Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

28 de novembro de 2013 *

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 132.° a 134.° e 168.° — Isenções — Prestações de educação efetuadas por organismos de direito privado com fins lucrativos — Direito a dedução»

No processo C-319/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 27 de abril de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de julho de 2012, no processo

Minister Finansów

contra

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator), A. Ó Caoimh, C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 15 de maio de 2013,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Minister Finansów, por J. Kaute e T. Tratkiewicz, na qualidade de agentes,

— em representação da MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, por T. Michalik, na qualidade de conselheiro,

— em representação do Governo polaco, por A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna e M. Szpunar, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por I. Pouli e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes e R. Laires, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: polaco.

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Christie, na qualidade de agente, assistido por P. Mantle, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por K. Herrmann e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 20 de junho de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 132.°, n.º 1, alínea i), 133.°, n.º 1, alíneas a) a d), 134.° e 168.°, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Minister Finansów (Ministro das Finanças, a seguir «Minister») à MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (a seguir «MDDP»), a propósito da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo às prestações de serviços de educação efetuadas por organismos não públicos, com fins comerciais.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 132.º, n.º 1, alíneas i), l), m) e q), da diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

i) A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público prosseguindo o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

[...]

l) As prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas aos respetivos membros no interesse coletivo por organismos sem fins lucrativos que prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, mediante quotização fixada nos estatutos, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência;

m) Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;

[...]

q) As atividades dos organismos públicos de radiotelevisão, que não tenham caráter comercial.»

4 O artigo 133.º, primeiro parágrafo, alíneas a) a d), da diretiva IVA enuncia:

«Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

b) Esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

c) Esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;

d) As isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

5 O artigo 134.º desta diretiva prevê:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

6 O artigo 168.º, alínea a), da referida diretiva tem o seguinte teor:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro [...] em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

Direito polaco

7 O artigo 43.º, n.º 1, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de bens e serviços (Ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535), conforme alterada (a seguir «lei relativa ao IVA»), prevê:

«Estão isentos de imposto:

l) os serviços enumerados no anexo 4 desta lei;

[...]»

8 A posição 7 do anexo 4 da lei relativa ao IVA menciona os «serviços de educação».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A MDDP, sociedade de direito polaco, organiza ações de formação e conferências especializadas em diferentes domínios da educação e da formação, nomeadamente a fiscalidade, a contabilidade, as finanças, e em domínios ligados à organização e à gestão de empresas, incluindo o desenvolvimento de competências profissionais e pessoais.

10 As referidas ações são organizadas pela MDDP no âmbito da suas atividades económicas, que têm em vista a obtenção regular de lucro.

11 A MDDP não está registada no índice das escolas e dos institutos privados nos termos das disposições da Lei relativa aos sistemas de educação (Ustawa o systemie oświaty), de 7 de setembro de 1991.

12 A MDDP solicitou ao Minister um despacho fiscal relativo ao seu direito de deduzir o IVA pago a montante que incidiu sobre os bens e os serviços adquiridos para efeitos da prestação dos seus serviços de formação. Alegou que os seus serviços de formação não deviam estar isentos de IVA, mas que deviam estar sujeitos a esse imposto.

13 Neste contexto, a MDDP alegou que as disposições do artigo 43.º, n.º 1, ponto 1, e a posição 7 do anexo 4 da lei relativa ao IVA são incompatíveis com os artigos 132.º, n.º 1, alínea i), 133.º e 134.º da diretiva IVA.

14 Em contrapartida, o Minister considerou que as disposições da diretiva IVA tinham sido corretamente transpostas pelas disposições conjugadas do artigo 43.º, n.º 1, ponto 1, e da posição 7 do anexo 4 da lei relativa ao IVA.

15 Em 3 de janeiro de 2011, a MDDP interpôs no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo Regional de Varsóvia) um recurso de anulação do despacho fiscal supramencionado, invocando uma violação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, conjugado com os artigos 133.º e 134.º desta diretiva.

16 Por sentença de 17 de outubro de 2011, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie anulou o despacho fiscal impugnado, com fundamento em que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA se opõe a que os organismos que não exercem atividades de prestações de serviços de educação de interesse geral possam beneficiar de isenção do IVA.

17 Invocando o acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colet., p. I-493), o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie considerou que, em caso de isenção não conforme com a diretiva IVA, o sujeito passivo tem o direito de invocar diretamente o artigo 168.º desta diretiva

e de deduzir o IVA que incidiu a montante sobre a aquisição de bens e serviços utilizados para prover aos serviços de formação fornecidos, mesmo que estes sejam objeto de isenção de IVA, uma vez que esta isenção não está conforme com a diretiva IVA. No entanto, este tribunal salientou o paradoxo da situação que decorre do que precede, na qual um sujeito passivo que efetua operações isentas de IVA possui igualmente um direito de dedução ao abrigo do artigo 168.º da diretiva IVA.

18 O Minister interpôs recurso de cassação da sentença de 17 de outubro de 2011 para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

19 Chamado a pronunciar-se sobre o recurso do Minister, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA. Interroga-se sobre a possibilidade de a MDDP aplicar a isenção ao serviço de formação prestado e, ao mesmo tempo, recorrer ao direito de deduzir o imposto pago a montante.

20 Nestas circunstâncias, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), o artigo 133.º e o artigo 134.º da [diretiva IVA] devem ser interpretados no sentido de se oporem a que fiquem abrangidos pela isenção de IVA os serviços de ensino prestados por organismos não públicos com fins comerciais, tal como previsto no artigo 43.º, n.º 1, ponto 1, da lei [relativa ao IVA], em conjugação com a posição 7 do anexo 4 desta mesma lei, na redação em vigor em 2010?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: o sujeito passivo, em virtude da incompatibilidade da isenção com as disposições da [diretiva IVA], pode, nos termos do artigo 168.º desta diretiva, beneficiar da isenção e simultaneamente exercer o direito à dedução?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

21 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições conjugadas dos artigos 132.°, n.º 1, alínea i), 133.° e 134.° da diretiva IVA devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que as prestações de serviços de educação efetuadas por organismos não públicos, com fins comerciais, sejam isentas de IVA.

22 Os Governos polaco, grego, português e do Reino Unido alegam que as referidas disposições não se opõem à isenção.

23 Em contrapartida, a MDDP e a Comissão Europeia consideram que a diretiva IVA não permite isentar, de uma maneira geral, a totalidade das prestações de serviços de educação efetuadas por organismos privados com fins comerciais, uma vez que essa isenção só é suscetível de ser aplicada em função dos objetivos prosseguidos por esses organismos.

24 A título preliminar, há que salientar que os artigos 132.°, n.º 1, alínea i), 133.° e 134.° da diretiva IVA correspondem ao artigo 13.º, A, n.ºs 1, alínea i), e 2, alíneas a) e b), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

25 Resulta de jurisprudência constante que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da diretiva IVA são de interpretação estrita. Todavia, a interpretação desses termos deve ser conforme com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, essa regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., nomeadamente, acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, n.º 22 e jurisprudência referida).

26 No que respeita ao objetivo prosseguido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, resulta desta disposição que a referida isenção, ao garantir um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, das prestações de serviços de educação, visa facilitar o acesso a essas prestações, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição ao IVA (v., neste sentido, acórdão de 20 de junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colet., p. I-5811, n.º 47).

27 Tendo em conta este objetivo, deve recordar-se que o caráter comercial de uma atividade não exclui, no contexto do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, que a mesma tenha caráter de atividade de interesse geral (v. acórdãos de 3 de abril de 2003, Hoffmann, C-144/00, Colet., p. I-2921, n.º 38, e de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colet., p. I-4427, n.º 31).

28 Do mesmo modo, o termo «organismo», mencionado no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, é, em princípio, suficientemente amplo para incluir entidades privadas que prosseguem fins lucrativos (v. acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 35).

29 A este respeito, observe-se também que quando o legislador da União Europeia reservou a concessão das isenções previstas no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA a determinadas entidades que não prosseguem fins lucrativos ou que não têm caráter comercial, indicou-o de maneira explícita, como resulta das alíneas l), m) e q) desta disposição (v., neste sentido, acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 37).

30 Além disso, resulta de jurisprudência constante que o artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, que constitui uma condição facultativa que os Estados-Membros são livres de impor complementarmente para a concessão de algumas das isenções mencionadas no artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva, autoriza, mas não obriga, os Estados-Membros a reservarem o benefício das isenções previstas, designadamente, no referido artigo 132.º, n.º 1, alínea i), aos organismos diferentes dos de direito público que não tenham por objetivo a procura sistemática de lucro (v. acórdãos, já referidos, Hoffmann, n.º 38, e Kingscrest Associates e Montecello, n.º 38; e acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P., C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 43).

31 Nestas condições, sob pena de privar de objeto o artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, deve ser necessariamente admitido que, quando o legislador da União, como no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva, não fez depender explicitamente o benefício das isenções em causa da inexistência de fins lucrativos, a prossecução desses fins não pode excluir o benefício das referidas isenções (v. acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 40).

32 Por outro lado, contrariamente ao alegado pela Comissão, o artigo 134.º da diretiva IVA não exclui de maneira nenhuma a possibilidade de alargar a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva a organismos privados que efetuam prestações de serviços de educação com fins comerciais. Com efeito, como a advogada-geral observou no n.º 31 das suas conclusões, o artigo 134.º da diretiva IVA só deve ser aplicado às operações estreitamente ligadas às prestações de serviços de educação isentas nos termos do referido artigo 132.º, n.º 1, alínea i), e, portanto, não às operações que constituem o núcleo destas prestações (v., neste sentido, acórdãos de 1 de dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, Colet., p. I-10373, n.º 26, e de 9 de fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Colet., p. I-1385, n.ºs 22 e 25).

33 Resulta do que precede que as disposições dos artigos 132.°, n.º 1, alínea i), 133.° e 134.° da diretiva IVA não se opõem a que as prestações de serviços de educação efetuadas por organismos não públicos, com fins comerciais, sejam isentas de IVA.

34 Contudo, o artigo 43.º, n.º 1, ponto 1, da lei relativa ao IVA, em conjugação com a posição 7 do anexo 4 desta lei, na redação em vigor em 2010, isenta a totalidade das prestações de serviços de educação, de uma maneira geral, seja qual for o objetivo prosseguido pelos organismos que efetuam essas prestações.

35 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, porém, as prestações de serviços de educação visadas só são isentas se forem efetuadas por organismos de direito público com vocação educativa ou por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos. Daqui resulta que os outros organismos, isto é, os organismos privados, devem preencher o requisito de prosseguir fins análogos aos dos referidos organismos de direito público. Resulta assim claramente da redação deste artigo 132.º, n.º 1, alínea i), que este não permite aos Estados-Membros conceder a isenção de prestações de serviços de educação à totalidade dos organismos privados que efetuam essas prestações, incluindo igualmente aqueles cujos fins não são análogos aos dos ditos organismos de direito público.

36 Por conseguinte, uma isenção como a que está em causa no processo principal, que se aplica, de uma maneira geral, à totalidade das prestações de serviços de educação, seja qual for o fim prosseguido pelos organismos privados que efetuam as ditas prestações, é incompatível com o referido artigo 132.º, n.º 1, alínea i), tal como concebido pelo legislador da União.

37 Na medida em que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA não determina as condições ou as modalidades de reconhecimento dos fins análogos, compete, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro prever regras de acordo com as quais esse reconhecimento pode ser concedido a tais organismos. Os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação a este respeito (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Kingscrest Associates e Montecello, n.ºs 49 e 51, e Zimmermann, n.º 26).

38 Por outro lado, compete aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se os Estados-Membros, ao imporem essas condições, não violaram os limites do seu poder de apreciação e respeitaram os princípios do direito da União, em particular o princípio da igualdade de tratamento, o qual se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Kingscrest Associates e Montecello, n.º 52, e L.u.P., n.º 48).

39 Assim, há que responder à primeira questão que as disposições dos artigos 132.°, n.º 1, alínea i), 133.° e 134.° da diretiva IVA devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a que as prestações de serviços de educação efetuadas por organismos não públicos, com fins comerciais, sejam isentas de IVA. Contudo, o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva opõe-se a uma isenção da totalidade das prestações de serviços de educação, de uma maneira geral, sem que sejam considerados os fins prosseguidos por organismos não públicos que efetuam essas prestações.

Quanto à segunda questão

40 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, há que compreender a segunda questão no sentido de que, com ela, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se um sujeito passivo se pode basear no facto de a isenção de IVA prevista pelo direito nacional ser incompatível com o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, para poder invocar o direito a dedução do IVA pago a montante, previsto pelo artigo 168.º da diretiva IVA, e beneficiar simultaneamente da referida isenção para as prestações de ensino e formação profissional que efetua.

41 A título preliminar, deve declarar-se que, como salientaram os Governos polaco, português e do Reino Unido, constitui um princípio central do sistema do IVA que o direito a dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a aquisição destes façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.

42 Com efeito, resulta da parte introdutória do artigo 168.º da diretiva IVA, que prevê as condições de constituição e o alcance do direito a dedução, que só as operações que foram tributadas a jusante podem dar direito à dedução do IVA que tenha incidido sobre a aquisição de bens e de serviços utilizados para a realização dessas operações.

43 Por conseguinte, segundo a lógica do sistema instituído pela diretiva IVA, a dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante.

44 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, com exceção dos casos previstos expressamente pelas diretivas na matéria, quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo que os utiliza para efetuar uma operação isenta, este último não tem direito a deduzir o IVA pago a montante (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colet., p. I-983, n.º 28, e de 26 de setembro de 1996, Debouche, C-302/93, Colet., p. I-4495, n.º 16).

45 Resulta do que precede que, mesmo quando uma isenção prevista pelo direito nacional seja incompatível com a diretiva IVA, o artigo 168.º desta diretiva não permite que um sujeito passivo beneficie desta isenção e invoque, em simultâneo, o direito a dedução.

46 Há que examinar se um sujeito passivo como a MDDP pode invocar o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, para sujeitar as suas prestações de serviços de educação a imposto e, assim, beneficiar do direito a dedução.

47 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, em todos os casos em que disposições de uma diretiva se afigurem, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação adotadas nos prazos, contra toda e qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com a diretiva IVA, ou ainda na medida em que sejam suscetíveis de definir direitos que os particulares estejam em condições de invocar contra o Estado (v., nomeadamente, acórdão de 28 de junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Colet., p. I-5517, n.º 58 e jurisprudência referida).

48 Assim, a questão que se coloca é a de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA é, no seu conteúdo, incondicional e suficientemente preciso no que respeita à isenção das prestações de serviços de educação de organismos privados.

49 O primeiro destes requisitos está satisfeito. Com efeito, o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA é incondicional quanto ao seu conteúdo na medida em que não deixa nenhuma opção aos Estados-Membros, mas impõe a cada um desses Estados que conceda a isenção nele definida.

50 No que respeita ao segundo requisito, resulta da resposta dada pelo Tribunal de Justiça à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA deixa aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para definir os organismos privados que têm fins análogos aos dos organismos de direito público e que devem, portanto, por força deste artigo, ser isentos de IVA.

51 O Tribunal de Justiça já teve a ocasião de declarar que a circunstância de uma disposição da diretiva IVA que estabelece uma isenção conceder aos Estados-Membros uma margem de apreciação para determinar os beneficiários dessa isenção não impede que se considere que essa disposição é suficientemente precisa para poder ser invocada diretamente se, segundo indícios objetivos, a

prestação controvertida preencher os critérios referidos pela isenção em questão (v., nomeadamente, acórdão JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, já referido, n.os 60 e 61 e jurisprudência referida).

52 Do mesmo modo, quando um Estado-Membro ultrapassa o seu poder de apreciação, isentando prestações ou sujeitos passivos aos quais essa isenção não podia objetivamente ser concedida ao abrigo da referida disposição da diretiva IVA, o interessado pode invocar diretamente a diretiva, para que essa isenção não lhe seja aplicada.

53 Daí resulta que só se o Estado-Membro ultrapassar o seu poder de apreciação, reconhecendo um sujeito passivo como organismo que tem fins análogos aos de um organismo de direito público, é que esse sujeito passivo pode invocar o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, para o opor à legislação nacional e conseguir assim que as suas prestações sejam tributadas.

54 Como salienta a advogada-geral nos n.os 70 e 71 das suas conclusões, compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se a isenção das prestações efetuadas por um organismo como a MDDP, ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, ultrapassa os limites do poder de apreciação confiado ao legislador polaco. Cabe a este órgão jurisdicional examinar os fins e as modalidades da atividade da MDDP, comparando-os com os dos organismos polacos de direito público encarregados de missões educativas. A este respeito, decorre da resposta dada pelo Tribunal de Justiça à primeira questão que o mero facto de um organismo como a MDDP prosseguir fins comerciais não é suficiente para excluir que tenha fins análogos aos dos organismos de direito público e, portanto, que as suas prestações possam estar isentas ao abrigo da referida disposição.

55 Se o órgão jurisdicional de reenvio verificar que os fins prosseguidos por um organismo como a MDDP não podem ser considerados análogos aos prosseguidos por um organismo de direito público, a MDDP pode invocar o facto de o direito nacional isentar de IVA, em violação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, as suas prestações de ensino e formação profissional. Neste caso, essas prestações de ensino estão sujeitas a IVA, e a MDDP pode então invocar, nessa medida, um direito a dedução do IVA pago a montante, ao abrigo da regulamentação polaca.

56 Assim, há que responder à segunda questão:

— que um sujeito passivo não pode invocar, ao abrigo do artigo 168.º da diretiva IVA ou da disposição nacional que o transpõe, um direito a dedução do IVA pago a montante, se, em razão de uma isenção prevista pelo direito nacional, em violação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva, as suas prestações de educação efetuadas a jusante não estiverem sujeitas a IVA;

— que esse sujeito passivo pode, no entanto, invocar a incompatibilidade da referida isenção com o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da diretiva IVA, com o objetivo de essa isenção não lhe ser aplicada quando, mesmo tendo em conta a margem de apreciação concedida por esta disposição aos Estados-Membros, o referido sujeito passivo não possa objetivamente ser considerado um organismo que tem fins análogos aos de um organismo de educação de direito público, na aceção da referida disposição, o que compete ao juiz nacional verificar; e

— que, nesta última hipótese, as prestações de educação efetuadas pelo referido sujeito passivo estarão sujeitas ao IVA e este poderá então beneficiar do direito a dedução do IVA pago a montante.

Quanto às despesas

57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) **As disposições dos artigos 132.°, n.º 1, alínea i), 133.° e 134.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a que as prestações de serviços de educação efetuadas por organismos não públicos, com fins comerciais, sejam isentas de imposto sobre o valor acrescentado. Contudo, o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva opõe-se a uma isenção da totalidade das prestações de serviços de educação, de uma maneira geral, sem que sejam considerados os fins prosseguidos por organismos não públicos que efetuam essas prestações.**

2) **Um sujeito passivo não pode invocar, ao abrigo do artigo 168.º da Diretiva 2006/112 ou da disposição nacional que o transpõe, um direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, se, em razão de uma isenção prevista pelo direito nacional, em violação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva, as suas prestações de educação efetuadas a jusante não estiverem sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado.**

   Esse sujeito passivo pode, no entanto, invocar a incompatibilidade da referida isenção com o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, com o objetivo de essa isenção não lhe ser aplicada quando, mesmo tendo em conta a margem de apreciação concedida por esta disposição aos Estados-Membros, o referido sujeito passivo não possa objetivamente ser considerado um organismo que tem fins análogos aos de um organismo de educação de direito público, na aceção da referida disposição, o que compete ao juiz nacional verificar.

   Nesta última hipótese, as prestações de educação efetuadas pelo referido sujeito passivo estarão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado e este poderá então beneficiar do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante.

Assinaturas