώματος εκπτώσεως, προκύπτει ότι μόνον οι φορολογηθείσες πράξεις εκροών παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε για την απόκτηση των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια των πράξεων αυτών.

43 Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τη λογική του συστήματος που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ, η έκπτωση των καταβληθέντων φόρων εισροών συνδέεται με την είσπραξη των φόρων εκροών.

44 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, πλην των περιπτώσεων που προβλέπονται ρητώς στις σχετικές οδηγίες, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση απαλλασσόμενης από τον φόρο πράξεως, ο δεύτερος δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 28, και της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93, Debouche, Συλλογή 1996, σ. I-4495, σκέψη 16).

45 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ακόμη και όταν μια απαλλαγή που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο δεν συμβιβάζεται με την οδηγία ΦΠΑ, το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής δεν επιτρέπει σε έναν υποκείμενο στον φόρο να τύχει της απαλλαγής αυτής, προβάλλοντας συγχρόνως δικαίωμα εκπτώσεως.

46 Πρέπει να εξετασθεί αν ένας υποκείμενος στον φόρο όπως η MDDP μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ για να επιτύχει την επιβολή ΦΠΑ στις παροχές εκπαιδευτικών υπηρεσιών του και, ως εκ τούτου, να τύχει δικαιώματος εκπτώσεως.

47 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, προκύπτει ότι, σε όλες τις περιπτώσεις όπου οι διατάξεις μιας οδηγίας φαίνονται, από απόψεως περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως σαφείς, μπορεί να γίνει επίκλησή τους, ελλείψει εμπροθέσμως ληφθέντων μέτρων εφαρμογής, έναντι κάθε εθνικής διατάξεως μη σύμφωνης προς την οδηγία, ή ακόμη κατά το μέτρο που μπορούν να προσδιορίσουν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες δύνανται να προβάλλουν έναντι του κράτους (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies, Συλλογή 2007, σ. I-5517, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Συνεπώς, τίθεται το ζήτημα αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει απαλλαγμένο αιρέσεων και αρκούντως σαφές περιεχόμενο όσον αφορά την απαλλαγή των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται από ιδιωτικούς οργανισμούς.

49 Η πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές πληρούται. Πράγματι, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει απαλλαγμένο αιρέσεων και αρκούντως σαφές περιεχόμενο, καθόσον δεν καταλείπει καμία δυνατότητα επιλογής στα κράτη μέλη, αλλά επιβάλλει σε έκαστο εξ αυτών να παράσχουν την απαλλαγή την οποία προβλέπει.

50 Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, από την απάντηση που έδωσε το Δικαστήριο στο πρώτο ερώτημα προκύπτει ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ καταλείπει στα κράτη μέλη κάποιο περιθώριο εκτιμήσεως για τον καθορισμό των ιδιωτικών οργανισμών οι οποίοι έχουν σκοπούς παρεμφερείς προς τους σκοπούς των οργανισμών ιδιωτικού δικαίου και οι οποίοι πρέπει, συνεπώς, βάσει του άρθρου αυτού, να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

51 Πάντως, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διαπιστώσει ότι το γεγονός ότι μια θεσπίζουσα απαλλαγή διάταξη της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως για τον καθορισμό των δικαιούχων της δεν εμποδίζει να κριθεί ότι η διάταξη αυτή είναι αρκούντως ακριβής ώστε να είναι δυνατό να γίνει απευθείας επίκλησή της, αν, σύμφωνα με αντικειμενικές ενδείξεις, η επίδικη παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνεται στα κριτήρια που προβλέπει η εν λόγω απαλλαγή (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies, προπαρατεθείσα, σκέψεις 60 και 61 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

52 Ομοίως, όταν ένα κράτος μέλος έχει υπερβεί τα όρια της διακριτικής εξουσίας του, απαλλάσσοντας παροχές υπηρεσιών ή υποκειμένους στον φόρο ως προς τα οποία δεν είναι αντικειμενικώς δυνατό να παρασχεθεί τέτοια απαλλαγή δυνάμει της εν λόγω οδηγίας ΦΠΑ, ο ενδιαφερόμενος μπορεί να την επικαλεσθεί ευθέως, προκειμένου να μην εφαρμοσθεί η απαλλαγή αυτή ως προς αυτόν.

53 Συνεπώς, μόνον αν το κράτος μέλος έχει υπερβεί τα όρια της διακριτικής εξουσίας του, αναγνωρίζοντας σε έναν υποκείμενο στον φόρο την ιδιότητα του οργανισμού με σκοπούς παρεμφερείς προς τους σκοπούς ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου, τότε δύναται ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να επικαλεσθεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να το αντιτάξει στην εθνική νομοθεσία και να φορολογηθούν οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει.

54 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 70 και 71 των προτάσεών της, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν η απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει οργανισμός όπως η MDDP, δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ, υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής εξουσίας που διαθέτει ο Πολωνός νομοθέτης. Στο δικαστήριο αυτό εναπόκειται να εξετάσει τους σκοπούς και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της δραστηριότητας της MDDP, συγκρίνοντάς τα με τους σκοπούς και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της δραστηριότητας των πολωνικών οργανισμών δημοσίου δικαίου στους οποίους έχει ανατεθεί εκπαιδευτική αποστολή. Συναφώς, από την απάντηση που έδωσε το Δικαστήριο στο πρώτο ερώτημα απορρέει ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι οργανισμός όπως η MDDP επιδιώκει εμπορικούς σκοπούς δεν επαρκεί για να αποκλεισθεί το

ενδεχόμενο να έχει ο οργανισμός αυτός σκοπούς παρεμφερείς προς τους σκοπούς των οργανισμών δημοσίου δικαίου και, συνεπώς, να είναι δυνατό να απαλλάσσονται οι υπηρεσίες που παρέχει δυνάμει της εν λόγω διατάξεως.

55 Αν το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι σκοποί οργανισμού όπως η MDDP δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρεμφερείς προς τους σκοπούς ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου, η MDDP θα μπορούσε να επικαλεσθεί το γεγονός ότι το εθνικό δίκαιο απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, κατά παράβαση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ, τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες και τις υπηρεσίες επαγγελματικής καταρτίσεως τις οποίες αυτή παρέχει. Στην περίπτωση αυτή, θα επιβληθεί ΦΠΑ στις εν λόγω παροχές υπηρεσιών και η MMDP θα μπορεί τότε να προβάλει, στο μέτρο αυτό, δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος βάσει της πολωνικής ρυθμίσεως ΦΠΑ επί των εισροών.

56 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

— ένας υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβάλει, δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ ή της διατάξεως του εθνικού δικαίου για τη μεταφορά του άρθρου αυτού στην εσωτερική έννομη τάξη, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών αν, λόγω απαλλαγής προβλεπόμενης από το εθνικό δίκαιο κατά παράβαση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας αυτής, οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχει στο μεταγενέστερο στάδιο δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ·

— ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μπορεί όμως να επικαλεσθεί το ασύμβατο της ανωτέρω απαλλαγής προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου το άρθρο αυτό να μην εφαρμοσθεί στην περίπτωσή του, εφόσον, λαμβανομένου υπόψη του περιθωρίου εκτιμήσεως που η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί αντικειμενικώς να θεωρηθεί ως οργανισμός με σκοπούς παρεμφερείς προς τους σκοπούς ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, και

— στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα επιβληθεί ΦΠΑ επί των εκπαιδευτικών υπηρεσιών τις οποίες παρέχει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο και αυτός θα είναι τότε σε θέση να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, 133 και 134 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των εκπαιδευτικών υπηρεσιών που παρέχονται από μη δημόσιους οργανισμούς για εμπορικούς σκοπούς. Εντούτοις, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας αυτής δεν επιτρέπει να απαλλάσσονται γενικώς όλες οι παροχές εκπαιδευτικών υπηρεσιών, χωρίς να εξετάζονται οι σκοποί τους οποίους επιδιώκουν οι μη δημόσιοι οργανισμοί που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές.

2) Ένας υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβάλει, δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112 ή της διατάξεως του εθνικού δικαίου για τη μεταφορά του άρθρου αυτού στην εσωτερική έννομη τάξη, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των

εισροών αν, λόγω απαλλαγής προβλεπόμενης από το εθνικό δίκαιο κατά παράβαση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας αυτής, οι εκπαιδευτικές υπηρεσίες που παρέχει στο μεταγενέστερο στάδιο δεν υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας.

Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μπορεί όμως να επικαλεσθεί το ασύμβατο της ανωτέρω απαλλαγής προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, προκειμένου το άρθρο αυτό να μην εφαρμοσθεί στην περίπτωσή του, εφόσον, λαμβανομένου υπόψη του περιθωρίου εκτιμήσεως που η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί αντικειμενικώς να θεωρηθεί ως οργανισμός με σκοπούς παρεμφερείς προς τους σκοπούς ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα επιβληθεί φόρος προστιθεμένης αξίας επί των εκπαιδευτικών υπηρεσιών τις οποίες παρέχει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο και αυτός θα είναι τότε σε θέση να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών.

(υπογραφές)