



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 20ής Ιουνίου 2013¹

Υπόθεση C-319/12

**Minister Finansów
κατά**

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

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112/EK — Απαλλαγή από τον φόρο των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών εμπορικών οργανισμών — Άμεσο αποτέλεσμα»

I – Εισαγωγή

1. Πολλές φορές το δίκαιο του φόρου προστιθεμένης αξίας δεν γίνεται αμέσως κατανοητό. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο εκπλήσσει εκ πρώτης όψεως η ένδικη διαφορά στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Και τούτο διότι στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής ένας υποκείμενος στον φόρο ζητεί να διαπιστωθεί ότι η δραστηριότητά του δεν απαλλάσσεται από τον φόρο. Ο λόγος προς τούτο είναι για μια ακόμη φορά το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο κατ' αρχήν αφορά μόνο υποκειμενικές στον φόρο δραστηριότητες. Ως εκ τούτου, ενδέχεται να είναι προς το συμφέρον του φορολογούμενου η υπαγωγή της δραστηριότητάς του στον φόρο, ιδίως στην περίπτωση που οι πελάτες του έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου².

2. Με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως τίθενται ερωτήματα τα οποία αφορούν, αφενός, την απαλλαγή των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών από τον φόρο. Συναφώς, το ζήτημα που τίθεται αφορά την έκταση της διακριτικής ευχέρειας που έχουν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο του καθορισμού των ιδιωτικών εκπαιδευτικών οργανισμών οι οποίοι απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεδομένου ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που πρέπει να ερμηνευθούν συναφώς δεν έχουν εφαρμογή μόνον επί του εκπαιδευτικού συστήματος, αλλά εξίσου και σε άλλους τομείς όπως είναι ο τομέας της υγείας, η κοινωνική πρόνοια, καθώς και ο πολιτισμός, η απάντηση του Δικαστηρίου ενδέχεται να έχει ευρύτερες επιπτώσεις.

3. Ευρύτερο ακόμα είναι το άλλο ερώτημα σχετικά με τα αποτελέσματα τυχόν εσφαλμένης ασκήσεως της διακριτικής ευχέρειας από κράτος μέλος κατά τον καθορισμό των απαλλασσόμενων από τον φόρο οργανισμών. Ειδικότερα, πρέπει να διευκρινιστεί εν προκειμένω το κατά πόσον υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί εκ των υστέρων την επιβαλλόμενη βάσει του δικαίου της Ένωσης φορολόγηση

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Βλ., σε σχέση με τα πλεονεκτήματα της φορολογήσεως, τις ενδελχείς αναπτύξεις στις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston της 8ης Μαρτίου 2007 επί της υποθέσεως C-434/05 και C-445/05, Horizon College και Haderer (Συλλογή 2007, σ. I-4793, σημεία 20 επ.).

του κύκλου εργασιών του προκειμένου να αποκτήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, χωρίς ωστόσο να υπόκειται συναφώς στην υποχρέωση επιγενόμενης φορολογήσεως του κύκλου εργασιών του τον οποίον θεωρούσε προηγουμένως ως απαλλασσόμενο του φόρου κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας.

II – Νομικό πλαίσιο

A– Το δίκαιο της Ένωσης

4. Η επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στην Ένωση ρυθμίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας³ (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Το δεύτερο κεφάλαιο του ένατου τίτλου περιλαμβάνει τις «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Μέρος του κεφαλαίου αυτού είναι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', βάσει του οποίου τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις από τον φόρο προστιθεμένης αξίας:

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

5. Δυνάμει του άρθρου 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ, 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 [...] εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, [...]
[...]

6. Το άρθρο 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει περιορισμό, μεταξύ άλλων, της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ':

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή [...] 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.»

7. Στις προπαρατεθείσες διατάξεις αντιστοιχούν οι διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', και παράγραφος 2, στοιχεία α' και β', της εφαρμοστέας μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2006 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 βάση⁴ (στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — ΕΕ L 347, σ. 1.

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ.49.

8. Το δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες «για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του»:

«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,

[...]»

B– Η εθνική νομοθεσία

9. Βάσει του άρθρου 43, παράγραφος 1, σημείο 1, σε συνδυασμό με το κεφάλαιο 7 του παραρτήματος υπ' αριθ. 4 του Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (στο εξής: πολωνικός νόμος περί ΦΠΑ), για το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2010 οι εκπαιδευτικής φύσεως παροχές απαλλάσσονται του φόρου ανεξαρτήτως του προσώπου που τις παρέχει.

III – Η κύρια δίκη και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

10. Η ιδιωτική εταιρία MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (στο εξής: MDDP) διοργανώνει στην Πολωνία κύκλους μαθημάτων επαγγελματικής κατάρτισης στον τομέα της φορολογίας και των ανθρωπίνων πόρων. Η δραστηριότητά της σκοπεί στη συστηματική επιδίωξη κέρδους.

11. Η MDDP ζήτησε από το Minister Finansów να της παράσχει διαβεβαιώσεις ότι η δραστηριότητά της υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Υποστήριξε την άποψη ότι ο πολωνικός νόμος περί ΦΠΑ την εμποδίζει, κατά τρόπο που αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, να προβάλλει το δικαίωμά της εκπτώσεως. Και τούτο διότι η προβλεπόμενη στο πολωνικό δίκαιο απαλλαγή για τη διοργάνωση κύκλων μαθημάτων επαγγελματικής κατάρτισης δεν συνάδει προς την οδηγία περί ΦΠΑ. Κατά την άποψή της, η οδηγία δεν επιτρέπει την απαλλαγή των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών από τον φόρο στην περίπτωση οργανισμών οι οποίοι έχουν ως μόνο σκοπό τη συστηματική επιδίωξη κέρδους. Εάν όμως οι παροχές της MDDP υπόκεινται στον φόρο, τότε έχει και δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου.

12. Ο Minister Finansów απέρριψε την άποψη αυτή. Η ασκηθείσα κατά της αποφάσεώς του προσφυγή από την MDDP έγινε δεκτή πρωτοδίκως. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχτηκε ότι η MDDP έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου και δη στην έκταση που είχε κάνει χρήση κατά το παρελθόν της απαλλαγής από τον φόρο που προέβλεπε το πολωνικό δίκαιο.

13. Το επιληφθέν της ένδικης διαφοράς Naczelnny Sąd Administracyjny (κύριο διοικητικό δικαστήριο) έχει επιφυλάξεις ως προς την ορθότητα της αποφάσεως του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και, ως εκ τούτου, υπέβαλε στο Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Έχουν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', το άρθρο 133 και το άρθρο 134 της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι απαγορεύουν την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των εκπαιδευτικής φύσεως υπηρεσιών που παρέχονται για εμπορικούς σκοπούς από μη δημόσιους οργανισμούς, την οποία προβλέπει το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 1, του πολωνικού 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 2006/112, δεδομένου ότι η απαλλαγή δεν συνάδει προς τις διατάξεις αυτής της οδηγίας;

14. Ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της έγγραφης διαδικασίας η MDDP, η Ελληνική Δημοκρατία, η Πολωνική Δημοκρατία, η Πορτογαλική Δημοκρατία, καθώς και η Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 15ης Μαΐου 2013 μετέσχον ο Minister Finansów, η MDDP, η Πολωνική Δημοκρατία, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας καθώς και η Επιτροπή.

IV – Νομική εκτίμηση

A – Η απαλλαγή των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών από τον φόρο

15. Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν η οδηγία περί ΦΠΑ εμποδίζει τα κράτη μέλη να χορηγούν την απαλλαγή από τον φόρο για εκπαιδευτικής φύσεως παροχές, βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', και σε ιδιωτικούς οργανισμούς οι οποίοι δραστηριοποιούνται μόνο για εμπορικούς σκοπούς. Ελλείψει περαιτέρω επεξηγήσεως της εννοίας αυτής από το αιτούν δικαστήριο, θα την εκλαμβάνω στο εξής ως έχουσα την ίδια σημασία με τη δραστηριότητα που κατευθύνεται στην επίτευξη κέρδους.

16. Το ερώτημα αυτό τίθεται δεδομένου ότι, στο πλαίσιο της πολωνικής νομοθεσίας, κάθε οργανισμός ο οποίος προβαίνει σε εκπαιδευτικής φύσεως παροχές απαλλάσσεται του φόρου.

1. Απόλυτη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών;

17. Στο προδικαστικό ερώτημα θα έπρεπε να δοθεί άνευ ετέρου αρνητική απάντηση, εάν τα κράτη μέλη μπορούσαν να καθορίζουν, βάσει απόλυτης ελευθερίας εκτιμήσεως, τους απαλλασσόμενους βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδιωτικούς οργανισμούς.

18. Οι μνημονευόμενες στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εκπαιδευτικής φύσεως παροχές απαλλάσσονται, κατά το γράμμα της διατάξεως, μόνον εάν πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν εκπαιδευτικούς σκοπούς, ή από άλλους οργανισμούς που το κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς. Βάσει των ανωτέρω, οι «άλλοι», ήτοι οι ιδιωτικοί οργανισμοί, πρέπει να πληρούν την προϋπόθεση της επιδιώξεως παρεμφερών σκοπών με τους εν λόγω οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

19. Δεδομένου ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν ρυθμίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες αναγνωρίζεται η ύπαρξη τέτοιων παρεμφερών σκοπών, εναπόκειται μεν κατ' αρχήν στο εθνικό δίκαιο εκάστου κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες βάσει των οποίων χωρεί μια τέτοια αναγνώριση⁵. Ως προς το σημείο αυτό, τα κράτη μέλη έχουν –όπως ακριβώς και στο πλαίσιο της αναγνώρισεως απαλλασσόμενων του φόρου οργανισμών σε άλλες περιπτώσεις του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ⁶– διακριτική ευχέρεια. Αυτή η νομοθετική διαμόρφωση της

5 — Βλ. στο ίδιο πνεύμα αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier (Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 64), και της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P. (Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 42), επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καθώς και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello (Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 49), και της 15ης Νοεμβρίου 2012, C-174/11, Zimmermann (σκέψη 26), επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

6 — Βλ. αποφάσεις L.u.P. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 42) και της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, CopyGene (Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 63), επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καθώς και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 54), Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 51), και Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 26) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

απαλλαγής από τον φόρο οφείλεται στο γεγονός ότι τα εκπαιδευτικά συστήματα των κρατών μελών απέχουν παρασάγγας μεταξύ τους. Ωστόσο, οι απαλλαγές από τον φόρο που προβλέπονται για εκπαιδευτικής φύσεως παροχές βάσει των στοιχείων θ' και ι', του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να εφαρμόζονται κατ' αποτέλεσμα κατά τρόπο όσο το δυνατόν πιο ομοιόμορφο παρά τον διαφορετικό τρόπο οργάνωσης των εκπαιδευτικών συστημάτων των κρατών μελών⁷.

20. Ωστόσο, δεν δύναμαι να δεχτώ την άποψη της πολωνικής δημοκρατίας ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να θεωρούν το σύνολο των οργανισμών που πραγματοποιούν εκπαιδευτικής φύσεως παροχές ως οργανισμούς με παρεμφερείς σκοπούς. Μια τέτοια προσέγγιση παρορά τις απαιτήσεις τις οποίες θέτει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ επί του προσώπου το οποίο πραγματοποιεί τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές. Εάν τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να απαλλάσσουν από τον φόρο τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές όλων των προσώπων, τότε το ρητώς μνημονευόμενο στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ κριτήριο της επιδίωξης παρεμφερών σκοπών θα καθίστατο άνευ αντικειμένου παρά την εκπεφρασμένη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης.

21. Και το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι δεν μπορεί το σύνολο των οργανισμών να ωφεληθεί από την απαλλαγή που ισχύει για τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές. Έτσι, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι μια εταιρία, η οποία διοργανώνει τη διαμονή μαθητών και φοιτητών στην αλλοδαπή, δεν αποτελεί οργανισμό που επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς κατά την έννοια της απαλλαγής του νυν άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ⁸.

22. Έτσι, συντάσσομαι με την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να ορίζουν κατά απόλυτη διακριτική ευχέρεια τους ιδιωτικούς οργανισμούς που απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2. Όρια της διακριτικής ευχέρειας

23. Συνεπώς, τίθεται πλέον το ερώτημα εάν υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη η χορήγηση της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και σε ιδιωτικούς οργανισμούς που προβαίνουν σε εκπαιδευτικής φύσεως παροχές για εμπορικούς σκοπούς.

24. Το αιτούν δικαστήριο διατύπωσε συναφώς επιφυλάξεις, διότι οι απαλλαγές του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορούν, όπως προκύπτει από τον τίτλο του, μόνο δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Πάντως, το Δικαστήριο έχει ήδη διατυπώσει τη γενική εκτίμηση ότι ο εμπορικός χαρακτήρας μιας δραστηριότητας δεν αποκλείει κατ' αρχήν να πρόκειται συναφώς για δραστηριότητα η οποία εξυπηρετεί το γενικό συμφέρον κατά την έννοια του άρθρου⁹.

25. Το ίδιο ισχύει και ειδικώς για την απαλλαγή από τον φόρο των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών βάσει του στοιχείου θ' της διατάξεως αυτής.

7 — Βλ. στο ίδιο πνεύμα απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-473/08, Eulitz (Συλλογή 2010, σ. I-907, σκέψη 36), επί της ερμηνείας της εννοίας «σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ι', της έκτης οδηγίας.

8 — Απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2005, C-200/04, iSt (Συλλογή 2005, σ. I-8691, σκέψεις 45 έως 47), επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας.

9 — Βλ. αποφάσεις της 3ης Απριλίου 2003, C-144/00, Hoffmann (Συλλογή 2003, σ. I-2921, σκέψη 38), και Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 31) επί του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας.

26. Η έννοια «οργανισμός» είναι, αφενός, αρκούντως ευρεία για να περιλάβει και τα φυσικά πρόσωπα και τις ιδιωτικές εταιρίες που επιδιώκουν την επίτευξη κέρδους¹⁰. Αφετέρου, ο προβλεπόμενος από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ περιορισμός μόνο σε ιδιωτικούς οργανισμούς, οι οποίοι επιδιώκουν σκοπούς παρεμφερείς προς αυτούς των οργανισμών δημοσίου δικαίου, δεν αποκλείει ούτε τις δραστηριότητες με εμπορικό χαρακτήρα.

27. Η Πολωνική Δημοκρατία και η Πορτογαλική Δημοκρατία επισήμαναν ορθώς ως προς το σημείο αυτό ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εν αντιθέσει προς άλλες απαλλαγές του ίδιου άρθρου, δεν περιέχει κάποιο περιορισμό ως προς τον εμπορικό χαρακτήρα ενός οργανισμού ή την επιδίωξη κέρδους από αυτόν. Ωστόσο, τούτο συμβαίνει στις περιπτώσεις των απαλλαγών των στοιχείων ιβ', ιγ', και ιζ' που εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής τους τους οργανισμούς κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή τους οργανισμούς που αναπτύσσουν δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα. Συνεπώς, εξ αντιδιαστολής μπορεί να συναχθεί ότι μπορούν να ωφεληθούν της απαλλαγής που ισχύει για εκπαιδευτικής φύσεως παροχές, βάσει του στοιχείου θ', κατ' αρχήν και οι οργανισμοί κερδοσκοπικού χαρακτήρα των οποίων η δραστηριότητα έγκειται αποκλειστικά στην επίτευξη κέρδους¹¹.

28. Η επέκταση και στις εμπορικές επιχειρήσεις της απαλλαγής που προβλέπεται για τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές δεν αντιβαίνει στον σκοπό της απαλλαγής αυτής¹². Πράγματι, εάν γίνει δεκτή η εκτίμηση του Δικαστηρίου σχετικά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, τότε θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι εκείνο που επιδιώκεται είναι να μην παρεμποδίζεται η πρόσβαση σε εκπαιδευτικής φύσεως παροχές λόγω του αυξημένου κόστους που θα συνεπαγόταν η υποχρέωση επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας επί των αντίστοιχων παροχών¹³. Μολονότι από τον έναν τέτοιο σκοπό δεν μπορούν να συναχθούν άμεσα τα κριτήρια βάσει των οποίων πρέπει να καθορίζονται οι απαλλασσόμενοι του φόρου ιδιωτικοί οργανισμοί, φρονώ ωστόσο ότι η επίτευξη του σκοπού αυτού είναι κατ' αρχήν ανεξάρτητη από το κατά πόσον τέτοιου είδους εκπαιδευτικές παροχές πραγματοποιούνται ή όχι για εμπορικούς σκοπούς.

29. Δεδομένου ότι η Επιτροπή παρέθεσε στις γραπτές παρατηρήσεις της ορισμένα επιχειρήματα κατά της επεκτάσεως και στους εμπορικούς οργανισμούς της απαλλαγής που χορηγείται βάσει των άρθρων 133 και 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να προβώ σε δύο επισημάνσεις.

30. Αφενός, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι το άρθρο 133 παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη, σε σχέση με τις αναφερόμενες στη διάταξη αυτή απαλλαγές, να προβλέπουν *πέραν* των όρων και των προϋποθέσεων για τη χορήγηση φοροαπαλλαγής σε ιδιωτικούς οργανισμούς βάσει του πραγματικού της και άλλες προϋποθέσεις, ήτοι αυτές που αναφέρει το άρθρο 133¹⁴. Αντιστρόφως, τα κράτη μέλη είναι επίσης ελεύθερα να μην επιβάλουν επί των ιδιωτικών οργανισμών τις μνημονευόμενες στο άρθρο 133 προϋποθέσεις¹⁵. Ως εκ τούτου, ακριβώς από την προϋπόθεση του άρθρου 133, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ το Δικαστήριο συνήγαγε ότι η επιδίωξη κέρδους δεν μπορεί να αποκλείσει τη χορήγηση της απαλλαγής. Πράγματι, βάσει της διατάξεως αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν μεταξύ άλλων την απαλλαγή για εκπαιδευτικής φύσεως παροχές από την

10 — Βλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψεις 15 επ.), και Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 35).

11 — Βλ. στο ίδιο πνεύμα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 37).

12 — Βλ. επί της προϋποθέσεως αυτής που ισχύει για την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από τα κράτη μέλη τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα L. A. Geelhoed της 14ης Νοεμβρίου 2002 επί της υποθέσεως C-144/00, Hoffmann (απόφαση της 3ης Απριλίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I-2921, σημείο 66), σε σχέση με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας.

13 — Βλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 47), επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας.

14 — Βλ. αποφάσεις Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 64 έως 66), Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 38), L.u.P. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 41 έως 43), και Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 27) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

15 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα L.M. Poiares Maduro της 7ης Μαρτίου 2006 επί της υποθέσεως C-106/05, L.u.P. (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I-5123, σημείο 39), ως προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

προϋπόθεση ότι ο ιδιωτικός οργανισμός δεν επιδιώκει συστηματικά την επίτευξη κέρδους. Ωστόσο, η δυνατότητα αυτή θα ήταν άνευ αντικειμένου, εάν μπορούσε να συναχθεί ως προϋπόθεση για τη χορήγηση του ευεργετήματος της απαλλαγής σε ιδιωτικούς οργανισμούς ήδη από το πραγματικό της εν λόγω απαλλαγής¹⁶.

31. Αφετέρου, ούτε και το άρθρο 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί επιχείρημα κατά της δυνατότητας να χορηγηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής και σε ιδιωτικούς οργανισμούς οι οποίοι πραγματοποιούν εκπαιδευτικής φύσεως παροχές για εμπορικούς σκοπούς. Βεβαίως, η διάταξη αυτή, εν αντιθέσει προς το άρθρο 133, αποκλείει υποχρεωτικά ορισμένες πράξεις μεταξύ άλλων από το ευεργέτημα της απαλλαγής που ισχύει για τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές¹⁷. Ωστόσο, βάσει της εσωτερικής λογικής της –ιδίως λόγω της προϋποθέσεως που προβλέπει το στοιχείο α’– εφαρμόζεται μόνο σε πράξεις οι οποίες «συνδέονται στενά» με τις απαλλασσόμενες εκπαιδευτικής φύσεως παροχές κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ’, της οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁸, ήτοι δεν εφαρμόζεται επί των πράξεων που συνιστούν τον πυρήνα μιας παροχής. Επομένως, από το γεγονός ότι αποκλείονται από την απαλλαγή πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ανταγωνισμού με φορολογούμενες πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων, όπως προβλέπει το άρθρο 134, στοιχείο β’, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν μπορούν να συναχθούν συμπεράσματα ως προς την κατ’ αρχήν δυνατότητα της απαλλαγής εμπορικών επιχειρήσεων.

32. Επομένως, επιβάλλεται κατ’ αποτέλεσμα η διαπίστωση ότι δεν υπερβαίνει τα υφιστάμενα στο πλαίσιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ’, της οδηγίας περί ΦΠΑ όρια της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών εθνικός νόμος ο οποίος απαλλάσσει από τον φόρο και ιδιωτικούς οργανισμούς οι οποίοι πραγματοποιούν εκπαιδευτικής φύσεως παροχές για εμπορικούς σκοπούς.

3. Απάντηση επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

33. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προσήκει αρνητική απάντηση.

34. Εντούτοις, προκειμένου να παρασχεθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση σε σχέση με τη διαφορά που εκκρεμεί ενώπιόν του στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η διαπίστωση αυτή δεν αρκεί. Και τούτο διότι το ερώτημα που απασχολεί εν τέλει το αιτούν δικαστήριο, όπως φαίνεται ιδίως από τη διατύπωση του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, είναι εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ’, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί κατά τρόπο ώστε να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει σε αυτό η ρυθμιζόμενη στην πολωνική νομοθεσία απαλλαγή που ισχύει για τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές.

35. Βεβαίως, ανωτέρω υπό 1 και 2 διαπιστώθηκε ότι η Πολωνική Δημοκρατία δεν εμποδίζεται να απαλλάξει από τον φόρο, βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ’, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί οργανισμοί για εμπορικούς σκοπούς. Ωστόσο, δεν πρέπει να πράξει τούτο κατά τρόπο ώστε η αναγνώριση του ευεργετήματος αυτού να μην υπόκειται σε καμία απαίτηση. Ως εκ τούτου, το εφαρμοστέο στο πλαίσιο της κύριας δίκης πολωνικό δίκαιο δεν έχει μεταφέρει ορθώς την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ’, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

16 — Βλ. απόφαση *Kingscrest Associates και Montecello* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 40) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α’, και παράγραφος 1, στοιχεία ζ’ και η’, της έκτης οδηγίας.

17 — Βλ. αυτή τη συστηματική διάκριση ήδη στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs της 13ης Δεκεμβρίου 2001 επί της υποθέσεως C-174/00, *Kennemer Golf* (απόφαση της 1ης Μαρτίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I-3293, σημείο 38), και του γενικού εισαγγελέα P. Léger της 15ης Σεπτεμβρίου 2005 επί της υποθέσεως C-394/04 και C-395/04, *Υγεία* (απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σημείο 31), ως προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

18 — Βλ. στο ίδιο πνεύμα απόφαση *Υγεία* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 26), και της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, *Kinderorvang Enschede* (Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψεις 22 και 25), ως προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β’, της έκτης οδηγίας.

36. Συνεπώς, επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', το άρθρο 133 και το άρθρο 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν εμποδίζουν την επέκταση της απαλλαγής από τον φόρο και στις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές που πραγματοποιούν ιδιωτικοί οργανισμοί για εμπορικούς σκοπούς. Ωστόσο, η μεταφορά των διατάξεων αυτών στην εσωτερική νομοθεσία δεν πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ώστε να μην τίθεται καμία απολύτως απαίτηση ως προς τη χορήγηση του πλεονεκτήματος αυτού σε ιδιωτικούς οργανισμούς που επιδιώκουν παρεμφερείς σκοπούς.

B – Το άμεσο αποτέλεσμα της οδηγίας περί ΦΠΑ

37. Η απάντηση και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί υπό το φως της παρατηρήσεως αυτής. Με το ερώτημα αυτό το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν υποκείμενος στον φόρο δικαιούται, βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενόψει της ασυμβατότητας προς την ανωτέρω οδηγία απαλλαγής που προβλέπει η εθνική νομοθεσία, να κάνει χρήση τόσο της απαλλαγής όσο και του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου¹⁹.

38. Ως προς το ζήτημα αυτό, διατύπωσα στο πλαίσιο της υποθέσεως VDP Dental Laboratory την άποψη ότι αποκλείεται η «ασύμμετρη επίκληση» της έκτης οδηγίας. Ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί ταυτοχρόνως να επικαλεστεί απευθείας την οδηγία, η οποία δεν προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο ορισμένων πράξεων, προκειμένου να αποκτήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, και να επωφεληθεί από την αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης απαλλαγή που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Πράγματι, τούτο θα αντέβαινε στη θεμελιώδη αρχή του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας δυνάμει της οποίας δικαίωμα εκπτώσεως αναγνωρίζεται κατ' αρχήν μόνο για φορολογητέες εκροές²⁰.

39. Στην απόφασή του το Δικαστήριο φάνηκε να συντάσσεται με την προσέγγιση αυτή, δεδομένου ότι απεφάνθη ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί απευθείας την έκτη οδηγία προκειμένου η δραστηριότητά του να υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας και, ως εκ τούτου, να αποκτά δικαίωμα εκπτώσεως. Ωστόσο, η απόφαση δεν ασχολείται άμεσα με τη δυνατότητα «ασύμμετρης επίκλησεως»²¹.

40. Η MDDP αντιτάσσει στα ανωτέρω ότι σε μια κατάσταση όπου ο υποκείμενος στον φόρο επικαλείται το δικαίωμά του εκπτώσεως που απορρέει από την οδηγία περί ΦΠΑ, τυχόν φορολόγηση των εκροών βάσει του εθνικού δικαίου ουδόλως είναι δυνατή. Και τούτο διότι το εθνικό δίκαιο προβλέπει ακριβώς για την περίπτωση αυτή απαλλαγή από τον φόρο. Ως εκ τούτου, ούτε οι λήπτες των παροχών θα δεχόντουσαν την εκ των υστέρων αύξηση του αντιτίμου λόγω της φορολόγησεως. Τυχόν φορολόγηση θα ήταν σύμφωνη μεν προς την οδηγία περί ΦΠΑ. Ωστόσο, η οδηγία αυτή δεσμεύει, βάσει του άρθρου 288 ΣΛΕΕ, μόνον τα κράτη μέλη και δεν μπορεί συναφώς να αναπτύξει άμεσο αποτέλεσμα έναντι των υποκειμένων στον φόρο. Η Επιτροπή επίσης συντάχθηκε με την άποψη αυτή στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου.

19 — Βλ. συναφώς και το πρώτο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-144/13, VDP Dental Laboratory.

20 — Προτάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2006 επί της υποθέσεως C-401/05, VDP Dental Laboratory (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I-12121, σημεία 95 έως 97): βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Fennelly της 18ης Ιουνίου 1998 επί της υποθέσεως C-134/97, Victoria Film (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998, Συλλογή 1998, σ. I-7023, σημείο 46).

21 — Βλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 41).

41. Εν συνεχεία, θα αναλύσω την άποψη που διατύπωσα επί της παρούσας υποθέσεως υπό το φως των επιχειρημάτων αυτών. Η ανάλυση αυτή στηρίζεται στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία σε κάθε περίπτωση που οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από απόψεως περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται έναντι του κράτους ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου είτε όταν το κράτος αυτό παραλείπει να μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο είτε όταν προβαίνει σε πλημμελή μεταφορά της εν λόγω οδηγίας²².

42. Βάσει των ανωτέρω, πρέπει κατ' αρχάς να διευκρινιστεί ποια διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει μεταφερθεί πλημμελώς στο εσωτερικό δίκαιο (κατωτέρω υπό 1), εν συνεχεία, εάν και κατά πόσον η διάταξη αυτή είναι, από απόψεως περιεχομένου, απαλλαγμένη αιρέσεων και αρκούντως ακριβής (κατωτέρω υπό 2), και, τέλος, ποιες έννομες συνέπειες παράγει στην υπό κρίση υπόθεση η επίκληση της διατάξεως αυτής από υποκείμενο στον φόρο (κατωτέρω υπό 3).

1. Πλημμελής μεταφορά διατάξεως

43. Κατ' αρχάς, πρέπει να διευκρινιστεί ποια από τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει μεταφερθεί πλημμελώς στο εσωτερικό δίκαιο.

44. Από την άποψη αυτή, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι στην υπό κρίση υπόθεση αποκλείεται επίκληση του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ που ρυθμίζει το δικαίωμα εκπτώσεως και στο οποίο παραπέμπει το προδικαστικό ερώτημα. Και τούτο διότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί η πλημμελής μεταφορά της διατάξεως αυτής στο πολωνικό δίκαιο. Αντιθέτως, το πολωνικό δίκαιο θα έπρεπε, σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να προβλέπει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως χορηγείται κατ' αρχήν για φορολογούμενες εκροές.

45. Πλημμελής μεταφορά της οδηγίας περί ΦΠΑ υφίσταται μόνον ως προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Και τούτο διότι το πολωνικό δίκαιο διέυρνε υπέρμετρα τον κύκλο των προσώπων τα οποία επωφελούνται από την απαλλαγή αυτή, δεδομένου ότι συμπεριέλαβε στην απαλλαγή το σύνολο των προσώπων που πραγματοποιούν εκπαιδευτικές παροχές.

46. Η πολωνική ρύθμιση θα μπορούσε μιν να θεωρηθεί και ως πλημμελής μεταφορά του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ η οποία ορίζει ότι κατ' αρχήν κάθε παροχή υπηρεσιών υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι το άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ ρυθμίζει όχι μόνον ποιες δραστηριότητες απαλλάσσονται από τον φόρο, αλλά και ποιες δραστηριότητες δεν μπορούν να απαλλαγούν από τον φόρο²³.

47. Εντεύθεν συνάγεται ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί ενδεχομένως, σε περίπτωση ασυμβατότητας εθνικής απαλλαγής προς την οδηγία περί ΦΠΑ, να επικαλεστεί μόνον την υποχρέωση φορολογήσεως των παροχών του, όχι όμως κάποιο αυτοτελές, απευθείας από την οδηγία περί ΦΠΑ απορρέον δικαίωμα εκπτώσεως. Αντιθέτως, ένα τέτοιο δικαίωμα εκπτώσεως προκύπτει μόνον από την επίκληση της υποχρέωσης φορολογήσεως. Πράγματι, εάν υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί, εν αντιθέσει προς όσα ορίζει η εθνική νομοθεσία, την υποχρέωση φορολογήσεως των παροχών του, τότε επωφελείται από τη σύμφωνη προς την οδηγία μεταφορά στην εσωτερική νομοθεσία του δικαιώματος εκπτώσεως το οποίο προϋποθέτει τη φορολόγηση των εκροών.

22 — Βλ. μεταξύ άλλων αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 25), της 22ας Ιουνίου 1989, 103/88, Costanzo (Συλλογή 1989, σ. 1839, σκέψη 29), Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 51) και, εσχάτως, της 8ης Μαΐου 2013, C-142/12, Marinov (σκέψη 37)· βλ. απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1974, 41/74, van Duyn (Συλλογή τόμος 1974, σ. 537, σκέψη 12).

23 — Απόφαση Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 51) επί του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας.

48. Αυτή η διαφοροποίηση μεταξύ απαλλαγής από τον φόρο που πρέπει να μεταφερθεί στην εσωτερική νομοθεσία και δικαιώματος εκπτώσεως που πρέπει να μεταφερθεί στην εσωτερική νομοθεσία δεν είναι αντίθετη προς τη μέχρι τούδε νομολογία. Πράγματι, σε παρεμφερείς υποθέσεις το Δικαστήριο δεν έχει μέχρι τούδε ορίσει ποια από τις προαναφερθείσες διατάξεις παράγει άμεσα αποτελέσματα. Αντιθέτως, έχει συναγάγει από το συνδυασμό τους ορισμένα δικαιώματα που έχει ο ιδιώτης έναντι του κράτους μέλους²⁴.

49. Η Επιτροπή αντίταξε ανεπιτυχώς στα ανωτέρω ότι, βάσει της νομολογίας, μια οδηγία δεν μπορεί να θεμελιώσει υποχρεώσεις για τους ιδιώτες²⁵. Και τούτο διότι κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Από μια πλημμελώς μεταφερθείσα στο εσωτερικό δίκαιο απαλλαγή δεν προκύπτει για τον υποκείμενο στον φόρο η υποχρέωση φορολογήσεως των παροχών του. Έχει μόνον, υπό ορισμένες περιστάσεις, το δικαίωμα να επικαλεστεί την υποχρέωση φορολογήσεως.

50. Στον βαθμό που η Επιτροπή παραπέμπει συμπληρωματικώς, προς στήριξη των απόψεών της, στην απόφαση RBS Deutschland Holding, αρκεί να υπομνηστεί ότι η απόφαση αυτή αφορά την ερμηνεία του νυν άρθρου 169, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αυτές οι ειδικές προϋποθέσεις για την απόκτηση δικαιώματος εκπτώσεως δεν προϋποθέτουν, εν αντιθέσει προς το εφαρμοστέο εν προκειμένω άρθρο 168, τη χρήση για σκοπούς φορολογούμενων πράξεων. Κατά τα λοιπά, η υπόθεση RBS Deutschland Holding αφορούσε την περίπτωση της πραγματικής μη φορολογήσεως μιας πράξεως λόγω διαφορετικών νομικών απόψεων δυο κρατών μελών σχετικά με τον τόπο της παροχής, όχι όμως μια εκ του νόμου απαλλασσόμενη παροχή²⁶.

51. Δεδομένου ότι το άμεσο αποτέλεσμα μιας οδηγίας μπορεί να υφίσταται μόνο σε σχέση προς μια πλημμελώς μεταφερθείσα στο εσωτερικό δίκαιο διάταξη, επιβάλλεται ως εκ τούτου η διαπίστωση ότι υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, λόγω ασυμβατότητας εθνικής απαλλαγής προς την εν λόγω οδηγία, να κάνει χρήση ούτε της απαλλαγής ούτε του δικαιώματος εκπτώσεως.

52. Επομένως, το δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου έχει ήδη απαντηθεί. Εντούτοις, προκειμένου να παρασχεθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση σε σχέση με την ένδικη διαφορά που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης, πρέπει να εξεταστεί ακόμη εάν υποκείμενος στον φόρο, όπως είναι η MDDP στην υπό κρίση υπόθεση, μπορεί όντως να επικαλεστεί την πλημμελώς μεταφερθείσα στο εσωτερικό δίκαιο διάταξη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκειμένου να επιτύχει τη φορολόγηση των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών του και να αποκτήσει το εντεύθεν απορρέον δικαίωμα εκπτώσεως.

2. Διάταξη απαλλαγμένη αιρέσεων και αρκούντως ακριβής

53. Ως εκ τούτου, τίθεται πλέον το ερώτημα εάν η πλημμελώς μεταφερθείσα στο εσωτερικό δίκαιο διάταξη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι απαλλαγμένη αιρέσεων και αρκούντως ακριβής ως προς την απαλλαγή των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών που πραγματοποιούν ιδιωτικοί οργανισμοί.

54. Η πρώτη από τις προϋποθέσεις αυτές συντρέχει. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι, από απόψεως περιεχομένου, απαλλαγμένο αιρέσεων, δεδομένου ότι δεν προβλέπει δικαίωμα επιλογής για τα κράτη μέλη, αλλά υποχρεώνει κάθε κράτος μέλος να χορηγεί την απαλλαγή που ρυθμίζεται σε αυτό.

24 — Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 35), και VDP Dental Laboratory (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20, σκέψη 40).

25 — Βλ. την απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1986, 152/84, Marshall (Συλλογή 1986, σ. 723, σκέψη 48).

26 — Βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-277/09, RBS Deutschland Holdings (Συλλογή 2010, σ. I-13805, σκέψεις 37 και 41).

55. Ωστόσο, δυσχερέστερη είναι η απάντηση στο ερώτημα εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι και αρκούντως ακριβές ως προς τα απαλλασσόμενα πρόσωπα. Και τούτο διότι η απαλλαγή αυτή απαιτεί προσέτι, όπως προελέχθη, τον προσδιορισμό από το εκάστοτε κράτος μέλος των ιδιωτικών οργανισμών οι οποίοι επιδιώκουν σκοπούς παρεμφερείς προς τους σκοπούς που επιδιώκουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου²⁷.

56. Ωστόσο, προϋπόθεση προκειμένου μια διάταξη της οδηγίας να έχει άμεσο αποτέλεσμα είναι να μην απαιτείται κατ' αρχήν άλλη πράξη προερχόμενη είτε από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης είτε από τα κράτη μέλη²⁸. Στον βαθμό που τα κράτη μέλη έχουν περιθώριο εκτιμήσεως, αποκλείεται κατ' αρχήν η επίκληση διατάξεως της οδηγίας από ιδιώτες²⁹.

57. Ωστόσο, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει, ανάλογα με τον τρόπο ασκήσεως από το κράτος μέλος της διακριτικής του ευχέρειας στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου κύκλου οργανισμών, τόσο η απαλλαγή όσο και η φορολόγηση των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών να θεωρούνται σύμφωνες προς τις επιταγές της διατάξεως αυτής³⁰. Υπό το πρίσμα αυτό, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι, σε σχέση με τους απαλλασσόμενους από τον φόρο ιδιωτικούς οργανισμούς, αρκούντως ορισμένο μόνο στον βαθμό που καθορίζει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών. Επομένως, υπάρχουν ιδιωτικοί οργανισμοί των οποίων οι παρεμφερείς σκοποί πρέπει να αναγνωρίζονται από τα κράτη μέλη, αλλά υπάρχουν και άλλοι στην περίπτωση των οποίων τούτο αποκλείεται. Ωστόσο, καθόσον πρόκειται για ιδιωτικούς οργανισμούς στους οποίους η χορήγηση της απαλλαγής εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η διάταξη αυτή δεν είναι αρκούντως ορισμένη ώστε να παράγει άμεσο αποτέλεσμα.

58. Τούτο φαίνεται κατ' αρχάς να αντιφάσκει προς το γεγονός ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει σε άλλες περιπτώσεις ασκήσεως διακριτικής ευχέρειας από κράτος μέλος, στο πλαίσιο του καθορισμού του πεδίου εφαρμογής των απαλλαγών από τον φόρο, ότι η αντίστοιχη διάταξη του δικαίου της Ένωσης είναι αρκούντως ακριβής ώστε να παράγει άμεσα αποτελέσματα και εντός του πεδίου της ασκούμενης από τα κράτη μέλη διακριτικής ευχέρειας.

59. Έτσι, διαπίστωσε π.χ. ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί κατ' αρχήν να επικαλεστεί απευθείας την απαλλαγή για πράξεις ιατρικής περιθάλψεως βάσει του νυν άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν τα κράτη μέλη έχουν ρυθμίσει την αναγνώριση των απαλλασσόμενων του φόρου οργανισμών κατά τέτοιο τρόπο ώστε παρά την υφιστάμενη ως προς το σημείο αυτό διακριτική τους ευχέρεια η εν λόγω αναγνώριση να μην είναι σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης³¹. Επίσης, το Δικαστήριο έχει εκδώσει απόφαση σε σχέση με το νυν άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ το οποίο απαλλάσσει τη διαχείριση ορισμένων ειδικών περιουσιακών στοιχείων από τον φόρο. Μολονότι η διάταξη αυτή αναγνωρίζει στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια σε σχέση με τον ορισμό των απαλλασσόμενων ειδικών περιουσιακών στοιχείων, παράγει άμεσα αποτελέσματα, εφόσον τα κράτη μέλη δεν ορίσουν τα απαλλασσόμενα ειδικά περιουσιακά στοιχεία

27 — Βλ. σημείο 19 ανωτέρω.

28 — Βλ. στο ίδιο πνεύμα απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, C-203/10, Auto Nikolovi (Συλλογή 2011, σ. I-1083, σκέψη 62).

29 — Βλ. απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψεις 25 έως 29).

30 — Βλ. στο ίδιο πνεύμα και απόφαση *CoryGene* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 77 επ.) ως προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

31 — Απόφαση *Dornier* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 81 επ.).

κατά τρόπο σύμφωνο προς το δίκαιο της Ένωσης³². Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι και το άρθρο 135, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη, στο πλαίσιο ασκήσεως διακριτικής ευχέρειας, να περιορίζουν τις απαλλαγές για τυχερά παιχνίδια, παράγει άμεσο αποτέλεσμα στην περίπτωση εθνικού περιορισμού ο οποίος απάδει προς το δίκαιο της Ένωσης³³.

60. Ωστόσο, όλες αυτές οι περιπτώσεις αφορούν τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής μιας απαλλαγής στο πλαίσιο των οποίων τα κράτη μέλη άσκησαν μεν τη διακριτική τους ευχέρεια, έπραξαν ωστόσο τούτο κατά τρόπο που δεν είναι σύμφωνος προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Και τούτο διότι απέκλεισαν υποκειμένους στον φόρο από την απαλλαγή οι οποίοι έπρεπε να τύχουν της αυτής μεταχειρίσεως με τους ανταγωνιστές τους³⁴. Επομένως, στις περιπτώσεις αυτές το άμεσο αποτέλεσμα επιβάλλει την απαλλαγή όσων προσώπων είχαν αποκλειστεί προηγουμένως κατά παράβαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως.

61. Εντούτοις, άλλως έχουν τα πράγματα εν προκειμένω. Στην παρούσα υπόθεση το πολωνικό δίκαιο δεν προβλέπει κάποιον αντίθετο προς το δίκαιο της Ένωσης περιορισμό της απαλλαγής από τον φόρο για εκπαιδευτικής φύσεως παροχές ο οποίος θα μπορούσε να αρθεί μέσω επικλήσεως του άμεσου αποτελέσματος του άρθρου 135, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όπως αντιθέτως, η απαλλαγή που προβλέπει ο πολωνικός νόμος περί ΦΠΑ δεν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης εκ του λόγου ότι δεν προβλέπει απολύτως κανέναν περιορισμό. Εκ του λόγου αυτού, ένα κράτος μέλος παραβιάζει τα όρια της αναγνωριζόμενης σε αυτό από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ διακριτικής ευχέρειας στην περίπτωση αυτή μόνο στον βαθμό που με τον τρόπο αυτόν απαλλάσσει τους υποκειμένους στον φόρο τους οποίους δεν θα έπρεπε να απαλλάξει στο πλαίσιο ασκήσεως της διακριτικής του ευχέρειας. Τούτο αφορά υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσαν να αναγνωριστούν ως οργανισμοί με παρεμφερείς σκοπούς.

62. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι μεν από απόψεως περιεχομένου απαλλαγμένο αιρέσεων, όσον αφορά την απαλλαγή των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί οργανισμοί, πλην όμως είναι αρκούντως ακριβές, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, μόνο στον βαθμό που δεν επιτρέπει την απαλλαγή από τον φόρο του συνόλου των ιδιωτικών οργανισμών μέσω του εθνικού δικαίου.

3. Οι έννομες συνέπειες που παράγει η επίκληση της διατάξεως

63. Οι έννομες συνέπειες που έχει η επίκληση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εξαρτώνται εν προκειμένω από την απάντηση στο ερώτημα εάν υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος επιθυμεί να επικαλεστεί το άμεσο αποτέλεσμα της διατάξεως αυτής, θα *μπορούσε* να θεωρηθεί από το κράτος μέλος στο πλαίσιο της ασκήσεως της διακριτικής του ευχέρειας ως οργανισμός με παρεμφερείς σκοπούς. Εάν τούτο συμβαίνει, τότε η επίκληση της διατάξεως αυτής δεν συνεπάγεται παρέκκλιση από το εθνικό δίκαιο. Συνεπώς, μόνον εάν το κράτος μέλος δεν έπρεπε να αναγνωρίσει, στο πλαίσιο της διακριτικής του ευχέρειας, έναν υποκείμενο στον φόρο ως οργανισμό με παρεμφερείς σκοπούς, μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να επικαλεστεί έναντι του εθνικού δικαίου το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και, με τον τρόπο αυτόν, να προκαλέσει την υποχρεωτική φορολόγηση των παροχών του.

32 — 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, σκέψεις 59 έως 62).

33 — Αποφάσεις της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Akritidis (Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 37), και της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-259/10 και C-260/10, Rank Group (Συλλογή 2011, σ. I-10947, σκέψη 68).

34 — Βλ. αποφάσεις Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 69 επ.), Linneweber και Ακριτίδης (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 33, σκέψη 37), και JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 32, σκέψη 48).

64. Πάντως, το Δικαστήριο σε ορισμένες περιπτώσεις, οι οποίες αφορούσαν το νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διαπίστωσε μεν την ασυμβατότητα της ρυθμιζόμενης από το κράτος μέλος απαλλαγής ιδιωτικών οργανισμών και, πέραν αυτού, διαπίστωσε επίσης το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων, πλην όμως δεν άντλησε εντεύθεν συμπέρασμα περί άμεσων έννομων αποτελεσμάτων του δικαίου της Ένωσης. Αντιθέτως, το Δικαστήριο άφησε σε κάθε περίπτωση το εθνικό δικαστήριο να εξετάσει το ίδιο, βάσει του συνόλου των ασκούντων επιρροή στοιχείων και, ιδίως, των πραγματικών περιστάσεων της κύριας δίκης, κατά πόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο πληροί τις προϋποθέσεις προκειμένου να αναγνωριστεί ως απαλλασσόμενος του φόρου οργανισμός³⁵. Με τον τρόπο αυτόν, αντικαθίσταται κατ' αποτέλεσμα σε κάθε συγκεκριμένη υπόθεση η εσφαλμένη άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από το κράτος μέλος στο πλαίσιο της νομοθετικής του δραστηριότητας από τη διακριτική ευχέρεια του δικαιοδοτούντος εθνικού δικαστηρίου.

65. Η εφαρμογή της προσεγγίσεως αυτής επί της υπό κρίση υποθέσεως θα σήμαινε ότι στην περίπτωση που η MDDP επικαλείται το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τότε το εθνικό δικαστήριο θα πρέπει να εξετάσει εάν η MDDP πρέπει να αναγνωριστεί, *βάσει της διακριτικής εκτιμήσεως του δικαστηρίου*, ως οργανισμός που επιδιώκει παρεμφερείς σκοπούς. Εάν το εθνικό δικαστήριο δεν το δεχτεί, η MDDP θα μπορούσε να επικαλεστεί την υποχρέωση φορολογήσεως των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών της.

66. Ο λόγος αυτής της προσεγγίσεως οφείλεται μάλλον στο γεγονός ότι για την αναγνώριση από τα κράτη μέλη της απαλλαγής από τον φόρο των υποκειμένων σε αυτόν, στο πλαίσιο των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο δεν έχει μέχρι τούδε σαφώς διευκρινίσει με ποιον τρόπο πρέπει τα κράτη μέλη να ασκούν τη διακριτική τους ευχέρεια όταν προβαίνουν στην εν λόγω αναγνώριση: μέσω μιας αφηρημένης νομοθετικής ρυθμίσεως ή μέσω της ασκήσεως κατά περίπτωση της διακριτικής ευχέρειας. Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει, αφενός, ότι εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο εκάστου κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες βάσει των οποίων χωρεί μια τέτοια αναγνώριση³⁶. Ωστόσο, σε άλλες αποφάσεις του το Δικαστήριο δίνει την εντύπωση ότι εναπόκειται στις εθνικές διοικητικές αρχές να καθορίζουν οι ίδιες κατά περίπτωση, στο πλαίσιο ασκήσεως της διακριτικής ευχέρειας τους οργανισμούς στους οποίους πρέπει να αναγνωριστεί η απαλλαγή³⁷.

67. Ωστόσο, αποτελεί πεποίθησή μου ότι η άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από τα κράτη μέλη ως προς την αναγνώριση στους ιδιωτικούς οργανισμούς των απαλλαγών του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να αφεθεί ούτε στις εθνικές διοικητικές αρχές ούτε στα εθνικά δικαστήρια. Οι εκτιμήσεις τους που αφορούν κατ' ανάγκη την κάθε περίπτωση χωριστά δεν μπορούν να υποκαταστήσουν την ύπαρξη ενός αφηρημένου κανόνα αναγνώρισεως της απαλλαγής στο πλαίσιο ασκήσεως από τον εθνικό νομοθέτη της διακριτικής του ευχέρειας. Πράγματι, όπως ορθώς έχει επισημάνει ο γενικός εισαγγελέας D. Ruiz-Jarabo Colomer, τέτοιου είδους κριτήρια για τον χαρακτηρισμό των οργανισμών πρέπει να είναι ουδέτερα, αφηρημένα και προκαθορισμένα³⁸.

35 — Βλ. αποφάσεις Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 55 έως 61), Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 81 επ.), και Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 32).

36 — Βλ. αποφάσεις Dornier (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 64), L.u.P. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 42) και CoryGene (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 63) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καθώς και Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 49), και Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 26) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

37 — Βλ. αποφάσεις CoryGene (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 64 επ.) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, καθώς και Kügler (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 56 επ.), και Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 31 και 33) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

38 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer της 22ας Φεβρουαρίου 2005 επί της υποθέσεως C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 5, σημείο 36), σε σχέση με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', της έκτης οδηγίας.

68. Πέραν αυτού, το Δικαστήριο προσφάτως επισήμανε ότι οι φορολογικές αρχές πρέπει να ακολουθούν την ίδια πρακτική κατά την εξέταση οργανισμών που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση και τελούν μεταξύ τους σε ανταγωνισμό³⁹. Αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί εάν κάθε εθνική διοικητική αρχή ή κάθε εθνικό δικαστήριο λαμβάνει κατά περίπτωση απόφαση στηριζόμενη στη διακριτική ευχέρεια που έχει, πράγμα το οποίο σχεδόν αναπόφευκτα συνεπάγεται τη διαφορετική αντιμετώπιση υποκειμένων στον φόρο που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση.

69. Συνεπώς, εάν ένα κράτος μέλος έχει ασκήσει, στο πλαίσιο νομοθετικής ρυθμίσεως, κατά τρόπο αντίθετο προς το δίκαιο της Ένωσης τη διακριτική ευχέρεια που του απονέμει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως προς την αναγνώριση ιδιωτικών οργανισμών ως εχόντων παρεμφερείς σκοπούς προς αυτούς των οργανισμών δημοσίου δικαίου, τότε η πλημμέλεια αυτή μπορεί να αρθεί μόνο μέσω μιας αφηρημένης νομοθετικής ρυθμίσεως και όχι μέσω ασκήσεως από τα εθνικά δικαστήρια της διακριτικής τους εκτιμήσεως.

70. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει στο πλαίσιο της κύριας δίκης εάν κείται εκτός της διακριτικής ευχέρειας του Πολωνού νομοθέτη η απαλλαγή ενός οργανισμού όπως είναι η MDDP από τον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει προς τούτο τους σκοπούς και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ασκεί τη δραστηριότητά της η MDDP εν συγκρίσει προς τους πολωνικούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν εκπαιδευτικούς σκοπούς. Πάντως, πρέπει να τονιστεί ότι η απαλλαγή ενός οργανισμού όπως είναι η MDDP δεν κείται εκτός της διακριτικής ευχέρειας του Πολωνού νομοθέτη εάν ο μόνος λόγος, ο οποίος θα συνηγορούσε υπέρ της αδυναμίας συγκρίσεως, ήταν η ύπαρξη δραστηριότητας για εμπορικούς σκοπούς. Και τούτο διότι, όπως ήδη προελέχθη, η δραστηριότητα αυτή δεν αποτελεί λόγο που εμποδίζει την αναγνώριση βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ⁴⁰.

71. Εντούτοις, εάν το αιτούν δικαστήριο αποφανθεί ότι δεν μπορεί να αναγνωριστεί από τον Πολωνό νομοθέτη υπό οποιεσδήποτε περιστάσεις ότι οι σκοποί ενός οργανισμού όπως είναι η MDDP είναι παρεμφερείς προς αυτούς ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου, τότε η MDDP θα μπορούσε να επικαλεστεί στην παρούσα υπόθεση το γεγονός ότι η απαλλαγή του εθνικού δικαίου δεν εφαρμόζεται επ' αυτής, διότι δεν συνάδει προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, οι εκπαιδευτικής φύσεως παροχές της θα υπέκειντο στον φόρο προστιθεμένης αξίας και η MDDP θα μπορούσε να προβάλλει συναφώς βάσει των διατάξεων του πολωνικού δικαίου δικαίωμα εκπτώσεως.

72. Πέραν αυτού, η MDDP θα μπορούσε, υπό ορισμένες περιστάσεις, να προβάλλει αξίωση αποζημιώσεως, πράγμα το οποίο έχει ήδη επισημάνει το Δικαστήριο με την απόφασή του Stockholm Lindöpark επί παρεμφερούς υποθέσεως⁴¹. Πράγματι, η ζημία που υφίσταται η MDDP και η οποία θεμελιώνει αξίωση αποζημιώσεως θα μπορούσε να έγκειται στο γεγονός ότι οι λήπτες των παροχών της δεν δέχονται την επιγενόμενη αύξηση του αντιτίμου συνεπεία της φορολογήσεως.

4. Απάντηση επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

73. Εν κατακλείδι, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται, λόγω της ασυμβατότητας της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία απαλλαγής προς την οδηγία περί ΦΠΑ, να κάνει χρήση είτε της απαλλαγής είτε του δικαιώματος εκπτώσεως. Κατά τα λοιπά, τυχόν άμεση επίκληση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της

39 — Απόφαση *CoryGene* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 73) επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

40 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 23 επ.

41 — Βλ. απόφαση *Stockholm Lindöpark* (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 24, σκέψεις 34 επ.).

οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα την υποχρέωση φορολογήσεως των εκπαιδευτικών παροχών, σε μια περίπτωση όπως είναι η υπό κρίση, μόνον εάν η αναγνώριση του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως οργανισμού με παρεμφερείς σκοπούς θα υπερέβαινε τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που έχει το κράτος μέλος.

V – Πρόταση

74. Βάσει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Naczelny Sąd Administracyjny ως εξής:

- 1) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', το άρθρο 133 και το άρθρο 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτά η επέκταση της απαλλαγής από τον φόρο και στις εκπαιδευτικής φύσεως παροχές που πραγματοποιούνται από ιδιωτικούς οργανισμούς για εμπορικούς σκοπούς. Ωστόσο, αντιβαίνει στα άρθρα αυτά ενδεχόμενη μεταφορά της απαλλαγής από τον φόρο στο εσωτερικό δίκαιο η οποία δεν θέτει καμία απολύτως απαίτηση προκειμένου να αναγνωριστούν οι σκοποί ιδιωτικών οργανισμών ως παρεμφερείς προς τους σκοπούς οργανισμών δημοσίου δικαίου.
- 2) Υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται, λόγω της ασυμβατότητας της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία απαλλαγής προς την οδηγία περί ΦΠΑ, να κάνει χρήση είτε της απαλλαγής είτε του δικαιώματος εκπτώσεως. Κατά τα λοιπά, τυχόν άμεση επίκληση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα την υποχρέωση φορολογήσεως των εκπαιδευτικής φύσεως παροχών, σε μια περίπτωση όπως είναι η υπό κρίση, μόνον εάν η αναγνώριση του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως οργανισμού με παρεμφερείς σκοπούς θα υπερέβαινε τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που έχει το κράτος μέλος.