



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 20 de junho de 2013¹

Processo C-319/12

**Minister Finansów
contra**

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia)]

«Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112/CE — Isenção fiscal de serviços de ensino prestados por organismos comerciais — Efeito direto»

I — Introdução

1. A legislação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado nem sempre é imediatamente compreensível. Neste sentido, causa, à primeira vista, alguma perplexidade o litígio subjacente ao presente pedido de decisão prejudicial, no qual um sujeito passivo pede que se declare que a sua atividade *não* está isenta do imposto. Mais uma vez, o motivo prende-se com o direito à dedução do IVA, que em princípio apenas se verifica em relação a atividades tributadas. Neste sentido, pode ser benéfico para um sujeito passivo que a sua própria atividade seja tributada quando os seus adquirentes, por seu lado, tenham direito a deduzir o IVA².

2. O presente pedido de decisão prejudicial pretende analisar, por um lado, a isenção fiscal de serviços de ensino. Neste sentido, está em causa o âmbito do poder de apreciação de que os Estados-Membros dispõem para determinar os organismos de ensino privados isentos do IVA. Na medida em que as disposições do direito da União a interpretar não são apenas aplicáveis ao sistema educativo, mas também de uma forma equiparável ao domínio da saúde, entre outras áreas, a resposta do Tribunal de Justiça pode assumir um significado mais abrangente.

3. Ainda mais abrangente é a questão levantada, por outro lado, em relação às consequências de um exercício incorreto do poder de apreciação de um Estado-Membro ao determinar os organismos isentos de IVA. Neste âmbito, importa esclarecer em particular se um sujeito passivo pode invocar posteriormente uma sujeição ao imposto das suas operações, imposta pelo direito da União, para beneficiar do direito à dedução do IVA, sem, no entanto, estar sujeito à obrigação de tributação, *a posteriori*, das suas operações, que tinha previamente tratado como isentas de imposto de acordo com as disposições do direito nacional.

1 — Língua original: alemão.

2 — V., quanto às vantagens de uma tributação, a análise aprofundada nas conclusões da advogada-geral Sharpston de 8 de março de 2007, Horizon College e Haderer (C-434/05 e C-445/04, Colet., p. I-4793, n.ºs 20 e segs.).

II — Enquadramento jurídico

A — *Direito da União*

4. A cobrança do IVA na União é regulada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado³ (a seguir «Diretiva IVA»). O segundo capítulo do nono título prevê «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Do referido capítulo faz parte o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), nos termos do qual os Estados-Membros isentam do IVA as seguintes operações:

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

5. Nos termos do artigo 133.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem fazer depender a concessão, designadamente, desta isenção, «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: [...] [...]».

6. O artigo 134.º da Diretiva IVA restringe, designadamente a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i):

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção [...] 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.»

7. Às disposições acima referidas correspondem as disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i) e n.º 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 uniforme⁴ (a seguir «Sexta Diretiva»), aplicável até 31 de dezembro de 2006.

3 — JO L 347, p. 1.

4 — JO L 145, p. 1.

8. O direito à dedução do IVA nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA pressupõe que o sujeito passivo utilize os bens e serviços «para os fins das suas operações tributadas»:

«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 bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

B — *Direito nacional*

9. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, ponto 1, em conjugação com a posição 7 do anexo 4 da Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a seguir «lei polaca relativa ao IVA»), no que respeita ao ano de 2010, relevante para o presente processo, os serviços de ensino estão isentos de IVA, independentemente da pessoa que os presta.

III — **Processo principal e tramitação processual perante o Tribunal de Justiça**

10. A sociedade privada MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (a seguir «MDDP») oferece formações na Polónia, designadamente nas áreas dos impostos e dos recursos humanos. Com a sua atividade, a empresa prossegue a obtenção sistemática de lucro.

11. A MDDP pediu ao Minister Finansów informações vinculativas no que respeita ao tratamento em sede de IVA da sua atividade. No seu entender, a lei polaca relativa ao IVA impede-a de invocar o direito à dedução do IVA, em violação do direito da União, na medida em que a isenção prevista no direito polaco em relação às suas formações não é compatível com a Diretiva IVA. A diretiva não permite a isenção fiscal de serviços de ensino prestados por organismos que têm como único objetivo a obtenção sistemática de lucro. Caso as prestações da MDDP devam ser tributáveis, esta deve, no entanto, ter também direito à dedução do IVA.

12. O Minister Finansów discordou deste ponto de vista. O recurso interposto pela MDDP contra esta decisão obteve provimento em primeira instância, tendo-se considerado que a MDDP dispõe de um direito à dedução do IVA na medida em que previamente tinha recorrido à isenção fiscal do direito polaco.

13. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), atualmente chamado a conhecer do litígio, tem dúvidas quanto ao acórdão da instância inferior e submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE, 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 polaca 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 a dedução?»

14. Apresentaram observações escritas no âmbito do processo perante o Tribunal de Justiça a MDDP, a República Helénica, a República da Polónia, a República Portuguesa, bem como a Comissão. Intervieram na audiência, realizada em 15 de maio de 2013, o Minister Finansów, a MDDP, a República da Polónia, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, bem como a Comissão.

IV — **Apreciação jurídica**

A — *A isenção dos serviços de ensino*

15. Com a sua primeira questão prejudicial o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a Diretiva IVA impede os Estados-Membros de conceder a isenção fiscal dos serviços de ensino, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), também a organismos privados que atuam exclusivamente *com fins comerciais*. Na falta de esclarecimentos adicionais em relação a este conceito por parte do órgão jurisdicional de reenvio, irei de seguida partir do princípio de que este é equivalente à orientação da atividade para a obtenção de lucros.

16. Esta questão levanta-se uma vez que, nos termos do direito polaco, todos os organismos que prestam serviços de ensino estão abrangidos pela isenção fiscal.

1. Poder discricionário dos Estados-Membros?

17. A questão prejudicial mereceria desde logo uma resposta negativa, caso os Estados-Membros pudessem determinar livremente os organismos privados isentos nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA.

18. No entanto, de acordo com o teor da disposição, os serviços de ensino referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA apenas estão isentos do imposto quando são efetuados por organismos de direito público que prossigam fins educativos ou por outros organismos que o Estado-Membro considere prosseguirem fins análogos. Neste sentido, os «outros» organismos, ou seja, os organismos privados, devem cumprir a condição de prosseguirem fins análogos aos dos referidos organismos de direito público.

19. Na medida em que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA não regula os pressupostos do reconhecimento deste tipo de fins análogos, compete em princípio ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras nos termos das quais se procede a um reconhecimento deste tipo⁵. A esse respeito, os Estados-Membro dispõem de um poder de apreciação — tal como sucede a respeito do reconhecimento de organismos isentos nas outras situações objeto do artigo 132.º da Diretiva IVA⁶. Esta configuração legislativa da isenção fiscal poderá ter a sua justificação no facto de

5 — V., neste sentido, os acórdãos de 6 de novembro de 2003, Dornier (C-45/01, Colet., p. I-12911, n.º 64), e de 8 de junho de 2006, L.u.P. (C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 42), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, bem como acórdãos de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Colet., p. I-4427, n.º 49), e de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, n.º 26), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Diretiva.

6 — V. acórdãos L.u.P. (já referido na nota 5, n.º 42) e de 10 de junho de 2010, CopyGene (C-262/08, Colet., p. I-5053, n.º 63), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, bem como acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colet., p. I-6833, n.º 54), Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 5, n.º 51) e Zimmermann (já referido na nota 5, n.º 26), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Diretiva.

os sistemas de ensino dos Estados-Membros estarem organizados de modo diferente. As isenções dos serviços de ensino nos termos das alíneas i) e j) do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA devem, no entanto, ser aplicadas o mais possível de maneira uniforme, apesar das referidas diferenças entre os sistemas de ensino dos Estados-Membros⁷.

20. Não é possível, contudo, seguir o entendimento da República da Polónia, nos termos do qual os Estados-Membros têm a liberdade de considerar quaisquer organismos que prestam serviços de ensino como organismos com fins análogos. Este ponto de vista ignora as exigências que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA coloca ao organismo que presta serviços de ensino. Caso os Estados-Membros tivessem a possibilidade de isentar os serviços de ensino prestados por quaisquer organismos, retirar-se-ia qualquer importância à característica dos fins análogos, expressamente referida no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, contrariando assim a vontade manifesta do legislador da União.

21. Também o Tribunal de Justiça já deu a entender que nem todos os organismos podem beneficiar da isenção relativa aos serviços de ensino. Neste sentido, excluiu num acórdão que uma sociedade que organiza estadias escolares e universitárias no estrangeiro possa ser considerada um organismo com fins análogos no sentido da isenção do atual artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA⁸.

22. Por conseguinte, deve concordar-se com o entendimento do órgão jurisdicional de reenvio, nos termos do qual os Estados-Membros não podem determinar livremente os organismos privados isentos nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA.

2. Limites do poder de apreciação

23. Por conseguinte, levanta-se a questão de saber se ultrapassa os limites do poder de apreciação dos Estados-Membros aplicar a isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA a organismos privados que prestam serviços de ensino com fins comerciais.

24. O órgão jurisdicional de reenvio levantou dúvidas a este respeito devido ao facto de, tendo em conta o seu título, as isenções do artigo 132.º da Diretiva IVA apenas respeitarem a atividades de interesse geral. No entanto, o Tribunal de Justiça já concluiu, em termos gerais, que o caráter comercial de uma atividade não exclui, em princípio, que a mesma seja uma atividade de interesse geral na aceção do artigo⁹.

25. O mesmo se aplica em particular à isenção fiscal de serviços de ensino nos termos da alínea i) desta disposição.

26. O conceito de «organismo» é, por um lado, suficientemente amplo para também abranger pessoas singulares e organismos privados com fins lucrativos¹⁰. Por outro, a restrição a organismos privados que prossigam fins análogos aos dos organismos de direito público, tal como é prevista pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, também não exclui as atividades com caráter comercial.

7 — V., neste sentido, o acórdão de 28 de janeiro de 2010, Eulitz (C-473/08, Colet., p. I-907, n.º 36), quanto à interpretação do conceito de «ensino escolar ou universitário» constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea j), da Sexta Diretiva.

8 — Acórdão de 13 de outubro de 2005, iSt (C-200/04, Colet., p. I-8691, n.ºs 45 a 47), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Diretiva.

9 — V. acórdão de 3 de abril de 2003, Hoffmann (C-144/00, Colet., p. I-2921, n.º 38), e acórdão Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 5, n.º 31), quanto ao artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva.

10 — V. acórdão de 7 de setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colet., p. I-4947, n.ºs 15 e segs.), e acórdão Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 5, n.º 35).

27. A República da Polónia e a República Portuguesa remeteram corretamente para o facto de o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, ao contrário de outras isenções constantes do mesmo artigo, não conter qualquer restrição respeitante ao carácter comercial ou aos fins lucrativos de um organismo. Esta situação verifica-se, no entanto, no caso das isenções previstas nas alíneas l), m) e q), que excluem do seu âmbito de aplicação organismos com fins lucrativos ou atividades que tenham carácter comercial. *A contrario*, pode-se concluir, por conseguinte, que também organismos com carácter comercial, cuja atividade se oriente exclusivamente pela obtenção de lucros, podem beneficiar da isenção fiscal para os serviços de ensino, nos termos da alínea i)¹¹.

28. A finalidade desta isenção também não se opõe à inclusão de empresas comerciais na isenção de serviços de ensino¹². Tendo por base uma declaração do Tribunal de Justiça relativa ao ensino universitário, pode-se entender esta finalidade no sentido de garantir que o benefício deste tipo de ensino não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos deste ensino relacionado com a sujeição ao IVA das prestações correspondentes¹³. Mesmo que não seja possível depreender diretamente deste objetivo os critérios que devem estar subjacentes à determinação dos organismos privados isentos, a concretização deste objetivo parece, na minha opinião, ser em princípio independente da questão de saber se este tipo de serviços de ensino é prestado com fins comerciais ou não.

29. Na medida em que a Comissão apresentou, nas suas observações escritas, argumentos contrários à inclusão de organismos comerciais na isenção com base nos artigos 133.º e 134.º da Diretiva IVA, importa referir dois aspetos.

30. Por um lado, o Tribunal de Justiça já esclareceu que o artigo 133.º permite aos Estados-Membros preverem, em relação às isenções aí referidas, outras condições *para além* das modalidades e condições de reconhecimento dos organismos privados nos termos da norma de isenção fiscal, nomeadamente aquelas que são referidas no artigo 133.º¹⁴. *A contrario*, os Estados-Membros têm, por conseguinte, a liberdade de não prescrever qualquer uma das condições referidas no artigo 133.º em relação aos organismos privados¹⁵. Baseando-se, em particular, na condição do artigo 133.º, alínea a), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça concluiu, portanto, que a prossecução de fins lucrativos não pode excluir o benefício das isenções. Isto porque, nos termos desta disposição, os Estados-Membros podem fazer depender a concessão da isenção para serviços de ensino da condição de o organismo privado não ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro. Esta possibilidade ficaria, no entanto, privada de objeto caso fosse desde logo exigida como pressuposto para o reconhecimento de organismos privados nos termos da norma de isenção¹⁶.

31. Por outro lado, também o artigo 134.º da Diretiva IVA não se opõe à possibilidade de incluir na isenção organismos privados que prestam serviços de ensino com fins comerciais. Apesar de esta disposição, ao contrário do artigo 133.º, excluir obrigatoriamente determinadas operações da isenção de serviços de ensino, entre outros¹⁷, de acordo com a sua lógica interna — particularmente em virtude da condição referida na alínea a) — apenas se aplica a operações que estão «estritamente

11 — V., neste sentido, o acórdão *Kingscrest Associates e Montecello* (já referido na nota 5, n.º 37).

12 — V., quanto a esta condição para o exercício do poder discricionários dos Estados-Membros, as conclusões do advogado-geral Geelhoed de 14 de novembro de 2002, *Hoffmann* (C-144/00, Colet., p. I-2921, n.º 66), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Diretiva.

13 — V. acórdão de 20 de junho de 2002, *Comissão/Alemanha* (C-287/00, Colet., p. I-5811, n.º 47), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Diretiva.

14 — V. acórdãos *Dornier* (já referido na nota 5, n.ºs 64 a 66), *Kingscrest Associates e Montecello* (já referido na nota 5, n.º 38), *L.u.P.* (já referido na nota 5, n.ºs 41 a 43) e *Zimmermann* (já referido na nota 5, n.º 27), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva.

15 — V. conclusões do advogado-geral Poiares Maduro de 7 de março de 2006, *L.u.P.* (C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 39), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

16 — V. acórdão *Kingscrest Associates e Montecello* (já referido na nota 5, n.º 40), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), e n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Diretiva.

17 — V. esta diferenciação sistemática, desde logo, nas conclusões do advogado-geral Jacobs de 13 de dezembro de 2001, *Kennemer Golf* (C-174/00, Colet., p. I-3293, n.º 38), e do advogado-geral Léger de 15 de setembro de 2005, *Ygeia* (C-394/04, Colet., p. I-10373, n.º 31), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Diretiva.

relacionadas» com os serviços de ensino isentos na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA¹⁸, ou seja, não às operações que estão no cerne da isenção. Por conseguinte, da exclusão da isenção de operações realizadas em concorrência com operações tributadas de empresas comerciais, prevista pelo artigo 134.º, alínea b), da Diretiva IVA, não é possível retirar quaisquer conclusões a respeito da possibilidade, que existe em princípio, da isenção de empresas comerciais.

32. Em suma, importa constatar que não são ultrapassados os limites do poder de apreciação dos Estados-Membros estabelecidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA quando o direito nacional isenta do imposto também organismos privados que prestam serviços de ensino com fins comerciais.

3. Resposta à primeira questão prejudicial

33. Neste sentido, deve responder-se negativamente à primeira questão prejudicial.

34. No entanto, esta constatação não é suficiente para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil em relação ao processo principal, na medida em que, tal como é demonstrado em particular pela formulação da segunda questão prejudicial, este levanta, em última análise, a questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de se opor à isenção de serviços de ensino regulada no direito polaco.

35. É certo que foi constatado *supra*, nos pontos 1. e 2., que a República da Polónia não está impedida de isentar do imposto os serviços de ensino de organismos privados com fins comerciais nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA. No entanto, não o pode também fazer de uma forma que não impõe quaisquer exigências ao reconhecimento dos organismos. Por conseguinte, o direito polaco a aplicar no processo principal não transpõe corretamente a isenção fiscal do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA.

36. Por conseguinte, deve responder-se à primeira questão prejudicial que 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 que não se opõem a que os serviços de ensino prestados por organismos privados com fins comerciais fiquem abrangidos pela isenção. Opõem-se, no entanto, a uma transposição destas disposições de uma forma que não coloca quaisquer exigências ao reconhecimento dos fins análogos de organismos privados.

B — O efeito direto da Diretiva IVA

37. É nesta perspetiva que deve também ser dada resposta à segunda questão prejudicial, através da qual o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se um sujeito passivo, em virtude da incompatibilidade de uma isenção nacional com a Diretiva IVA pode, nos termos do artigo 168.º desta diretiva, beneficiar da isenção e simultaneamente exercer o direito a dedução¹⁹.

18 — V., neste sentido, os acórdãos de 1 de dezembro de 2005, Ygeia (C-394/04, Colet., p. I-10373, n.º 26), e de 9 de fevereiro de 2006, Kinderopvang Enschede (C-415/04, Colet., p. I-1385, n.ºs 22 e 25), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva.

19 — V., a este respeito, também a primeira questão prejudicial no processo C-144/13 (VDP Dental Laboratory).

38. No processo VDP Dental Laboratory defendi, a este respeito, o entendimento de que uma «invocação assimétrica» da Sexta Diretiva deve ser excluída. Um sujeito passivo não pode invocar diretamente a diretiva que não prevê uma isenção de certas operações a fim de lhe ser reconhecido o direito a dedução e beneficiar, em simultâneo, da isenção do direito nacional contrária ao direito da União. Isto contrariaria o princípio fundamental do sistema do IVA, nos termos do qual a dedução do imposto pago a montante em princípio apenas é concedida em relação a operações tributadas a jusante²⁰.

39. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça pareceu concordar com esta posição ao concluir que um sujeito passivo se pode basear diretamente na Sexta Diretiva a fim de obter a sujeição ao IVA da sua atividade e, por conseguinte, obter um direito à dedução do IVA. No entanto, o acórdão não apreciou diretamente a possibilidade de uma «invocação assimétrica»²¹.

40. Em contrapartida, a MDDP alega que, numa situação em que um sujeito passivo invoca um direito à dedução do IVA resultante da Diretiva IVA, o direito nacional não permite tributar as operações a jusante, na medida em que este já prevê a este respeito uma isenção. Por conseguinte, os destinatários das prestações também não aceitariam um aumento, *a posteriori*, do preço em virtude da tributação. A tributação corresponde à Diretiva IVA. No entanto, esta apenas vincula os Estados-Membros, de acordo com o disposto no artigo 288.º TFUE, e não pode ter efeito direito em relação a um sujeito passivo. Esta posição foi também acolhida pela Comissão no decurso do processo no Tribunal de Justiça.

41. Tendo em consideração os argumentos apresentados, irei de seguida analisar o meu entendimento no que respeita ao presente caso. Esta análise baseia-se na jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, nos termos da qual em todos os casos em que, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma diretiva se revelem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar nos tribunais nacionais contra o Estado, quando este não tenha transposto a diretiva para o direito nacional, nos prazos previstos, ou a tenha transposto incorretamente²².

42. Neste sentido, importa começar por esclarecer qual das disposições da Diretiva IVA foi incorretamente transposta para o direito nacional (v., *infra*, o ponto 1), depois se, e em que medida, esta disposição se revela, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicional e suficientemente precisa (v., *infra*, o ponto 2) e, por fim, que efeitos jurídicos se produzem no presente caso quando um sujeito passivo invoca esta disposição (v., *infra*, o ponto 3).

1. Disposição incorretamente transposta

43. Antes de mais, importa esclarecer qual das disposições da Diretiva IVA foi transposta incorretamente.

44. A este respeito é necessário concluir que, no presente caso, está excluída a possibilidade de invocar o artigo 168.º da Diretiva IVA, que regula o direito a dedução e para o qual remete a questão prejudicial, na medida em que não é possível reconhecer que esta disposição tenha sido incorretamente transposta para o direito polaco. O direito polaco poderia, pelo contrário, prever, em consonância com o artigo 168.º da Diretiva IVA, que o direito a dedução é em princípio concedido relativamente a operações tributadas a jusante.

20 — Conclusões de 7 de setembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Colet., p. I-12121, n.º 95 a 97); v. igualmente as conclusões do advogado-geral Fennelly de 18 de junho de 1998, Victoria Film (C-134/97, Colet., p. I-7023, n.º 46).

21 — V. acórdão de 14 de dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Colet., p. I-12121, n.º 41).

22 — V., entre outros, os acórdãos de 19 de janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 25), de 22 de junho de 1989, Costanzo (103/88, Colet., p. 1839, n.º 29), Kügler (já referido na nota 6, n.º 51) e, mais recentemente, de 8 de maio de 2013, Marinov (C-142/12, n.º 37); v., desde logo, o acórdão de 4 de dezembro de 1974, van Duyn (41/74, Colet., p. 1337, n.º 12).

45. Uma transposição incorreta da Diretiva IVA apenas se verifica em relação ao seu artigo 132.º, n.º 1, alínea i), na medida em que, ao incluir quaisquer pessoas na isenção fiscal de serviços de ensino, o direito polaco alargou em demasia o círculo de pessoas que beneficiam da referida isenção.

46. Também se poderia considerar que o regime polaco constitui uma transposição incorreta do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, que prevê que, em princípio, qualquer prestação de serviços está sujeita ao IVA. No entanto, o Tribunal de Justiça já esclareceu que o artigo 132.º da Diretiva IVA não regula apenas quais as atividades que devem ser isentas de IVA, mas também as que *não* o podem ser²³.

47. Daqui decorre que, em caso de incompatibilidade de uma isenção fiscal nacional com a Diretiva IVA, um sujeito passivo apenas pode invocar a sujeição ao imposto das suas prestações, mas não um direito autónomo à dedução do IVA, diretamente resultante da Diretiva IVA. Este tipo de direito a dedução é apenas o corolário de uma invocação da obrigação fiscal. Caso um sujeito passivo possa invocar a sujeição ao imposto das suas prestações, contrariando o direito nacional, beneficia do direito a dedução transposto em conformidade com a diretiva para o direito nacional, que pressupõe a tributação das operações a jusante.

48. Esta diferenciação entre a isenção a transpor e o direito a dedução a transposto não contraria a jurisprudência proferida até à data. Em casos semelhantes o Tribunal de Justiça ainda não determinou, até ao momento, qual das referidas disposições produz efeitos diretos. Pelo contrário, baseando-se na combinação destas disposições deduziu direitos do particular em relação a um Estado-Membro²⁴.

49. A este respeito, a Comissão não pode contestar com sucesso que, nos termos da jurisprudência, uma diretiva não pode fundamentar obrigações para um particular²⁵, na medida em que tal não se verifica na presente situação. De uma isenção incorretamente transposta não resulta para um sujeito passivo qualquer dever de tributar as suas prestações. Este apenas tem, em determinadas circunstâncias, o direito de invocar a obrigação fiscal.

50. Na medida em que a Comissão, para apoiar a sua posição, remete ainda para o acórdão RBS Deutschland Holding, é suficiente referir que esta decisão diz respeito à interpretação do atual artigo 169.º, alínea a), da Diretiva IVA. Ao contrário do artigo 168.º a aplicar no presente caso, esse regime especial de dedução não pressupõe precisamente a utilização para os fins das operações tributadas. Para além disso, o processo RBS Deutschland Holding dizia respeito a um caso de não tributação efetiva de uma operação, em virtude dos entendimentos jurídicos divergentes de dois Estados-Membros sobre o lugar da prestação, mas não a uma prestação isenta do imposto de pleno direito²⁶.

51. Na medida em que o efeito direto de uma diretiva apenas pode subsistir em relação a uma disposição incorretamente transposta, deve-se por conseguinte constatar que um sujeito passivo, em virtude da incompatibilidade de uma isenção nacional com a Diretiva IVA não pode, nos termos do artigo 168.º desta diretiva, beneficiar da isenção e simultaneamente exercer o direito a dedução.

52. Deste modo, é logo dada resposta à segunda questão do órgão jurisdicional de reenvio. De maneira a fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil em relação ao processo principal importa, no entanto, ainda analisar se na presente situação um sujeito passivo como a MDDP pode invocar o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, incorretamente transposto, para concretizar a sujeição ao imposto dos seus serviços de ensino e o direito a dedução daí resultante.

23 — Acórdão Zimmermann (já referido na nota 5, n.º 51), quanto ao artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva.

24 — V. acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colet., p. I-493, n.º 35), e acórdão VDP Dental Laboratory (já referido na nota 21, n.º 40).

25 — V. o acórdão de 26 de fevereiro de 1986, Marshall (152/84, Colet., p. 723, n.º 48).

26 — V. acórdão de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Colet., p. I-13805, n.ºs 37 e 41).

2. Conteúdo incondicional e suficientemente preciso

53. Por conseguinte, levanta-se agora a questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, incorretamente transposto, se revela, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicional e suficientemente preciso no que respeita à isenção de serviços de ensino fornecidos por organismos privados.

54. O primeiro dos pressupostos referidos está preenchido. O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA apresenta um conteúdo incondicional, na medida em que não prevê qualquer opção para os Estados-Membros, antes vinculando cada Estado-Membro a conceder a isenção fiscal aí regulada.

55. É mais difícil responder à questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA também é suficientemente preciso no que respeita às pessoas a isentar. Isto porque a referida isenção fiscal exige, conforme vimos, ainda a determinação, por parte de cada Estado-Membro, dos organismos privados que prossigam fins análogos aos dos organismos de direito público²⁷.

56. Em princípio, o efeito direto de uma disposição da diretiva pressupõe, no entanto, que esta não esteja subordinada à adoção de nenhum outro ato, emanado quer das instituições da União quer dos Estados-Membros²⁸. Desde que exista uma margem de apreciação dos Estados-Membros, está, em princípio, excluída a possibilidade de o particular invocar as disposições de uma diretiva²⁹.

57. O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA permite, no entanto, que, consoante o exercício do poder de apreciação do Estado-Membro, tanto a isenção como a tributação de serviços de ensino possam ser conciliadas com as exigências desta disposição em relação a um determinado círculo de organismos³⁰. Neste contexto, no que respeita aos organismos privados isentos de imposto, o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA apenas é suficientemente preciso na medida em que define os limites do poder de apreciação dos Estados-Membros. Por outras palavras, existem organismos privados cujos fins análogos devem ser reconhecidos pelos Estados-Membros, enquanto em relação a outros, pelo contrário, isto está excluído. Mas, tratando-se de organismos privados cujo reconhecimento se insere precisamente no poder de apreciação dos Estados-Membros, em conformidade com o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, esta disposição não é suficientemente precisa para ter efeito direto.

58. Parece contradizer esta conclusão o facto de, em outros casos em que os Estados-Membros dispõem de poder de apreciação para determinar o âmbito de aplicação de isenções fiscais, o Tribunal de Justiça já ter partido do pressuposto de que também no âmbito do poder de apreciação dos Estados-Membros a correspondente disposição de direito da União é suficientemente precisa para ter efeito direto.

59. Concluiu, por exemplo, que um sujeito passivo pode, em princípio, invocar diretamente a isenção fiscal de serviços de assistência médica, nos termos do atual artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, caso os Estados-Membros tenham regulado o reconhecimento dos organismos isentos de uma forma incompatível com o direito da União, apesar do poder de apreciação de que dispõem a este respeito³¹. O Tribunal de Justiça decidiu da mesma forma no que se refere ao atual artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, que isenta do imposto a gestão de determinados fundos comuns de investimento. Apesar de esta disposição conferir aos Estados-Membros um poder de apreciação para definir os fundos comuns de investimento beneficiados, tem efeito direto, desde que os

27 — V. *supra*, n.º 19.

28 — V., neste sentido, o acórdão de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, Colet., p. I-1083, n.º 62).

29 — V. acórdão de 1 de fevereiro de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Recueil, p. 113, n.º 25/29).

30 — V., neste sentido, também o acórdão *CopyGene* (já referido na nota 6, n.º 77 e seg.), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

31 — Acórdão *Dornier* (já referido na nota 5, n.ºs 81 e seg.).

Estados-Membros não definam os fundos comuns de investimento em conformidade com o direito da União³². O Tribunal de Justiça também considerou que o artigo 135.º, alínea i), da Diretiva IVA, que confere aos Estados-Membros um poder de apreciação para estabelecer os limites da isenção fiscal de jogos de azar, tinha efeito direto no caso de os limites fixados por um regime nacional não serem compatíveis com o direito da União³³.

60. Todos estes casos dizem, no entanto, respeito a restrições do âmbito de aplicação de uma isenção em que os Estados-Membros exerceram o seu poder de apreciação sem respeitarem, porém, o princípio da neutralidade fiscal, na medida em que excluíram da isenção fiscal sujeitos passivos que deveriam ser tratados da mesma maneira que os seus concorrentes³⁴. Nestes casos, o efeito direto impõe, por conseguinte, a isenção dos sujeitos passivos anteriormente excluídos em violação do princípio da igualdade de tratamento.

61. No entanto, a situação afigura-se diferente no presente caso, em que o direito polaco não prevê qualquer restrição da isenção de serviços de ensino contrária ao direito da União, que poderia ser afastada através do efeito direto do artigo 135.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA. A isenção da lei polaca relativa ao IVA não é, pelo contrário, compatível com o direito da União devido ao facto de não prever qualquer restrição. Por conseguinte, neste caso um Estado-Membro apenas viola os limites do poder de apreciação conferido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA ao isentar sujeitos passivos que não poderia ter isentado no exercício do seu poder de apreciação. Isto diz respeito a sujeitos passivos que em caso algum poderiam ter sido reconhecidos como organismos com fins análogos.

62. Por conseguinte, conclui-se que, no que respeita à isenção dos serviços de ensino prestados por organismos privados, o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA se revela, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicional, mas no que respeita ao presente caso apenas é suficientemente preciso ao não autorizar a isenção da totalidade dos organismos privados pelo direito nacional.

3. Consequências jurídicas da invocação

63. No presente caso, as consequências jurídicas da invocação do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA dependem da resposta à questão de saber se um sujeito passivo que reclama o efeito direto desta disposição *poderia* ter sido considerado pelo Estado-Membro, no exercício do seu poder de apreciação, como organismo com fins análogos. Em caso de resposta afirmativa, o facto de se invocar esta disposição não conduz a uma derrogação ao direito nacional. Só se o Estado-Membro não pudesse, no âmbito do seu poder de apreciação, ter reconhecido um sujeito passivo como organismo com fins análogos, é que este sujeito poderá invocar o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA em relação ao direito nacional, concretizando assim a sujeição ao imposto das suas prestações.

64. Em alguns casos que diziam respeito ao atual artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e g), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça constatou a incompatibilidade direito da União do reconhecimento dos organismos privados regulado pelo Estado-Membro e, para além disso, também o efeito direto das disposições, não tendo, no entanto, deduzido daqui quaisquer consequências jurídicas ao nível do direito da União. Pelo contrário, ordenou ao tribunal nacional que analisasse no caso concreto, com base em todos os aspetos

32 — 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.ºs 59 a 62).

33 — Acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, n.º 37), e de 10 de novembro de 2011, The Rank Group (C-259/10 e C-260/10, Colet., p. I-10947, n.º 68).

34 — V. acórdãos Dornier (já referido na nota 5, n.ºs 69 e seg.), Linneweber e Akritidis (já referido na nota 33, n.º 37) e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (já referido na nota 32, n.º 48).

relevantes e, em particular, as circunstâncias de facto do processo principal, se o sujeito passivo preenche todos os requisitos de um organismo reconhecido³⁵. Deste modo, substitui-se no caso concreto o exercício incorreto do poder de apreciação por parte do Estado-Membro pelo poder de apreciação do tribunal nacional competente para decidir.

65. Transpondo estas considerações para o presente caso, esta abordagem significaria que, no caso de a MDDP invocar o efeito direto do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, o tribunal nacional seria obrigado a analisar se, *de acordo com a sua apreciação*, a MDDP deve ser reconhecida como um organismo com fins análogos. Caso o tribunal nacional negar este reconhecimento, a MDDP poderia invocar a sujeição ao imposto dos seus serviços de ensino.

66. A origem desta abordagem poderia estar relacionada com o facto de, até ao momento, o Tribunal de Justiça ainda não ter definido, em relação ao reconhecimento de sujeitos passivos pelos Estados-Membros no âmbito das isenções fiscais do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA, em que medida os Estados-Membros devem exercer o seu poder de apreciação no contexto desse reconhecimento: através de uma disposição legal abstrata ou de uma apreciação no caso concreto. Neste sentido, o Tribunal de Justiça refere, por um lado, que cabe ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras que regulam este tipo de reconhecimento³⁶. Por outro, o Tribunal de Justiça também transmite a impressão de que cabe às próprias autoridades nacionais exercer, no caso concreto, o poder de apreciação ao determinar os organismos que devem ser reconhecidos³⁷.

67. No meu entender, o exercício do poder de apreciação dos Estados-Membros em relação ao reconhecimento de organismos privados no âmbito das isenções do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA não pode ser confiado nem às autoridades nacionais nem aos tribunais nacionais. As suas considerações, necessariamente relacionadas com o caso concreto, não podem substituir o exercício do poder de apreciação por parte do legislador nacional no estabelecimento de uma regra abstrata de reconhecimento. Tal como o advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer já concluiu corretamente, este tipo de critérios para a qualificação devem ser neutros, abstratos e predeterminados³⁸.

68. Além disso, o Tribunal de Justiça indicou recentemente que a abordagem adotada pelas autoridades fiscais quando examinam estabelecimentos equiparáveis e concorrentes deve ser coerente³⁹. Não é possível atingir esta coerência quando cada autoridade nacional ou cada tribunal nacional adota uma decisão discricionária que, quase inevitavelmente, implica um tratamento diferenciado de sujeitos passivos comparáveis.

69. Caso, por conseguinte, um Estado-Membro tenha, no âmbito de uma disposição legal, exercido o poder de apreciação que lhe é conferido nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA em relação ao reconhecimento de organismos privados em violação do direito da União, este erro apenas pode ser corrigido através de uma disposição legal abstrata e não através do exercício do poder de apreciação por parte do tribunal nacional.

35 — V. acórdãos Kügler (já referido na nota 6, n.ºs 55 a 61), Dornier (já referido na nota 5, n.ºs 81 e seg.) e Zimmermann (já referido na nota 5, n.º 32).

36 — V. acórdãos Dornier (já referido na nota 5, n.º 64), L.u.P. (já referido na nota 5, n.º 42) e CopyGene (já referido na nota 6, n.º 63), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, bem como Kingscrest Associates e Montecello (já referido na nota 5, n.º 49) e Zimmermann (já referido na nota 5, n.º 26), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Diretiva.

37 — V. acórdãos CopyGene (já referido na nota 6, n.ºs 64 e seg.), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, bem como Kügler (já referido na nota 6, n.ºs 56 e seg.) e Zimmermann (já referido na nota 5, n.ºs 31 e 33), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

38 — Conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer de 22 de fevereiro de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Colet., p. I-4427, n.º 36), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Diretiva.

39 — Acórdão CopyGene (já referido na nota 6, n.º 73), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

70. No processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio apenas necessita de verificar, por conseguinte, se o legislador polaco excede o seu poder de apreciação ao isentar do imposto um organismo como a MDDP, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA. Cabe ao tribunal nacional analisar neste âmbito os objetivos e as condições da atividade da MDDP, comparando-a com os organismos polacos de direito público que prossigam fins educativos. No entanto, importa ainda notar que a isenção de um organismo como a MDDP não transcenderia o poder de apreciação do legislador polaco caso o único motivo para recusar a comparação estivesse relacionado com a atividade com fins comerciais, na medida em que esta, tal como já foi exposto, não impede um reconhecimento nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA⁴⁰.

71. Caso o órgão jurisdicional de reenvio conclua, contudo, que a comparabilidade dos objetivos de um organismo como a MDDP não pode, em caso algum, ser reconhecida pelo legislador polaco, a MDDP poderia no presente caso invocar o facto de a isenção do direito nacional não lhe ser aplicada devido ao facto de não ser compatível com o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA. Neste caso, os seus serviços de ensino estariam sujeitos ao IVA e a MDDP poderia, nos termos das disposições polacas, invocar nesta medida um direito a dedução.

72. Além disso, a MDDP teria, em determinadas circunstâncias, ainda o direito de pedir uma indemnização, tal como referido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Stockholm Lindöpark, relativo a um caso equiparável⁴¹. Para a MDDP, o prejuízo a reparar poderia consistir no facto de os destinatários das suas prestações não aceitarem um aumento, *a posteriori*, do preço em virtude da tributação.

4. Resposta à segunda questão prejudicial

73. Face ao exposto, deve responder-se à segunda questão prejudicial que, em virtude da incompatibilidade de uma isenção nacional com a Diretiva IVA, um sujeito passivo não pode beneficiar da isenção e simultaneamente exercer o direito a dedução. O facto de se invocar diretamente o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA apenas conduz, num caso como o presente, à sujeição ao imposto dos serviços de ensino se o reconhecimento do sujeito passivo em causa como organismo com fins análogos ultrapassar os limites do poder de apreciação dos Estados-Membros.

V — Conclusão

74. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Naczelný Sąd Administracyjny:

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 que não se opõem a que os serviços de ensino prestados por organismos privados com fins comerciais sejam abrangidos pela isenção. Opõem-se, no entanto, a uma transposição destas disposições de uma forma que não estabelece quaisquer exigências ao reconhecimento dos fins análogos de organismos privados.
2. Quando uma isenção nacional não é compatível com a Diretiva IVA, um sujeito passivo não pode beneficiar da isenção e simultaneamente exercer o direito a dedução. A aplicação direta do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA apenas tem como consequência, num caso como o presente, à sujeição ao imposto dos serviços de ensino se o reconhecimento do sujeito passivo em causa como organismo com fins análogos ultrapassar os limites do poder de apreciação dos Estados-Membros.

40 — V., *supra*, n.ºs 23 e segs.

41 — V. acórdão Stockholm Lindöpark (já referido na nota 24, n.ºs 34 e segs.).