



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 28 november 2013*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 132-134 och 168 — Undantag från skatteplikt — Utbildningstjänster som tillhandahålls av ett privaträttsligt organ i vinstsyfte — Avdragsrätt”

I mål C-319/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 27 april 2012, som inkom till domstolen den 2 juli 2012, i målet

Minister Finansów

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C.G. Fernlund (referent), A. Ó Caoimh, C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 maj 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Minister Finansów, genom J. Kaute och T. Tratkiewicz, båda i egenskap av ombud,
- MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, genom T. Michalik, i egenskap av rådgivare,
- Polens regering, genom A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna och M. Szpunar, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom I. Pouli och M. Tassopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och R. Laires, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

— Förenade kungarikets regering, genom L. Christie, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,
— Europeiska kommissionen, genom K. Herrmann och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 20 juni 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 132.1 i, 133 första stycket a-d, 134 och 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1, nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister Finansów (nedan kallat finansministeriet) och MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa (nedan kallat MDDP). Målet rör undantag från mervärdesskatteplikt för tillhandahållanden av utbildningstjänster som utförs kommersiellt av icke offentliga organ.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 132.1 i, l, m och q i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentlighetsorgan med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

...

- l) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill som görs till medlemmarna i deras gemensamma intresse av organisationer som utan vinstsyfte verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt syfte, mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organets stadgar, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

- m) Vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

...

- q) Icke-kommersiell verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionorgan.”

4 Artikel 133 första stycket a-d i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

- a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.
- b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.
- c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
- d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

5 I artikel 134 i direktivet föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

- a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.
- b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

6 Artikel 168 a i nämnda direktiv har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

Polsk rätt

- 7 Artikel 43.1 led 1 i lagen om mervärdesskatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U nr 54, position 535), i dess ändrade lydelse (nedan kallad mervärdesskattelagen), har följande lydelse:

”Följande händelser är undantagna från skatteplikt:

- 1) De tjänster som uppräknas i bilaga 4.

...”

- 8 Rubrik 7 i bilaga 4 till mervärdesskattelagen nämner ”Utbildningstjänster”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 9 MDDP är ett bolag bildat enligt polsk rätt som anordnar specialiserade utbildningar och konferenser. Bolaget tillhandahåller utbildningar och kurser inom olika områden, såsom skatter, redovisning, ekonomi, administration och management, däri inbegripet utveckling av yrkeskompetens och personlig kompetens.
- 10 Dessa tjänster tillhandahålls inom ramen för MDDP:s ekonomiska verksamhet, vilken bedrivs i vinstsyfte.
- 11 MDDP finns inte upptaget i registret över privatskolor och privata utbildningsinrättningar enligt lagen om utbildningssystem (Ustawa o systemie oświaty) av den 7 september 1991.
- 12 MDDP ansökte om förhandsbesked vid finansministeriet vad rör bolagets rätt att dra av ingående mervärdesskatt på förvärvade varor och tjänster vilka används för att tillhandahålla utbildningstjänsterna. MDDP gjorde gällande att dess utbildningstjänster inte borde undantas från mervärdesskatt, utan istället vara föremål för denna skatt.
- 13 MDDP hävdade i detta sammanhang att artikel 43.1 led 1 och rubrik 7 i bilaga 4 till mervärdesskattelagen är oförenliga med artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet.
- 14 Finansministeriet ansåg å sin sida att mervärdesskattedirektivets bestämmelser korrekt hade införlivats med polsk rätt genom artikel 43.1 led 1, jämförd med rubrik 7 i bilaga 4 till mervärdesskattelagen.
- 15 Den 3 januari 2011 väckte MDDP talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (förvaltningsdomstol i Warszawa) med yrkande att ovannämnda förhandsbesked skulle upphävas. MDDP gjorde gällande att artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artiklarna 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet, hade åsidosatts.
- 16 Genom dom av den 17 oktober 2011 upphävde Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie det omtvistade förhandsbeskedet, med motiveringen att artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att låta ett organ som inte är allmännyttigt och som tillhandahåller utbildningstjänster omfattas av undantaget för mervärdesskatt.
- 17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie ansåg med hänvisning till dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), att om ett undantag inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet, har en beskattningsbar person rätt att direkt åberopa artikel 168 i direktivet och dra av ingående mervärdesskatt på förvärvade varor och tjänster vilka används för att tillhandahålla utbildningstjänsterna, trots att utbildningstjänsterna är undantagna från mervärdesskatt, om detta

undantag inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie underströk emellertid det paradoxala i den uppkomna situationen, nämligen att en beskattningsbar person som genomför transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt därigenom även har rätt att göra avdrag enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.

- 18 Finansministeriet överklagade domen av den 17 oktober 2011 till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen).
- 19 Finansministeriets överklagande gjorde den hänskjutande domstolen osäker på hur artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Finansministeriet frågar sig huruvida MDDP har möjlighet att utnyttja undantaget för utbildningstjänster och samtidigt göra avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 20 Mot denna bakgrund har Naczelny Sąd Administracyjny beslutat att vilandeförklara målet och begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

”1) Ska artikel 132.1 i, artikel 133 och artikel 134 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att de utgör hinder mot att tillhandahållanden av utbildningstjänster som icke offentliga organ utför kommersiellt omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 43.1 led 1 i [mervärdesskattelagen] jämförd med rubrik 7 i bilaga nr 4 till denna lag, i dess år 2010 gällande lydelse.

2) Om den första frågan besvaras jakande, har då den beskattningsbara personen, med hänsyn till att undantaget från skatteplikt är oförenligt med bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet], rätt enligt artikel 168 i det direktivet att både utnyttja undantaget från skatteplikt och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet, i förening, ska tolkas så, att de utgör hinder mot att tillhandahållanden av utbildningstjänster som utförs kommersiellt av icke offentliga organ undantas från mervärdesskatt.
- 22 Den polska regeringen, den grekiska regeringen, den portugisiska regeringen och Förenade kungarikets regering har hävdatt att dessa bestämmelser inte utgör hinder däremot.
- 23 MDDP och Europeiska kommissionen anser däremot att mervärdesskattedirektivet inte tillåter att samtliga tillhandahållanden av utbildningstjänster som utförs kommersiellt av icke offentliga organ utan åtskillnad undantas från mervärdesskatt, eftersom ett sådant undantag endast kan tillämpas utifrån vad dessa organ har för syfte.
- 24 Domstolen påpekar inledningsvis att artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet motsvarar artikel 13 A.1 i och 13 A.2 a och 13 A.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).
- 25 Av fast rättspraxis framgår att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla de krav som följer

av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, bland annat, dom av den 15 november 2012 i mål C-174/11, Zimmermann, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

- 26 Vad rör frågan om ändamålet med undantaget i artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet, framgår det av denna bestämmelse att nämnda undantag, som innebär att tillhandahållanden av utbildningstjänster tillförsäkras en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende, är avsett att göra dessa tjänster mer tillgängliga genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 47).
- 27 Med hänsyn till detta ändamål erinrar domstolen om att den omständigheten att en verksamhet är kommersiell inte hindrar att den utgör en verksamhet av allmänintresse enligt artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet (se dom av den 3 april 2003 i mål C-144/00, Hoffmann, REG 2003, s. I-2921, punkt 38, och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 31).
- 28 Begreppet "organ" i artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet är i princip tillräckligt omfattande för att även inbegripa privata enheter som drivs i vinstsyfte (se domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 35).
- 29 När unionslagstiftaren har avsett att förbehålla vissa icke vinstdrivande eller icke kommersiella enheter möjlighet till undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet har denne dessutom gjort detta uttryckligen, såsom framgår av l, m och q i artikeln (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 37).
- 30 Enligt fast rättspraxis innebär artikel 133 första stycket a i mervärdesskattedirektivet, vilken innehåller ett fakultativt villkor som medlemsstaterna kan uppställa som ytterligare villkor för att bevilja vissa undantag i artikel 132.1 i samma direktiv, att medlemsstaterna får, men inte har någon skyldighet, att förbehålla undantaget i artikel 132.1 i andra organ än offentligrättsliga organ som inte systematiskt strävar efter att uppnå vinst (se domarna i de ovannämnda målen Hoffmann, punkt 38, och Kingscrest Associates och Montecello, punkt 38, samt dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P., REG 2006, s. I-5123, punkt 43).
- 31 Under dessa omständigheter, och för att inte frånta artikel 133 första stycket a i mervärdesskattedirektivet all mening, måste det godtas att i det fall då unionslagstiftaren, såsom i artikel 132.1 i) i samma direktiv, inte uttryckligen har uppställt frånvaron av vinstsyfte som ett villkor för möjlighet till undantag från skatteplikt, kan den omständigheten att ett vinstsyfte eftersträvas inte innebära att det saknas rätt till sådana undantag (se, domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 40).
- 32 I motsats till vad kommissionen har gjort gällande innehåller artikel 134 i mervärdesskattedirektivet inget som hindrar att undantaget i artikel 132.1 i) i samma direktiv utvidgas till att omfatta privaträttsliga organ som kommersiellt tillhandahåller utbildningstjänster. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande är artikel 134 i mervärdesskattedirektivet enbart tillämplig på transaktioner med nära anknytning till de utbildningstjänster som är undantagna från skatteplikt enligt nämnda artikel 132.1 i, och således inte på transaktioner inom tjänsternas kärnområde (se för ett liknande resonemang dom av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 26, och av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkterna 22 och 25).

- 33 Av det ovanstående följer att artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet, inte utgör hinder mot att tillhandahållanden av utbildningstjänster som utförs kommersiellt av icke offentliga organ undantas från mervärdesskatt.
- 34 Enligt artikel 43.1 led 1, jämförd med rubrik 7 i bilaga 4 till mervärdesskattelagen, i den lydelse som gällde år 2010, är samtliga tillhandahållanden av utbildningstjänster, generellt och utan hänsyn till vad de organ som tillhandahåller tjänsterna har för syfte, undantagna från mervärdesskatt.
- 35 Enligt artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet är tillhandahållande av de aktuella utbildningstjänsterna emellertid endast undantagna om de utförs av offentligrättsliga organ med utbildningssyfte eller av andra organ som den berörda medlemsstaten har erkänt som organ med liknande syften. Detta innebär att andra organ, det vill säga privata organ, måste uppfylla villkoret att de eftersträvar liknande syften som nämnda offentligrättsliga organ. Det framgår således klart av ordalydelsen i artikel 132.1 i att denna bestämmelse inte tillåter att medlemsstaterna tillämpar undantaget för tillhandahållandet av utbildningstjänster på alla privata organ som tillhandahåller sådana tjänster, däribland privata organ som inte eftersträvar syften som liknar dem som eftersträvas av nämnda offentligrättsliga organ.
- 36 Ett undantag av det slag som är aktuellt i det nationella målet, vilket är generellt tillämpligt på samtliga tillhandahållanden av utbildningstjänster, utan hänsyn till vilka syften de privata organ som utför dem eftersträvar, är således oförenligt med nämnda artikel 132.1 i, såsom den utformats av unionslagstiftaren.
- 37 Villkoren eller formerna för erkännandet av "liknande syften" preciseras inte i artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana organ. Medlemsstaterna förfogar härvid över ett utrymme för skönsmässig bedömning (se för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Kingscrest Associates och Montecello, punkterna 49 och 51, och Zimmermann, punkt 26).
- 38 Det ankommer dessutom på de nationella domstolarna att pröva huruvida medlemsstaterna genom att uppställa sådana villkor inte har gått utöver sitt utrymme för skönsmässig bedömning och frångått principerna i unionsrätten, särskilt likabehandlingsprincipen, vilken vad gäller mervärdesskatt, kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Kingscrest Associates och Montecello, punkt 52, och L.u.P., punkt 48).
- 39 Den första frågan ska därför besvaras enligt följande. Artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att tillhandahållanden av utbildningstjänster som utförs kommersiellt av icke offentliga organ undantas från mervärdesskatt. Artikel 132.1 i) i nämnda direktiv utgör däremot hinder mot ett undantag som är generellt tillämpligt på samtliga tillhandahållanden av utbildningstjänster, utan hänsyn till vilka syften de icke offentliga organ som utför tillhandahållandena eftersträvar.

Den andra frågan

- 40 Med hänsyn till svaret på den första frågan ska den andra frågan förstås så, att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida en beskattningsbar person kan åberopa den omständigheten att undantaget från mervärdesskatteplikt enligt den nationella lagstiftningen är oförenligt med artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet, för att göra gällande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, och samtidigt utnyttja det nämnda undantaget för den undervisning och yrkesutbildning som den beskattningsbara personen tillhandahåller.

- 41 Domstolen konstaterar inledningsvis, i likhet med den polska regeringen, den portugisiska regeringen och Förenade kungarikets regering, att en central princip i mervärdesskattesystemet är att avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger.
- 42 Det framgår nämligen av inledningen till artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, i vilken villkoren för avdragsrättens inträde och räckvidd anges, att endast transaktioner för vilka det har utgått ingående mervärdesskatt kan ge rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster som används för att kunna genomföra dessa transaktioner.
- 43 Mervärdesskattedirektivets system innebär att avdraget för ingående mervärdesskatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt.
- 44 Domstolen har i detta sammanhang redan fastställt att - bortsett från de fall som uttryckligen anges i dessa direktiv - när en beskattningsbar person tillhandahåller tjänster åt en annan beskattningsbar person, vilken använder tjänsterna för att genomföra en transaktion som är undantagen från skatteplikt, har den sistnämnde personen inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten (se, bland annat, dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 28, och av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche, REG 1996, s. I-4495, punkt 16).
- 45 Av det ovanstående följer att även i fall då ett undantag som föreskrivs i nationell rätt är oförenligt med mervärdesskattedirektivet, tillåter artikel 168 i direktivet inte att en beskattningsbar person får utnyttja detta undantag och samtidigt göra gällande rätt till avdrag.
- 46 Det ska prövas huruvida en beskattningsbar person som MDDP kan åberopa artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet för att få sitt tillhandahållande av utbildningstjänster beskattningsbart och således få rätt till avdrag.
- 47 Det ska härvid erinras om att det följer av fast rättspraxis att bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, kan åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med mervärdesskattedirektivet, om nationella genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid, eller då de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten (se, bland annat, dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, REG 2007, s. I-5517, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 48 Frågan är således huruvida artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet till sitt innehåll är ovillkorlig och tillräckligt precis vad gäller undantaget för privata organs tillhandahållande av utbildningstjänster.
- 49 Det första villkoret är uppfyllt. Artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet är nämligen ovillkorlig vad avser dess innehåll, eftersom den inte ger medlemsstaterna något fritt val, utan föreskriver att var och en av dessa stater är skyldig att bevilja det där definierade undantaget.
- 50 Vad rör det andra villkoret framgår det av domstolens svar på den första frågan att artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna ett visst utrymme för eget skön vad gäller definitionen av vilka privata organ som kan anses ha liknande syften som offentligrättsliga organ och som således ska vara undantagna från mervärdesskatteplikt.
- 51 Domstolen har dock redan haft tillfälle att konstatera att den omständigheten att en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som föreskriver ett undantag från skatteplikt ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller att bestämma vilka som ska omfattas av undantaget

inte utgör hinder för att anse att denna bestämmelse är tillräckligt precis för att kunna åberopas direkt, när den omtvistade tjänsten, enligt objektiva omständigheter, uppfyller de kriterier som avses i nämnda undantag (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, punkterna 60 och 61 samt där angiven rättspraxis).

- 52 Detta innebär också att om en medlemsstat har gått utöver sitt utrymme för eget skön genom att undanta tjänster eller beskattningsbara personer för vilka det inte fanns objektiva skäl att bevilja ett sådant undantag enligt nämnda bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, kan den berörde direkt åberopa denna bestämmelse som grund för att detta undantag inte ska tillämpas på dennes fall.
- 53 Av detta följer att om medlemsstaten har gått utöver sitt utrymme för eget skön genom att erkänna en beskattningsbar person som ett organ som eftersträvar liknande syften som offentligrättsliga organ, kan denne beskattningsbara person åberopa artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet gentemot den nationella lagstiftningen och således få sina tjänster beskattade.
- 54 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 70 och 71 i sitt förslag till avgörande ankommer det på den nationella domstolen att pröva huruvida undantaget för de tjänster som tillhandahålls av ett organ som MDDP enligt artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet ligger utanför den polska lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning. Det ankommer även på nationella domstolen att pröva syftet med och villkoren för MDDP:s verksamhet i jämförelse med syftena och villkoren för polska offentligrättsliga organ med utbildningssyfte. Det framgår härvid av domstolens svar på den första frågan att den enda omständigheten att ett organ som MDDP har ett kommersiellt syfte inte räcker för att man ska kunna dra slutsatsen att detta organ inte eftersträvar liknande syften som offentligrättsliga organ, varför dess tjänster således kan omfattas av undantaget enligt nämnda bestämmelse.
- 55 Om den hänskjutande domstolen skulle konstatera att de syften som eftersträvas av ett organ som MDDP inte kan anses likna de syften som eftersträvas av ett offentligrättsligt organ, kan MDDP åberopa den omständigheten att den nationella lagstiftningen, i strid med artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet, föreskriver ett undantag för de undervisnings- och yrkesutbildningstjänster som bolaget tillhandahåller. MDDP:s tjänster är i så fall mervärdesskattepliktiga, vilket innebär att MDDP kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med den polska lagstiftningen.
- 56 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande:
- En beskattningsbar person kan inte med stöd av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, eller den nationella bestämmelse varigenom denna bestämmelse införlivas, göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, om dennes undervisningstjänster, som tillhandahålls i ett senare led, inte är föremål för mervärdesskatt, på grund av ett undantag från skatteplikt i nationell rätt som strider mot artikel 132.1 i) i samma direktiv.
 - Den beskattningsbara personen får dock åberopa den omständigheten att detta undantag från skatteplikt inte är förenligt med artikel 132.1 i) i mervärdesskattedirektivet som grund för att undantaget inte ska tillämpas på dennes fall, och detta även när den beskattningsbara personen, med hänsyn till det utrymme för eget skön som medlemsstaterna ges i denna bestämmelse, objektivt sett inte kan anses vara ett organ som har liknande syften som offentligrättsliga organ med utbildningssyfte, i den mening som avses i nämnda bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida så är fallet.
 - I sistnämnda fall ska de utbildningstjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen vara mervärdesskattepliktiga och denne kan således göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att tillhandahållanden av utbildningstjänster som utförs kommersiellt av icke offentliga organ undantas från mervärdesskatt. Artikel 132.1 i) i nämnda direktiv utgör däremot hinder mot ett undantag som är generellt tillämpligt på samtliga tillhandahållanden av utbildningstjänster, utan hänsyn till vilka syften de icke offentliga organ som utför tillhandahållandena eftersträvar.**
- 2) **En beskattningsbar person kan inte med stöd av artikel 168 i direktiv 2006/112, eller den nationella bestämmelse varigenom denna bestämmelse införlivas, göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, om dennes undervisningstjänster, som tillhandahålls i ett senare led, inte är föremål för mervärdesskatt, på grund av ett undantag från skatteplikt i nationell rätt som strider mot artikel 132.1 i) i samma direktiv.**

Den beskattningsbara personen får dock åberopa den omständigheten att detta undantag från skatteplikt inte är förenligt med artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112 som grund för att undantaget inte ska tillämpas på dennes fall, och detta även när den beskattningsbara personen, med hänsyn till det utrymme för eget skön som medlemsstaterna ges i denna bestämmelse, objektivt sett inte kan anses vara ett organ som har liknande syften som offentligrättsliga organ med utbildningssyfte, i den mening som avses i nämnda bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida så är fallet.

I sistnämnda fall ska de utbildningstjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen vara föremål för mervärdesskatt och denne kan således göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Underskrifter