

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 20 juni 2013 (1)

Zaak C-319/12

Minister Finansów

tegen

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

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 132, lid 1, sub i, van richtlijn 2006/112/EG – Belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten van commerciële instellingen – Rechtstreekse werking”

I – Inleiding

1. Belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) is niet altijd onmiddellijk begrijpelijk. Zo verrast op het eerste gezicht ook het geschil dat aan het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ten grondslag ligt. In casu vordert een belastingplichtige namelijk vaststelling dat haar werkzaamheden *niet* zijn vrijgesteld. De reden is ook hier het recht op aftrek van voorbelasting, dat in beginsel alleen voor belastbare handelingen bestaat. Voor een belastingplichtige kan het dan ook vooral voordelig zijn dat zijn eigen werkzaamheden worden belast wanneer zijn afnemers zelf voorbelasting kunnen aftrekken.(2)

2. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft in de eerste plaats de belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten, meer bepaald de omvang van de vrijheid van de lidstaten bij de bepaling welke particuliere onderwijsinstellingen zijn vrijgesteld van btw. Aangezien de hiervoor uit te leggen Unierechtelijke voorschriften niet alleen toepassing vinden op onderwijsgebied, maar op vergelijkbare wijze onder meer ook op gezondheidsgebied, op het gebied van de sociale zekerheid en op cultureel gebied, kan het antwoord van het Hof verder reikende betekenis hebben.

3. Nog verder reikend is de voorts gestelde vraag, welke gevolgen intreden wanneer een lidstaat bij de bepaling welke instellingen van btw zijn vrijgesteld een onjuist gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid. In het bijzonder moet worden bepaald of een belastingplichtige zich achteraf op een uit het Unierecht voortvloeiende belastingplicht voor zijn verrichtingen kan beroepen om voorbelasting te kunnen aftrekken, zonder dat hij daarbij belasting hoeft na te betalen over zijn verrichtingen, die hij aanvankelijk overeenkomstig de bepalingen van nationaal recht als belastingvrij heeft behandeld.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. De heffing van btw in de Unie is geregeld in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(3) (hierna: „btw-richtlijn”). Hoofdstuk 2 van Titel IX regelt „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”. In dit hoofdstuk staat artikel 132, lid 1, sub i, op grond waarvan de lidstaten vrijstelling verlenen voor de volgende handelingen:

„onderwijs aan kinderen of jongeren, school– of universitair onderwijs, beroepsopleiding of –herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”.

5. De lidstaten kunnen de verlening van onder meer deze vrijstelling overeenkomstig artikel 133 van de btw-richtlijn voor „andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

a) de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; [...]

[...]”

6. Artikel 134 van de btw-richtlijn regelt een beperking op onder meer de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub i:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de [...] vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

7. Bovenstaande bepalingen stemmen overeen met de voorschriften van artikel 13, A, lid 1, sub i, en lid 2, sub a en b, van de tot en met 31 december 2006 toepasselijke Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(4) (hierna: „Zesde richtlijn”).

8. Voor het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn is vereist dat de belastingplichtige goederen en diensten „voor [zijn] belaste handelingen” gebruikt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

B – *Nationaal recht*

9. Volgens artikel 43, lid 1, punt 1, juncto punt 7 van bijlage 4 bij de Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (hierna: „Poolse btw-wet”) zijn voor het thans aan de orde zijnde jaar 2010 onderwijsdiensten ongeacht door wie ze worden verricht van belasting vrijgesteld.

III – **Hoofdgeding en procesverloop voor het Hof**

10. De particuliere onderneming MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (hierna: „MDDP”) biedt in Polen opleidingen op onder meer het gebied van belastingen en personeelszaken aan. Haar activiteit is op het stelselmatig maken van winst gericht.

11. MDDP heeft de Minister Finansów (minister van Financiën) verzocht om een verbindende tariefinlichting met het oog op de btw-plicht voor haar activiteit. Volgens haar belet de Poolse btw-wet haar in strijd met het recht van de Unie, haar recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen. De in het Poolse recht voorziene belastingvrijstelling voor haar opleidingen is niet verenigbaar met de btw-richtlijn. Volgens de richtlijn mag namelijk geen vrijstelling worden verleend voor onderwijsdiensten bij instellingen die uitsluitend het stelselmatig maken van winst beogen. Wanneer de diensten van MDDP echter belastbaar dienen te zijn, heeft zij ook recht op aftrek van voorbelasting.

12. De Minister Finansów was het hiermee niet eens. Het tegen diens besluit door MDDP ingestelde beroep is in eerste aanleg toegewezen en volgens die beslissing mag MDDP zelfs voorbelasting aftrekken voor zover zij in het verleden aanspraak heeft gemaakt op de belastingvrijstelling naar Pools recht.

13. In hoger beroep twijfelt de Naczelny Sąd Administracyjny (administratief hooggerechtshof) echter aan de juistheid van de beslissing in eerste aanleg en zijn het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU de volgende vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde eveneens geldt voor onderwijsgerelateerde diensten die met commercieel oogmerk door andere lichamen dan publiekrechtelijke instellingen werden verricht, zoals dit voortvloeit uit artikel 43, lid 1, punt 1, van de [Poolse btw-wet] juncto post 7 van bijlage nr. 4 bij deze wet in de in 2010 geldende juridische situatie?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: heeft de belastingplichtige, gelet op de onverenigbaarheid van de vrijstelling met de bepalingen van richtlijn 2006/112, krachtens artikel 168 van deze richtlijn recht op zowel vrijstelling van belasting als aftrek van voorbelasting?”

14. Voor het Hof hebben MDDP, die Helleense Republiek, de Republiek Polen, de Portugese Republiek en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Aan de mondelinge behandeling op 15 mei 2013 is deelgenomen door de Minister Finansów, MDDP, de Republiek Polen, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Commissie.

IV – **Juridische analyse**

A – *De belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten*

15. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de btw-richtlijn de lidstaten belet, de vrijstelling voor onderwijsdiensten van artikel 132, lid 1, sub i, ook te verlenen aan particuliere instellingen die enkel met *commercieel oogmerk* werkzaam zijn. Nu de

verwijzende rechter dit laatste begrip niet nader preciseert zal ik hierna ervan uitgaan dat het dezelfde betekenis heeft als het verrichten van de activiteit met winstoogmerk.

16. Deze vraag moet worden gezien tegen de achtergrond dat naar Pools recht iedere instelling die onderwijs verstrekt onder de belastingvrijstelling valt.

1. Beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten?

17. De gestelde vraag zou zonder meer ontkennend moeten worden beantwoord indien de lidstaten de ingevolge artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn vrijgestelde particuliere instellingen vrij konden bepalen.

18. De in artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn genoemde onderwijsdiensten zijn volgens de bewoordingen van de bepaling echter alleen vrijgesteld wanneer zij ofwel worden verricht door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend. Dus moeten de „andere”, dat wil zeggen particuliere instellingen voldoen aan de voorwaarde dat zij soortgelijke doeleinden hebben als genoemde publiekrechtelijke lichamen.

19. Nu artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn de voorwaarden voor de erkenning van dergelijke soortelijke doeleinden niet regelt, is het in beginsel aan de lidstaten, in hun recht de regels vast te leggen voor die erkenning.(5) In zoverre komt de lidstaten – zoals ook bij de erkenning van vrijgestelde lichamen of instellingen op grond van andere bepalingen van artikel 132 van de btw-richtlijn(6) – een beoordelingsvrijheid toe. De reden dat deze nadere uitwerking van de vrijstellingen door de wetgever geschiedt is wellicht dat de onderwijssystemen van de lidstaten volledig verschillend zijn ingericht. Ondanks deze verschillende onderwijssystemen van de lidstaten dienen de vrijstellingen voor onderwijsdiensten volgens het bepaalde sub i en j van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn uiteindelijk echter zo veel mogelijk op gelijke wijze te worden toegepast.(7)

20. Het standpunt van de Republiek Polen dat de lidstaten de vrijheid hebben alle lichamen en instellingen die onderwijsdiensten verrichten als instellingen met een vergelijkbaar oogmerk aan te merken, kan echter niet worden aanvaard. Deze zienswijze miskent de eisen die artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn stelt aan de persoon die onderwijs verstrekt. Indien de lidstaten de verstrekking van onderwijsdiensten door alle personen mochten vrijstellen, zou de in artikel 132, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk opgenomen vermelding van de soortelijke doeleinden tegen de kennelijke wil van de Uniewetgever iedere betekenis verliezen.

21. Ook het Hof heeft reeds te kennen gegeven dat niet alle instellingen en lichamen in aanmerking komen voor de belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten. Zo heeft het uitgesloten dat een onderneming die verblijven aan scholen en universiteiten in het buitenland organiseert een instelling met soortgelijke doelstellingen in de zin van de vrijstelling van het huidige artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn kan zijn.(8)

22. Ik ben het dan ook eens met de opvatting van de verwijzende rechter dat de lidstaten de volgens artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn vrijgestelde particuliere instellingen niet vrij kunnen aanwijzen.

2. Grenzen van de beoordelingsvrijheid

23. Thans moet dan ook worden onderzocht of de grenzen van de beoordelingsvrijheid van de lidstaten worden overschreden wanneer particuliere instellingen die onderwijsdiensten verstrekken met een commercieel oogpunt onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn

vallen.

24. De verwijzende rechter heeft in dit verband twijfel geuit op grond dat de vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn volgens het opschrift van dit artikel alleen gelden voor activiteiten van algemeen belang. Het Hof heeft echter reeds algemeen vastgesteld dat wanneer een activiteit een commercieel oogmerk heeft, dat in beginsel niet uitsluit dat het gaat om een activiteit van algemeen belang in de zin van dit artikel.(9)

25. Hetzelfde geldt ook in het bijzonder voor de vrijstelling van onderwijsdiensten volgens het bepaalde sub i van dit voorschrift.

26. Het begrip „lichaam” of „organisatie” is in de eerste plaats ruim genoeg om ook natuurlijke personen en particuliere ondernemingen met winstoogmerk te omvatten.(10) In de tweede plaats sluit de beperking tot particuliere ondernemingen die een soortgelijk doel nastreven als publiekrechtelijke lichamen, zoals artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn voorschrijft, evenmin activiteiten met winstoogmerk uit.

27. De Republiek Polen en de Portugese Republiek hebben terecht opgemerkt dat artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn anders dan andere vrijstellingen van hetzelfde artikel geen beperking met betrekking tot de commerciële aard of het winstoogmerk van een organisatie bevat. Dat is wel het geval bij de vrijstellingen sub l, m en q, die commerciële instellingen of instellingen met winstoogmerk van hun toepassingsgebied uitsluiten. A contrario kan hieruit worden afgeleid dat voor de vrijstelling voor onderwijs als bedoeld sub i in beginsel ook commerciële organisaties die enkel het maken van winst beogen in aanmerking komen.(11)

28. Het is evenmin in strijd met het doel van de vrijstelling voor onderwijsdiensten om commerciële ondernemingen onder deze vrijstelling te laten vallen.(12) Gelet op een uitspraak van het Hof met betrekking tot hoger onderwijs kan dit doel namelijk worden gezien in de omstandigheid dat de toegang tot onderwijs niet moet worden bemoeilijkt door hogere kosten die zouden ontstaan doordat de betrokken diensten aan btw worden onderworpen.(13) Uit dit doel kan weliswaar niet rechtstreeks worden afgeleid volgens welke criteria de vrijgestelde particuliere organisaties moeten worden aangewezen, maar de bereiking van dit doel staat naar mijn oordeel in beginsel los van de vraag of het betrokken onderwijs met een commercieel oogmerk wordt verstrekt.

29. Voor zover de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft betoogd dat commerciële organisaties niet onder de vrijstelling konden vallen op grond van de artikelen 133 en 134 van de btw-richtlijn, wijs ik op twee aspecten.

30. Om te beginnen heeft het Hof reeds verduidelijkt dat artikel 133 de lidstaten voor de aldaar genoemde vrijstellingen de mogelijkheid biedt, *naast* de modaliteiten en voorwaarden voor de erkenning van particuliere instellingen voor de belastingvrijstelling andere, te weten de in artikel 133 genoemde voorwaarden te stellen.(14) Omgekeerd staat het de lidstaten dus ook vrij, voor particuliere organisaties geen van de in artikel 133 genoemde voorwaarden te stellen.(15) Juist uit de voorwaarde van artikel 133, sub a, van de btw-richtlijn heeft het Hof dus afgeleid dat het hebben van winstoogmerk gebruikmaking van de vrijstelling niet kan uitsluiten. Volgens deze bepaling kunnen de lidstaten immers onder meer de vrijstelling voor onderwijs afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de particuliere instelling niet systematisch het maken van winst beoogt. Deze mogelijkheid zou echter geen betekenis hebben indien zij reeds als voorwaarde voor de erkenning van particuliere instellingen voor de belastingvrijstelling werd verlangd.(16)

31. Vervolgens sluit ook artikel 134 van de btw-richtlijn niet de mogelijkheid uit dat particuliere instellingen die onderwijs verstrekken met winstoogmerk belastingvrijstelling genieten. Anders dan

artikel 133 sluit deze bepaling weliswaar bepaalde handelingen dwingend uit van onder meer de vrijstelling voor onderwijsdiensten(17), maar zij is op grond van haar innerlijke logica – inzonderheid gezien de sub a genoemde voorwaarde – enkel van toepassing op handelingen die „nauw samenhangen”(18) met de vrijgestelde onderwijsdiensten in de zin van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn van de btw-richtlijn, dus niet op de in de kern vrijgestelde handelingen. Aan de omstandigheid dat van vrijstelling zijn uitgesloten handelingen die in rechtstreekse mededinging met belaste handelingen van commerciële ondernemingen worden verricht, zoals bedoeld in artikel 134, sub b, van de btw-richtlijn, kunnen dan ook geen gevolgen worden verbonden voor de principemogelijkheid dat commerciële ondernemingen vrijstelling genieten.

32. Concluderend kan dan ook worden geconstateerd dat de in het kader van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn afgebakende grenzen van de beoordelingsvrijheid van de lidstaten niet worden overschreden wanneer het nationale recht ook particuliere ondernemingen die onderwijs verstrekken met winstoogmerk vrijstelt.

3. Antwoord op de eerste prejudiciële vraag

33. De eerste vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

34. Deze vaststelling volstaat echter niet om de verwijzende rechter toch een nuttig antwoord te verschaffen voor de beslechting van het hoofdgeding. Zoals inzonderheid uit de formulering van de tweede prejudiciële vraag blijkt gaat het de verwijzende rechter uiteindelijk immers om de vraag of artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de in het Poolse recht neergelegde belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten.

35. Hierboven is onder 1 en 2 weliswaar vastgesteld dat niets de Republiek Polen belet onderwijs dat door particuliere instellingen met winstoogmerk wordt verstrekt op grond van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn vrij te stellen, maar zij mag dit niet doen op een wijze die aan de erkenning van instellingen helemaal geen eisen stelt. De in het hoofdgeding toe te passen Poolse wettelijke bepalingen hebben aan artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn dan ook geen juiste uitvoering gegeven.

36. Op de eerste prejudiciële vraag moet dan ook worden geantwoord dat de artikelen 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat door particuliere instellingen met winstoogmerk verstrekt onderwijs vrijstelling geniet. Zij staan er wel aan in de weg dat aan de belastingvrijstelling zodanig uitvoering wordt gegeven dat aan de erkenning van soortgelijke doeleinden van particuliere instellingen in het geheel geen eisen worden gesteld

B – *De rechtstreekse werking van de btw-richtlijn*

37. Tegen deze achtergrond moet ook de tweede prejudiciële vraag worden beantwoord. Met die vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een belastingplichtige, gelet op het feit dat een vrijstelling naar nationaal recht in strijd is met de btw-richtlijn, krachtens artikel 168 van deze richtlijn zowel aanspraak kan maken op vrijstelling van belasting als op aftrek van voorbelasting.(19)

38. Met betrekking tot de zaak VDP Dental Laboratory had ik in zoverre het standpunt ingenomen dat een „asymmetrisch beroep” op de Zesde richtlijn uitgesloten is en dat een belastingplichtige niet tegelijkertijd zich rechtstreeks kan beroepen op de richtlijn – die voor bepaalde handelingen niet in vrijstelling voorziet – om aanspraak te maken op aftrek van voorbelasting, en van de met het Unierecht strijdige vrijstelling naar nationaal recht kan profiteren. Dat zou immers in strijd zijn met het centrale beginsel van het btw-stelsel dat voorbelasting

principeel enkel kan worden afgetrokken voor belaste handelingen.(20)

39. Het Hof heeft in zijn arrest dit standpunt kennelijk overgenomen door vast te stellen dat een belastingplichtige zich rechtstreeks op de Zesde richtlijn kon beroepen om btw-heffing over zijn activiteit te verkrijgen en diens gevolge voorbelasting te kunnen aftrekken. Het arrest spreekt zich echter niet rechtstreeks uit over de mogelijkheid van een „asymmetrisch beroep”.(21)

40. MDDP brengt daar nu tegen in dat in een situatie waarin een belastingplichtige zich op zijn uit de btw-richtlijn voortvloeiend recht op aftrek van voorbelasting beroept, belastingheffing over de handelingen ten opzichte van zijn afnemers naar nationaal recht in het geheel niet mogelijk is. Het nationale recht voorziet hiervoor immers juist in vrijstelling. Daarom zouden ook de ontvangers van diensten een achteraf wegens de belastingheffing hogere prijs niet aanvaarden. Belastingheffing zou weliswaar stroken met de btw-richtlijn, maar dit is ingevolge artikel 288 VWEU alleen bindend voor de lidstaten en kan in zoverre tegenover de belastingplichtige geen rechtstreekse werking hebben. Ook de Commissie heeft zich in de loop van de procedure voor het Hof in die zin uitgelaten.

41. Tegen de achtergrond van deze argumenten zal ik mijn standpunt hieronder op de onderhavige zaak toespitsen. Daarbij zal ik mij baseren op de vaste rechtspraak van het Hof, op grond waarvan de justitiabele in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn zich voor de nationale rechter tegenover de staat op die bepalingen kan beroepen wanneer de staat aan de richtlijn niet tijdig of ontoereikend uitvoering heeft gegeven in het nationale recht.(22)

42. In de eerste plaats moet dan ook worden nagegaan welke bepaling van de btw-richtlijn ontoereikend in nationaal recht is omgezet (onder 1), vervolgens, of en in hoeverre deze bepaling inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is (onder 2) en tot slot, welke rechtsgevolgen in casu ontstaan wanneer een belastingplichtige zich op deze bepaling beroept (onder 3).

1. Ontoereikend omgezette bepaling

43. Allereerst moet worden uitgemaakt aan welke bepaling van de btw-richtlijn ontoereikend uitvoering is gegeven.

44. In dit verband moet worden vastgesteld dat in casu een beroep op artikel 168 van de btw-richtlijn, dat het recht op aftrek van voorbelasting regelt en waarnaar in de prejudiciële vraag wordt verwezen, is uitgesloten. Het lijkt er immers niet op dat aan deze bepaling in het Poolse recht ontoereikend uitvoering is gegeven. Het Poolse recht bepaalt veeleer in overeenstemming met artikel 168 van de btw-richtlijn dat in beginsel voorbelasting kan worden afgetrokken voor belaste handelingen ten opzichte van de afnemer.

45. Van ontoereikende uitvoering van de btw-richtlijn is alleen sprake met betrekking tot artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn. Het Poolse recht heeft de kring van personen die voor deze vrijstelling in aanmerking komen namelijk te ruim gemaakt door de vrijstelling voor onderwijsdiensten open te stellen voor iedereen.

46. Men zou de Poolse regeling weliswaar ook kunnen zien als een ontoereikende omzetting van artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn, op grond waarvan in beginsel iedere dienst aan btw is onderworpen, maar het Hof heeft reeds duidelijk gemaakt dat artikel 132 van de btw-richtlijn niet alleen bepaalt welke handelingen moeten worden vrijgesteld, maar ook welke handelingen *niet* mogen worden vrijgesteld.(23)

47. Daaruit volgt dat een belastingplichtige zich in geval van onverenigbaarheid van een nationale vrijstelling met de btw-richtlijn in voorkomend geval alleen op de belastingplicht voor zijn handelingen kan beroepen, maar niet op een zelfstandig, rechtstreeks uit de btw-richtlijn voortvloeiend recht op aftrek van voorbelasting. Een dergelijk recht op aftrek van voorbelasting vloeit veeleer enkel voort uit het feit dat een beroep wordt gedaan op de belastingplicht. Wanneer een belastingplichtige zich namelijk in afwijking van het nationale recht op de belastingplicht voor zijn handelingen kan beroepen, profiteert hij van het in het nationale recht in overeenstemming met de richtlijn omgezette recht op aftrek van voorbelasting, waarvoor vereist is dat de handelingen ten opzichte van de afnemers belast zijn.

48. Deze differentiatie tussen de om te zetten belastingvrijstelling en het om te zetten recht op aftrek van voorbelasting is niet in strijd met eerdere uitspraken. In vergelijkbare gevallen heeft het Hof namelijk nog niet vastgelegd welke van de genoemde bepalingen rechtstreekse werking hebben. Veeleer heeft het uit de combinatie ervan rechten van de justitiabele tegenover een lidstaat afgeleid.(24)

49. De Commissie kan hiertegen niet aanvoeren dat volgens de rechtspraak een richtlijn geen verplichtingen voor de justitiabele kan doen ontstaan.(25) Dit is in de onderhavige constellatie namelijk niet het geval. Een ontoereikend uitgevoerde vrijstelling brengt voor een belastingplichtige niet mee dat hij zijn handelingen moet belasten. Hij heeft alleen onder bepaalde omstandigheden het recht zich op de belastingplicht te beroepen.

50. Voor zover de Commissie voor haar standpunt ook nog verwijst naar het arrest RBS Deutschland Holding, kan worden volstaan met erop te wijzen dat die zaak betrekking had op de uitlegging van het huidige artikel 169, sub a, van de btw-richtlijn. Voor deze bijzondere aftrek van voorbelasting is anders dan voor het thans toe te passen artikel 168 juist niet vereist dat de goederen en diensten voor belaste handelingen worden gebruikt. Voor het overige had de zaak RBS Deutschland Holding betrekking op een geval waarin een handeling niet was belast doordat twee lidstaten verschillende rechtsopvattingen hadden over de plaats van de handeling, en niet op een van rechtswege vrijgestelde handeling.(26)

51. Daar de rechtstreekse werking van een richtlijn alleen aan de orde kan komen voor zover aan een bepaling ervan ontoereikend uitvoering is gegeven, moet dus worden vastgesteld dat een belastingplichtige bij onverenigbaarheid van een nationale vrijstelling met de btw-richtlijn volgens artikel 168 van deze richtlijn niet zowel gebruik kan maken van de vrijstelling als aanspraak kan maken op het recht op aftrek van voorbelasting.

52. Daarmee is de tweede vraag van de nationale rechter reeds beantwoord. Om de nationale rechter niettemin een nuttig antwoord voor de beslechting van het hoofdgeding te geven moet nog worden onderzocht of een belastingplichtige als MDDP zich in de onderhavige situatie überhaupt op het ontoereikend uitgevoerde artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn kan beroepen om belastingplicht voor haar onderwijsdiensten en de daaruitvolgende aftrek van voorbelasting te verkrijgen.

2. Inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig

53. Thans rijst dan ook de vraag of het ontoereikend uitgevoerde artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn met betrekking tot de belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten van particuliere instellingen inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is.

54. De eerste van deze voorwaarden is vervuld. Artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn is inhoudelijk onvoorwaardelijk, daar het de lidstaten geen optie biedt maar elke lidstaat verplicht de

erin vastgelegde vrijstelling toe te kennen.

55. Moeilijker ligt het antwoord op de vraag of artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn met het oog op de vrij te stellen personen ook voldoende nauwkeurig is. Zoals gezegd is voor deze vrijstelling nog vereist dat de respectieve lidstaat de particuliere instellingen die soortgelijke doeleinden als publiekrechtelijke instellingen hebben aanwijst.(27)

56. In beginsel heeft een bepaling van een richtlijn echter slechts rechtstreekse werking wanneer zij geen nader handelen van de organen van de Unie of van de lidstaten vereist.(28) Voor zover de lidstaten over een discretionaire bevoegdheid beschikken is het in beginsel uitgesloten dat de justitiabele zich op de bepaling van een richtlijn kan beroepen.(29)

57. Op grond van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn is het echter toelaatbaar dat, afhankelijk van de manier waarop de lidstaat zijn beoordelingsbevoegdheid uitoefent, bij bepaalde instellingen zowel vrijstelling als belastingplicht voor onderwijsdiensten met de bepalingen van deze richtlijn verenigbaar is.(30) Zo gezien is artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn vanuit het oogpunt van de vrijgestelde particuliere instellingen slechts voldoende nauwkeurig voor zover het de grenzen van de beoordelingsvrijheid van de lidstaten vastlegt. Er zijn met andere woorden particuliere instellingen waarvan de lidstaten het soortgelijke doel moeten erkennen, terwijl dit bij andere is uitgesloten. Voor zover het echter gaat om particuliere instellingen waarvan de erkenning overeenkomstig artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn juist binnen de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten ligt, is deze bepaling onvoldoende nauwkeurig om rechtstreekse werking te kunnen hebben.

58. Dit lijkt in de eerste plaats te worden ontkracht door het feit dat het Hof reeds in andere gevallen van discretionaire bevoegdheid van de lidstaten bij de bepaling van het toepassingsgebied van belastingvrijstellingen ervan uit is gegaan dat de betrokken bepaling van Unierecht ook binnen het bereik van de beoordelingsvrijheid van de lidstaten voldoende nauwkeurig is om rechtstreekse werking te kunnen hebben.

59. Zo heeft het bijvoorbeeld geoordeeld dat een belastingplichtige zich in beginsel rechtstreeks op de belastingvrijstelling voor therapeutische behandelingen volgens het huidige artikel 132, lid 1, sub b, van de btw-richtlijn kan beroepen indien de lidstaten de erkenning van de vrijgestelde instellingen hebben geregeld op een wijze die, ook al beschikken zij in zoverre over een discretionaire bevoegdheid, niet verenigbaar is met het Unierecht.(31) Hetzelfde heeft het Hof verklaard met betrekking tot het huidige artikel 135, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn, dat het beheer van bepaalde gemeenschappelijke beleggingsfondsen vrijstelt. Hoewel deze bepaling de lidstaten beoordelingsvrijheid laat bij de definitie van de vrijgestelde gemeenschappelijke beleggingsfondsen, heeft zij rechtstreekse werking voor zover de lidstaten de begunstigde gemeenschappelijke beleggingsfondsen niet definiëren op een manier die strookt met het recht van de Unie.(32) Ook artikel 135, sub i, van de btw-richtlijn, op grond waarvan de lidstaten de vrijstelling voor kansspelen discretionair kunnen beperken, heeft volgens het Hof rechtstreekse werking ingeval een nationale beperking niet strookt met het recht van de Unie.(33)

60. Al deze gevallen hebben wel betrekking op de beperking van het toepassingsgebied van een belastingvrijstelling, waarbij de lidstaten inderdaad hun beoordelingsbevoegdheid hebben uitgeoefend, maar dit niet hebben gedaan in overeenstemming met het beginsel van belastingneutraliteit. Zij hadden namelijk belastingplichtigen die gelijk moesten worden behandeld als hun concurrenten van vrijstelling uitgesloten.(34) De rechtstreekse werking gebiedt in deze gevallen dan ook dat personen die in strijd met het gelijkheidsbeginsel zijn uitgesloten, worden vrijgesteld.

61. In casu ligt de situatie echter anders. In casu legt het Poolse recht geen met het Unierecht

strijdige beperking van de belastingvrijstelling voor onderwijsdiensten vast die door rechtstreekse werking van artikel 135, sub i, van de btw-richtlijn zou kunnen worden opgeheven. Veeleer is de vrijstelling in het Poolse btw-recht juist niet verenigbaar met het recht van de Unie omdat zij volledig onbeperkt is. Een lidstaat overschrijdt in een dergelijk geval de grenzen van de hem krachtens artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn toekomende beoordelingsvrijheid dan ook slechts voor zover hij daarmee belastingplichtigen vrijstelt die hij in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid niet had mogen vrijstellen. Dit betreft belastingplichtigen die in geen geval als instellingen met soortgelijke doeleinden hadden kunnen worden erkend.

62. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn met betrekking tot de vrijstelling voor onderwijsdiensten van particuliere instellingen weliswaar inhoudelijk onvoorwaardelijk is, maar gelet op het onderhavige geval slechts voldoende nauwkeurig is voor zover het belastingvrijstelling van alle particuliere instellingen door het nationale recht niet toestaat.

3. Rechtsgevolgen van het invoeren

63. De rechtsgevolgen van het invoeren van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn hangen in casu thans af van het antwoord op de vraag of een belastingplichtige die rechtstreekse werking van deze bepaling wenst, door de lidstaat in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid als instelling met soortgelijke doeleinden had *kunnen* worden beschouwd. Indien dit het geval is leidt het invoeren van deze bepaling niet tot een afwijking van het nationale recht. Alleen indien de lidstaat een belastingplichtige in de uitoefening van zijn beoordelingsbevoegdheid niet als instelling met soortgelijke doeleinden had mogen erkennen, kan de belastingplichtige dus tegenover het nationale recht artikel 132, sub i, van de btw-richtlijn invoeren en zo belastingplichtig worden voor zijn handelingen.

64. Het Hof heeft in enkele gevallen die betrekking hadden op het huidige artikel 132, lid 1, sub b, van de btw-richtlijn weliswaar vastgesteld dat de door de lidstaat geregelde erkenning van particuliere instellingen onverenigbaar met het Unierecht was en daarnaast ook de rechtstreekse werking van de bepalingen vastgesteld, maar hieruit geen rechtstreekse gevolgen van het Unierecht afgeleid. Veeleer heeft het het steeds aan de nationale rechter gelaten, aan de hand van alle relevante aspecten en inzonderheid de feitelijke omstandigheden in het hoofdgeding te onderzoeken of de belastingplichtige voldeed aan de voorwaarden voor een te erkennen instelling.⁽³⁵⁾ Daarmee wordt uiteindelijk de onjuiste uitoefening van beoordelingsbevoegdheid door de wetgever van de lidstaat vervangen door de bevoegdheid van het beslissende nationale gerecht in het individuele geval.

65. Toegepast op het onderhavige geval zou deze benadering betekenen dat ingeval MDDP de rechtstreekse werking van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn invoert, de nationale rechter moet onderzoeken of MDDP *naar het oordeel van de rechter* als instelling met soortgelijke doeleinden moet worden erkend. Zo het nationale gerecht deze vraag ontkennend mocht beantwoorden, zou MDDP de belastingplicht voor haar onderwijsdiensten kunnen invoeren.

66. Deze benadering vindt wellicht haar oorsprong in het feit dat het Hof voor de erkenning van belastingplichtigen door de lidstaten in het kader van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn tot op heden niet duidelijk heeft vastgelegd in welke vorm de lidstaten hun beoordelingsvrijheid bij deze erkenning moeten uitoefenen, door een abstracte wettelijke regeling of door beoordeling van geval tot geval. Zo verklaart het Hof aan de ene kant dat het aan het nationale recht van iedere lidstaat is, de regels op te stellen die bij een dergelijke erkenning moeten worden gevolgd.⁽³⁶⁾ In andere gevallen wekt het Hof daarentegen de indruk dat het aan de nationale autoriteiten is, per geval zelf de beoordelingsbevoegdheid bij de bepaling van de te erkennen instellingen uit te oefenen.⁽³⁷⁾

67. Ik ben er echter van overtuigd dat de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten bij de erkenning van particuliere instellingen voor de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn noch aan de nationale autoriteiten, noch aan de nationale gerechten kan worden gelaten. Hun noodzakelijkerwijs op het individuele geval gerichte benadering kan niet in de plaats komen van de uitoefening van beoordelingsvrijheid door de nationale wetgever voor een abstracte erkenningsregel. Zoals advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer terecht heeft vastgesteld moeten dergelijke indelingscriteria namelijk neutraal, abstract en vooraf zijn vastgelegd.⁽³⁸⁾

68. Bovendien heeft het Hof onlangs erop gewezen dat de handelwijze van de belastingautoriteiten bij het onderzoek van vergelijkbare, met elkaar concurrerende instellingen coherent moet zijn.⁽³⁹⁾ Deze coherentie kan niet worden bereikt wanneer iedere nationale autoriteit of ieder nationaal gerecht per geval vrij beslist, daar dit noodzakelijkerwijs tot verschillen in behandeling van vergelijkbare belastingplichtigen zal leiden.

69. Wanneer dus een lidstaat de hem volgens artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn voor de erkenning van particuliere instellingen toekomende beoordelingsbevoegdheid in het kader van een wettelijke regeling in strijd met het Unierecht heeft uitgeoefend, kan deze onjuistheid alleen worden goedgeemaakt door een abstracte wettelijke regeling en niet door een discretionaire beoordeling door het nationale gerecht.

70. De verwijzende rechter dient dus in het hoofdgeding alleen te onderzoeken of het buiten de beoordelingsbevoegdheid van de Poolse wetgever ligt, een instelling als MDDP overeenkomstig artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn vrij te stellen. Het is aan de nationale rechter, hiertoe het doel en de context van de werkzaamheden van MDDP te onderzoeken in vergelijking met de Poolse publiekrechtelijke instellingen die onderwijs verstrekken. Wel moet ik erop wijzen dat de vrijstelling van een instelling als MDDP niet buiten de beoordelingsvrijheid van de Poolse wetgever zou vallen ingeval de enige reden waarom de vergelijkbaarheid zou moeten worden ontkend het winst oogmerk zou zijn. Zoals reeds is gebleken is dit immers geen beletsel voor erkenning volgens artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn.⁽⁴⁰⁾

71. Zo de verwijzende rechter echter mocht vaststellen dat de soortgelijkheid van het doel van een instelling als MDDP door de Poolse rechter onder geen omstandigheden kan worden erkend, zou MDDP in casu kunnen aanvoeren dat de belastingvrijstelling naar nationaal recht op haar niet kan worden toegepast omdat zij onverenigbaar is met artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn. In dat geval zouden haar onderwijsdiensten aan btw onderworpen zijn en zou MDDP in zoverre volgens de Poolse voorschriften aanspraak kunnen maken op aftrek van voorbelasting.

72. Bovendien zou MDDP onder omstandigheden bovendien aanspraak kunnen maken op schadevergoeding, zoals het Hof in een vergelijkbaar geval reeds in het arrest Stockholm Lindöpark heeft verklaard.⁽⁴¹⁾ In het geval van MDDP zou vergoedbare schade immers kunnen zijn ontstaan doordat de ontvangers van haar diensten een naderhand wegens belastingheffing

hoger tarief niet aanvaarden.

4. Antwoord op de tweede prejudiciële vraag

73. Gelet op een en ander moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat een belastingplichtige bij onverenigbaarheid van een nationale vrijstelling met de btw-richtlijn niet zowel van de belastingvrijstelling gebruik kan maken als aanspraak kan maken op het recht op aftrek van voorbelasting. Het rechtstreeks invoeren van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn leidt overigens in een geval als het onderhavige alleen tot belastingplicht voor de onderwijsdiensten indien bij erkenning van de betrokken belastingplichtige als instelling met soortgelijke doeleinden de grenzen van de beoordelingsvrijheid van de lidstaat zouden worden overschreden.

V – Conclusie

74. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging, de door de Naczelny Sąd Administracyjny gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De artikelen artikel 132, lid 1, sub i, 133 en 134 van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat door particuliere instellingen met winstoogmerk verstrekt onderwijs vrijstelling geniet. Zij staan er wel aan in de weg dat aan de belastingvrijstelling zodanig uitvoering wordt gegeven dat aan de erkenning van soortgelijke doeleinden van particuliere instellingen in het geheel geen eisen worden gesteld.

2) Een belastingplichtige kan bij onverenigbaarheid van een nationale vrijstelling met de btw-richtlijn niet zowel van de belastingvrijstelling gebruik maken als aanspraak maken op het recht op aftrek van voorbelasting. Het rechtstreeks invoeren van artikel 132, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn leidt overigens in een geval als het onderhavige alleen tot belastingplicht voor de onderwijsdiensten indien bij erkenning van de betrokken belastingplichtige als instelling met soortgelijke doeleinden de grenzen van de beoordelingsvrijheid van de lidstaat zouden worden overschreden.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Zie voor de voordelen van belastingplicht de uitvoerige uiteenzetting in de conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 8 maart 2007 in de zaken Horizon College en Haderer (C-434/05 en C-445/05, Jurispr. blz. I-4793, punten 20 e.v.).

3 – PB L 347, blz. 1.

4 – PB L 145, blz. 1.

5 – Zie in die zin arresten van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 64), en 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Jurispr. I-5123, punt 42), voor artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 49), en 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, punt 26), voor artikel 13, A, lid 1, sub g respectievelijk h, van de Zesde richtlijn.

6 – Zie arrest L.u.P. (aangehaald in voetnoot 5, punt 42), en arrest van 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, Jurispr. blz. I-5053, punt 63), voor artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, en arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 54), en arresten Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 51), en Zimmermann (aangehaald in voetnoot 5, punt 26), voor artikel 13, A, lid 1, sub g respectievelijk h, van de Zesde richtlijn.

7 – Zie in die zin arrest van 28 januari 2010, Eulitz (C-473/08, Jurispr. blz. I-907, punt 36), voor de uitlegging van het begrip „school- en universitair onderwijs” in artikel 13, A, lid 1, sub j, van de Zesde richtlijn.

8 – Arrest van 13 oktober 2005, iSt (C-200/04, Jurispr. blz. I-8691, punten 45-47), voor artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn.

9 – Zie arrest van 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punt 38), en arrest Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 31), voor artikel 13, A, van de Zesde richtlijn.

10 – Zie arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punten 15 e.v.), en arrest Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 35).

11 – Zie in die zin arrest Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 37).

12 – Zie aangaande deze voorwaarde voor de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid door de lidstaten de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 14 november 2002, Hoffmann (C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punt 66), voor artikel 13, A, lid 1, sub n, van de Zesde richtlijn.

13 – Zie arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 47), voor artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn.

14 – Zie arresten Dornier (aangehaald in voetnoot 5, punten 64-66), Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 38); L.u.P. (aangehaald in voetnoot 5, punten 41-43), en Zimmermann (aangehaald in voetnoot 5, punt 27), voor artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

15 – Zie conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro van 7 maart 2006, L.u.P. (C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 39), voor artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

16 – Zie arrest Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 40), voor artikel 13, A, lid 2, sub a, en lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn.

17 – Zie voor dit stelselmatige onderscheid reeds de conclusies van advocaat-generaal Jacobs van 13 december 2001, Kennemer Golf (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 38), en van advocaat-generaal Léger van 15 september 2005, Ygeia (C-394/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 31), voor artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn.

18 – Zie in die zin arresten van 1 december 2005, Ygeia (C-394/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 26), en 9 februari 2006, Kinderopvang Enschede (C-415/04, Jurispr. blz. I-1385, punten 22 en 25), voor artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn.

19 – Zie ook de eerste prejudiciële vraag in zaak C-144/13 (VDP Dental Laboratory).

20 – Conclusie van 7 september 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Jurispr. blz. I-12121,

punten 95-97). Zie ook reeds de conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 18 juni 1998, Victoria Film (C-134/97, Jurispr. blz. I-7023, punt. 46).

21 – Zie arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Jurispr. blz. I-12121, punt 41).

22 – Zie onder meer arresten van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53, punt 25), en 22 juni 1989, Costanzo (103/88, Jurispr. blz. 1839, punt 29); arrest Kügler (aangehaald in voetnoot 6, punt 51), en laatstelijk arrest van 8 mei 2013, Marinov (C-142/12, punt 37); zie reeds arrest van 4 december 1974, Van Duyn (41/74, Jurispr. blz. 1337, punt 12).

23 – Arrest Zimmermann (aangehaald in voetnoot 5, punt 51), voor artikel 13, A, van de Zesde richtlijn.

24 – Zie arrest van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 35), en arrest VDP Dental Laboratory (aangehaald in voetnoot 21, punt 40).

25 – Zie arrest van 26 februari 1986, Marshall (152/84, Jurispr. blz. 723, punt 48).

26 – Zie arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holding (C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punten 37 en 41).

27 – Zie boven, punt 19.

28 – Zie in die zin arrest van 3 maart 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, Jurispr. blz. I-1083, punt 62).

29 – Zie arrest van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Jurispr. blz. 113, punten 25-29).

30 – Zie in die zin ook arrest CopyGene (aangehaald in voetnoot 6, punten 77 e.v.), voor artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

31 – Arrest Dornier (aangehaald in voetnoot 5, punten 81 e.v.).

32 – Arrest van 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Jurispr. blz. I-5517, punten 59-62).

33 – Arresten van 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punt 37), en 10 november 2011, Rank Group (C-259/10 en C-260/10, Jurispr. blz. I-10947, punt 68).

34 – Zie arresten Dornier (aangehaald in voetnoot 5, punten 69 e.v.); Linneweber en Akritidis (aangehaald in voetnoot 33, punt 37), en JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies (aangehaald in voetnoot 32, punt 48).

35 – Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 6, punten 55-61); Dornier (aangehaald in voetnoot 5, punten 81 e.v.), en Zimmermann (aangehaald in voetnoot 5, punt 32).

36 – Zie arresten Dornier (aangehaald in voetnoot 5, punt 64); L.u.P. (aangehaald in voetnoot 5, punt 42), en CopyGene (aangehaald in voetnoot 6, punt 63), voor artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, en Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 5, punt 49), en Zimmermann (aangehaald in voetnoot 5, punt 26), voor artikel 13, A, lid 1, sub g respectievelijk h, van de Zesde richtlijn.

37 – Zie arresten CopyGene (aangehaald in voetnoot 6, punten 64 e.v.), voor artikel 13, A, lid 1,

sub b, van de Zesde richtlijn, en Kügler (aangehaald in voetnoot 6, punten 56 e.v.), en Zimmermann (aangehaald in voetnoot 5, punten 31 en 33), voor artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn.

38 – Conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 22 februari 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 36), voor artikel 13, A, lid 1, sub g en h, van de Zesde richtlijn.

39 – Arrest CopyGene (aangehaald in voetnoot 6, punt 73), voor artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

40 – Zie boven, punten 23 e.v.

41 – Zie arrest Stockholm Lindöpark (aangehaald in voetnoot 24, punten 34 e.v.).