

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 20 juni 2013(1)

Mål C-319/12

Minister Finansów

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

”Skatterätt – Mervärdesskatt – Artikel 132.1 i i direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt för utbildningstjänster från kommersiella organ – Direkt effekt”

I – Inledning

1. Mervärdesskatterätten går inte alltid att förstå på en gång. Det mål som ligger till grund för förevarande begäran om förhandsavgörande kan således inledningsvis förefalla överraskande. I förevarande mål begär nämligen en beskattningsbar person ett fastställande av att dennes verksamhet *inte* är befriad från skatteplikt. Anledningen till detta är än en gång den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som i princip enbart föreligger för beskattad verksamhet. Det kan därför vara särskilt förmånligt för en beskattningsbar person att den egna verksamheten beskattas när dennes kunder själva har rätt till avdrag.(2)
2. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser fastställandet av undantag från mervärdesskatt för utbildningstjänster. Konkret är det fråga om omfattningen av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av de privata utbildningsorgan som undantas från mervärdesskatt. Eftersom de unionsrättsliga bestämmelser som ska tolkas här inte enbart är tillämpliga inom utbildningssektorn utan även i jämförbar form bland annat inom hälso- och sjukvården, inom området för socialt bistånd samt inom kulturområdet, kan domstolens svar få mer långtgående betydelse.
3. Dessutom har Naczelny Sąd Administracyjny hänskjutit en ännu mer långtgående fråga som rör konsekvenserna av att en medlemsstat på felaktigt sätt utövat sitt utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av de organ som är befriade från skatteplikt medför. Det ska här i synnerhet klarläggas huruvida en beskattningsbar person i efterhand kan hänvisa till att dennes transaktioner är skattepliktiga enligt unionsrätten för att komma i åtnjutande av en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt utan att omfattas av en skyldighet att erlagga skatt i efterhand på de transaktioner som denne dessförinnan behandlat som undantagna från skatteplikt i enlighet med de nationella bestämmelserna.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionslagstiftningen

4. Uppbörderna av mervärdesskatt i unionen regleras i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(3) (nedan kallat direktiv 2006/112). Kapitel 2 i nionde avdelningen avser "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset". I detta kapitel återfinns artikel 132.1 i, enligt vilken medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

"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 offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften."

5. Medlemsstaterna får, "när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall" bland annat göra detta undantag enligt artikel 133 i direktiv 2006/112 "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, ...
..."

6. I artikel 134 i direktiv 2006/112 regleras en begränsning av bland annat undantaget i artikel 132.1 i:

"Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt ...

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."

7. De ovannämnda bestämmelserna motsvarar bestämmelserna i artikel 13 A.1 i och 13 A.2 a och 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(4) (nedan kallat sjätte direktivet) som var tillämpligt fram till och med den 31 december 2006.

8. För att det ska föreligga en avdragsrätt enligt artikel 168 i direktiv 2006/112 krävs det att den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för vederbörandes "beskattade transaktioner":

"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,

...

B – Nationell lagstiftning

9. Enligt artikel 43.1.1 jämförd med position 7 i bilaga nr 4 till Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (nedan kallad mervärdesskattelagen) är utbildningstjänster för det här aktuella året 2010 undantagna från skatteplikt oberoende av vilken person som tillhandahåller dem.

III – Målet vid den nationella domstolen och förfarandet vid domstolen

10. Det privata bolaget MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (nedan kallat MDDP) tillhandahåller utbildningar bland annat inom skatte- och personalområdet. Bolaget bedriver sin verksamhet i vinstsyfte.

11. MDDP begärde bindande upplysningar från Minister Finansów med avseende på den mervärdesskatterättsliga behandlingen av bolagets verksamhet. Enligt MDDP utgör den polska mervärdesskattelagen, i strid med unionsrätten, hinder för bolaget att göra gällande avdragsrätten. Det undantag från skatteplikt för dess utbildningar som föreskrivs i polsk lagstiftning är nämligen inte förenligt med direktiv 2006/112. Enligt direktivet är det inte tillåtet med ett undantag från skatteplikt för utbildningstjänster för organ vars enda mål är att systematiskt sträva efter att uppnå vinst. Om MDDP:s tjänster emellertid skulle vara skattepliktiga, har bolaget även rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

12. Minister Finansów fann att detta synsätt var felaktigt. MDDP väckte talan, vilken bifölls i första instans. Enligt den domen har MDDP till och med en avdragsrätt i den utsträckning som bolaget tidigare har utnyttjat undantaget från skatteplikt i polsk lagstiftning.

13. Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen), vid vilken målet numera är anhängigt, hyser tvivel vad gäller den lägre instansens dom och har därför hänskjutit följande frågor till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

"1. Ska artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i direktiv 2006/112 tolkas så, att de utgör hinder mot att utbildningstjänster som icke offentliga organ tillhandahåller i kommersiellt syfte omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 43.1.1 i den polska mervärdesskattelagen jämförd med position 7 i bilaga nr 4 till denna lag i dess för 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 direktiv 2006/112, rätt enligt artikel 168 i detta direktiv att både utnyttja undantaget från skatteplikt och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt?"

14. Vid förfarandet vid domstolen har MDDP, Grekland, Polen, Portugal och kommissionen lämnat skriftliga yttranden. Vid den muntliga förhandlingen den 5 maj 2013 har Minister Finansów, MDDP, Polen, Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland samt kommissionen deltagit.

IV – Rättslig bedömning

A – Undantag från skatteplikt för utbildningstjänster

15. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 utgör hinder mot att medlemsstaterna även beviljar privata organ som enbart handlar *i kommersiellt syfte* undantag från skatteplikt för utbildningstjänster enligt artikel 132.1 i. Eftersom den hänskjutande domstolen inte har definierat detta begrepp närmare ska jag nedan utgå från att detta har samma betydelse som att verksamheten strävar efter att uppnå vinst.

16. Denna fråga har uppkommit mot bakgrund av att varje organ som tillhandahåller utbildningstjänster enligt polsk lagstiftning omfattas av undantaget från skatteplikt.

1. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning

17. Tolkningsfrågan skulle utan vidare besvaras nekande om medlemsstaterna helt enligt eget skön kunde fastställa vilka privata organ som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112.

18. De utbildningstjänster som nämns i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 är enligt bestämmelsens ordalydelse emellertid endast undantagna från skatteplikt om de antingen utförs i utbildningssyfte av offentligrättsliga organ eller av andra organ som medlemsstaten har erkänt som organ med liknande syften. Mot denna bakgrund måste andra organ, det vill säga privata organ, uppfylla villkoret att de ska eftersträva liknande syften som nämnda offentligrättsliga organ.

19. Eftersom villkoren för ett erkännande av sådana liknande syften inte regleras i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 ankommer det visserligen i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa de bestämmelser enligt vilka ett sådant erkännande ska ske.(5) Medlemsstaterna har i detta avseende, liksom vid erkännandet av organ som är undantagna från skatteplikt enligt andra rekvisit i artikel 132 i direktiv 2006/112,(6) ett utrymme för skönsmässig bedömning. Denna utformning av undantaget från skatteplikt torde grunda sig på att medlemsstaternas utbildningssystem är utformade på mycket olika sätt. Undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster enligt artikel 132.1 i och j i direktiv 2006/112 ska emellertid trots medlemsstaternas olika utbildningssystem sålunda tillämpas på så lika sätt som möjligt.(7)

20. Republiken Polens uppfattning, enligt vilken det står medlemsstaterna fritt att betrakta samtliga organ som tillhandahåller utbildningstjänster som organ med liknande syften, kan emellertid inte godtas. Genom ett sådant synsätt beaktas inte de i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 uppställda kraven på den person som tillhandahåller utbildningstjänster. Om medlemsstaterna skulle ha haft möjlighet att undanta utbildningstjänster ifrån samtliga personer, skulle det krav på liknande syften som uttryckligen föreskrivs i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 i strid med unionslagstiftarens uttryckliga vilja helt sakna betydelse.

21. Dessutom har domstolen redan medgett att samtliga organ inte kan åtnjuta undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster. Den har sålunda i en dom slagit fast att ett bolag som organiserade skol- och universitetsvistelser i utlandet inte kunde utgöra ett organ med liknande syften i den mening som avses i undantaget från skatteplikt i den nuvarande artikel 132.1 i i direktiv 2006/112.(8)

22. Den hänskjutande domstolens tolkning, att medlemsstaterna inte efter eget skön kan bestämma vilka privata organ som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112, kan följaktligen inte godtas.

2. Gränser för den skönsmässiga bedömningen

23. Sålunda uppkommer frågan huruvida gränsen för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning överskrids om privata organ som tillhandahåller utbildningstjänster i kommersiellt syfte omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112.

24. Den hänskjutande domstolen anser att detta är osäkert, eftersom undantaget i artikel 132 i direktiv 2006/112 enligt dess rubrik enbart avser verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Domstolen har emellertid redan generellt konstaterat att den omständigheten, att en verksamhet är kommersiell, i princip inte hindrar att den utgör en verksamhet av allmänintresse i den mening som avses i denna artikel.(9)

25. Samma sak gäller även särskilt beträffande undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112.

26. Begreppet "organ" är tillräckligt vidsträckt för att omfatta även fysiska personer och privata bolag som strävar efter att uppnå vinst.(10) Dessutom innebär begränsningen till privata organ med liknande syften som ett offentligrättsligt organ, som föreskrivs i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112, inte heller att kommersiell verksamhet utesluts.

27. Polen och Portugal har med rätta påpekat att artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 till skillnad från andra undantag från skatteplikt i samma artikel inte innehåller några begränsningar vad gäller ett organs kommersiella karaktär eller strävan att uppnå vinst. Detta är emellertid fallet vad gäller undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 l, m och q, enligt vilka organ som strävar efter att uppnå vinst, respektive icke-kommersiell verksamhet utesluts. *E contrario* kan sålunda slutsatsen dras att även kommersiella organ som i sin verksamhet enbart strävar efter att uppnå vinst, i princip kan utnyttja undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster enligt led i.(11)

28. Att låta kommersiella bolag omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster, strider inte heller mot syftet med detta undantag.(12) Enligt ett uttalande från domstolen som gällde universitetsutbildning kan detta syfte nämligen anses vara att se till att tillgången till utbildningstjänster inte hindras av ökade kostnader som skulle uppkomma om de motsvarande tjänsterna var mervärdesskattepliktiga.(13) Även om det inte omedelbart framgår av detta syfte, vilka kriterier som ska gälla vid fastställandet av vilka privata organ som är undantagna från skatteplikt, anser jag att detta syfte emellertid i princip kan uppnås oberoende av frågan huruvida sådana utbildningstjänster tillhandahålls i kommersiellt syfte eller inte.

29. I den mån kommissionen i sitt skriftliga yttrande har argumenterat mot att kommersiella organ ska omfattas av undantaget från skatteplikt på grundval av artiklarna 133 och 134 i direktiv 2006/112 vill jag påpeka två saker.

30. Domstolen har redan klargjort att det enligt artikel 133 är möjligt för medlemsstaterna att beträffande de där nämnda undantagen från skatteplikt *utöver* rekvisiten och villkoren för erkännande av privata organ enligt rekvisiten för undantag från skatteplikt föreskriva ytterligare villkor, nämligen de som nämns i artikel 133.(14) Omvänt står det sålunda även medlemsstaterna fritt att inte föreskriva några av de villkor som nämns i artikel 133 för privata organ.(15) Just av villkoret i artikel 133 a i direktiv 2006/112 har domstolen sålunda dragit slutsatsen att en strävan efter att uppnå vinst inte kan utesluta utnyttjandet av undantaget från skatteplikt. Enligt denna bestämmelse kan medlemsstaterna nämligen för ett undantag från skatteplikt för utbildningstjänster bland annat uppställa villkoret att det privata organet inte har som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst. Denna möjlighet skulle emellertid sakna betydelse om den redan skulle vara en förutsättning för erkännandet av privata organ enligt rekvisitet för

undantag från skatteplikt.(16)

31. Dessutom utgör inte heller artikel 134 i direktiv 2006/112 hinder mot möjligheten att inkludera privata organ som tillhandahåller utbildningstjänster i kommersiellt syfte i undantaget från skatteplikt. I motsats till artikel 133 är vissa transaktioner i denna artikel tvunget uteslutna från bland annat undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster.(17) Artikel 134 är emellertid såsom framgår av dess inre sammanhang, i synnerhet av det villkor som nämns i led a, enbart tillämplig på transaktioner med "nära anknytning" till de utbildningstjänster som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112,(18) det vill säga inte på transaktioner som är undantagna inom kärnområdet. Den omständigheten, att transaktioner som utförs i konkurrens med beskattade transaktioner som utförs av kommersiella företag enligt artikel 134.b i direktiv 2006/112 inte omfattas av undantaget från skatteplikt, kan sålunda inte ge upphov till några slutsatser vad gäller den principiella möjligheten att undanta kommersiella företag.

32. Det ska sålunda konstateras att det inte överskrider gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 att i den nationella lagstiftningen även undanta privata organ som tillhandahåller utbildningstjänster i kommersiellt syfte från skatteplikt.

3. Svar på den första tolkningsfrågan

33. Den första frågan ska följaktligen besvaras nekande.

34. Denna fastställelse är emellertid inte tillräcklig för att ge den hänskjutande domstolen ett ändamålsenligt svar med hänsyn till det nationella målet. Såsom särskilt framgår av formuleringen av den andra frågan vill den hänskjutande domstolen ha ett slutligt svar på frågan huruvida artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot det undantag från skatteplikt för utbildningstjänster som föreskrivs i polsk lagstiftning.

35. I punkterna 1 och 2 ovan konstateras visserligen att det inte föreligger hinder för Republiken Polen att i enlighet med artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 undanta kommersiella utbildningstjänster som tillhandahålls av privata organ från skatteplikt. Nämnda stat får emellertid inte göra detta utan att uppställa några som helst krav på erkännandet av organ. Sålunda har undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 införlivats på ett felaktigt sätt i den i målet vid den nationella domstolen tillämpliga polska lagstiftningen.

36. Sålunda ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att utbildningstjänster som tillhandahålls av privata organ i kommersiellt syfte omfattas av undantaget från skatteplikt. Artiklarna utgör däremot hinder mot ett införlivande, eftersom det inte har uppställts några som helst krav på erkännandet av privata organ med liknande syften.

B – *Den direkta effekten av direktiv 2006/12*

37. Mot denna bakgrund ska även den andra tolkningsfrågan besvaras. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar person även med hänsyn till att undantaget från skatteplikt är oförenligt med bestämmelserna i direktiv 2006/112 har rätt att, i enlighet med artikel 168 i detta direktiv både utnyttja undantaget från skatteplikt och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.(19)

38. I målet VDP Dental Laboratory har jag i detta avseende förespråkat att ett "asymmetriskt åberopande" av direktiv 2006/112 är uteslutet. En beskattningsbar person kan inte direkt åberopa direktivet, i vilket det inte föreskrivs något undantag för skatteplikt för vissa transaktioner, för att

erhålla avdragsrätt, och samtidigt utnyttja undantaget från skatteplikt i nationell lagstiftning som strider mot unionsrätten. Detta strider nämligen mot den centrala principen för mervärdesskattesystemet, enligt vilken rätten till avdrag i princip endast beviljas för utgående beskattade transaktioner.(20)

39. I domen föreföll domstolen dela detta synsätt och fastställde att en beskattningsbar person direkt kan åberopa sjätte direktivet för att åstadkomma ett påförande av mervärdesskatt på sin verksamhet och därigenom erhålla en avdragsrätt. I domen behandlas emellertid inte direkt möjligheten till ett "asymmetriskt åberopande".(21)

40. MDDP har invänt att det enligt nationell lagstiftning inte är möjligt med en beskattning av utgående transaktioner i en situation i vilken en beskattningsbar person åberopar sin avdragsrätt enligt direktiv 2006/112. Enligt nationell rätt föreskrivs just ett undantag från skatteplikt i denna situation. Mot denna bakgrund skulle tjänstemottagarna inte heller i efterhand acceptera en högre ersättning på grund av beskattningen. En beskattning är visserligen förenlig med direktiv 2006/112. Enligt artikel 288 FEUF är denna emellertid enbart bindande för medlemsstaterna och kan i detta avseende inte ha direkt effekt gentemot en beskattningsbar person. Under förfarandet vid domstolen har även kommissionen anslutit sig till denna ståndpunkt.

41. Mot bakgrund av dessa argument ska jag nedan ompröva min ståndpunkt med avseende på förevarande mål. Detta ska jag göra i enlighet med domstolens fasta praxis, enligt vilken enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt.(22)

42. Följaktligen ska det först klargöras vilka av bestämmelserna i direktiv 2006/112 som inte har införlivats på ett korrekt sätt (nedan punkt 1), därefter huruvida och i vilken utsträckning denna bestämmelse är ovillkorlig och tillräckligt precis med avseende på innehållet (nedan punkt 2), och slutligen vilken rättsverkan detta får i förevarande mål om en beskattningsbar person åberopar sig på denna bestämmelse (nedan punkt 3).

1. Huruvida bestämmelser inte har införlivats på ett korrekt sätt

43. Det ska inledningsvis klargöras vilka av bestämmelserna i direktiv 2006/112 som inte har införlivats på ett korrekt sätt.

44. Det ska mot denna bakgrund konstateras att det är uteslutet att åberopa artikel 168 i direktiv 2006/112, i vilken avdragsrätten regleras och till vilken det hänvisas i tolkningsfrågan. Det framgår nämligen inte att denna bestämmelse har införlivats på ett felaktigt sätt i polsk lagstiftning. Tvärtom borde det i nämnda lagstiftning i överensstämmelse med artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivas att en avdragsrätt i princip medges för beskattade utgående transaktioner.

45. Det är enbart artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 som inte har införlivats på ett korrekt sätt. I polsk lagstiftning är den personkrets som kan åtnjuta undantaget från skatteplikt alltför vid, eftersom samtliga personer omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster.

46. Man skulle emellertid även kunna anse att artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, i vilken det föreskrivs att mervärdesskatt i princip ska tas ut på alla tjänster, inte har införlivats på ett korrekt sätt i de polska bestämmelserna. Domstolen har emellertid redan slagit fast att det i artikel 132 i direktiv 2006/112 inte enbart regleras vilka verksamheter som får undantas från skatteplikt utan även vilka verksamheter som *inte* får undantas.(23)

47. För det fall att ett nationellt undantag från skatteplikt är oförenligt med direktiv 2006/112 kan en beskattningsbar person, i förekommande fall, följaktligen endast åberopa att dennes tjänster är skattepliktiga, men inte att det finns en självständig direkt rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt direktiv 2006/112. En sådan avdragsrätt uppkommer tvärtom enbart som ett resultat av åberopandet av skatteplikten. Om en beskattningsbar person nämligen i strid med nationell lagstiftning åberopar att dennes tjänster är skattepliktiga, så åtnjuter denne de nationella bestämmelserna om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt genom vilka direktiv 2006/112 har införlivats, enligt vilka det krävs en beskattning av de utgående transaktionerna.

48. Denna åtskillnad mellan det undantag från skatteplikt och den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som ska införlivas strider inte mot hittillsvarande rättspraxis. I liknande fall har domstolen nämligen hittills inte slagit fast vilka av nämnda bestämmelser som har direkt effekt. Tvärtom har domstolen ur en kombination av dessa härlett rättigheter för enskilda gentemot en medlemsstat.(24)

49. Kommissionen kan i detta avseende inte med framgång invända att ett direktiv enligt rättspraxis inte kan medföra skyldigheter för en enskild.(25) Så förhåller det sig inte i förevarande situation. Ett undantag från skatteplikt som inte har införlivats på ett korrekt sätt ger inte upphov till någon skyldighet för en beskattningsbar person att beskatta sina tjänster. Denne har endast teoretiskt en rätt att åberopa skattskyldigheten.

50. I den mån kommissionen till stöd för sitt synsätt dessutom har hänvisat till domen i målet RBS Deutschland Holdings, är det tillräckligt att påpeka att denna dom rör tolkningen av den nuvarande artikel 169 a i direktiv 2006/112. Detta särskilda villkor för avdragsrätten förutsätter i motsats till artikel 168, som är tillämplig i förevarande mål, inte någon användning för beskattade transaktioner. För övrigt rörde målet RBS Deutschland Holdings en situation i vilken en transaktion faktiskt inte hade beskattats på grund av att två medlemsstater hade olika uppfattningar i rättsligt hänseende vad gällde fullgörelseorten, och inte en tjänst som med fog var undantagen från skatteplikt.(26)

51. Eftersom ett direktiv endast kan ha direkt effekt med avseende på en bestämmelse som inte har införlivats på ett korrekt sätt, ska det sålunda konstateras att en beskattningsbar person, med hänsyn till att en nationell bestämmelse är oförenlig med direktiv 2006/112, enligt artikel 168 i nämnda direktiv inte har rätt att utnyttja såväl undantaget från skatteplikt som avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

52. Sålunda har den hänskjutande domstolens andra fråga redan besvarats. För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett ändamålsenligt svar i fråga om det nationella målet ska jag emellertid pröva huruvida en beskattningsbar person som MDDP i förevarande situation överhuvudtaget kan åberopa artikel 132.1 i i direktiv 2006/112, som inte har införlivats på ett korrekt sätt, för att få till stånd dels en skatteplikt för bolagets tjänster, dels den därpå följande avdragsrätten.

2. Frågan huruvida bestämmelserna är ovillkorliga och tillräckligt precisa med avseende på innehållet

53. Sålunda uppkommer frågan huruvida artikel 132.1 i i direktiv 2006/112, som har införlivats på ett felaktigt sätt med avseende på innehållet, är ovillkorlig och tillräckligt precis vad gäller undantaget från skatteplikt för utbildningstjänster från privata organ.

54. Det första av dessa villkor är uppfyllt. Artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 är ovillkorlig med avseende på innehållet, eftersom det i bestämmelsen inte föreskrivs någon valmöjlighet för

medlemsstaterna, utan varje medlemsstat är skyldig att bevilja det undantag från skatteplikt som föreskrivs där.

55. Det är emellertid svårare att besvara frågan huruvida artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 även är tillräckligt precis vad gäller de personer som ska undantas från skatteplikt. Detta undantag från skatteplikt kräver nämligen, såsom visats ovan, även att den aktuella medlemsstaten fastställer de privata organ som har liknande syften som offentligrättsliga organ.(27)

56. För att ett direktiv ska få direkt effekt krävs det i princip inte att det antas någon ytterligare rättsakt, vare sig från unionens institutioner eller från medlemsstaterna.(28) I den mån medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning är det i princip uteslutet för enskilda att åberopa bestämmelserna i ett direktiv.(29)

57. Beroende på utövandet av medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller en viss krets av organ är såväl undantag från skatteplikt som beskattning av utbildningstjänster förenliga med villkoren i artikel 132.1 i i direktiv 2006/112.(30) Mot denna bakgrund kan artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 med avseende på de privata organ som är undantagna från skatteplikt enbart anses tillräckligt precis vad gäller frågan hur gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning har fastställts. Medlemsstaterna är med andra ord skyldiga att erkänna vissa privata organ med liknande syften medan det finns andra där detta är uteslutet. I den utsträckning det emellertid är fråga om privata organ vars erkännande i överensstämmelse med artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 just omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, är denna bestämmelse inte tillräckligt precis för att ha direkt effekt.

58. Emot detta förefaller inledningsvis tala att domstolen, redan i andra fall som avsett medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt, har utgått från att den motsvarande unionsrättsliga bestämmelsen är tillräckligt precis, även vad gäller det område som omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, för att den ska anses ha direkt effekt.

59. Mot denna bakgrund slog domstolen exempelvis fast att en beskattningsbar person i princip direkt kan åberopa undantaget från skatteplikt för sjukvårdande behandling enligt den nuvarande artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 om medlemsstaterna, trots deras utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende, har reglerat erkännandet av organ som är undantagna från skatteplikt på ett sätt som inte är förenligt med unionsrätten.(31) Samma sak har domstolen slagit fast vad gäller den nuvarande artikel 135.1 g i direktiv 2006/112, enligt vilken förvaltning av särskilda investeringsfonder är undantagen från skatteplikt. Fastän det föreskrivs ett utrymme för skönsmässig bedömning för medlemsstaterna i denna bestämmelse har den direkt effekt om medlemsstaterna definierar de särskilda investeringsfonder som är gynnade i strid med unionsrätten.(32) Domstolen har även fastställt att artikel 135 i i direktiv 2006/112, enligt vilken medlemsstaterna får begränsa undantaget från skatteplikt för hasardspel enligt eget skön, har direkt effekt med avseende på en nationell begränsning som inte är förenlig med unionsrätten.(33)

60. Samtliga dessa mål avsåg emellertid begränsningar av tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt vid vilka medlemsstaterna visserligen har utövat sitt utrymme för skönsmässig bedömning, men detta emellertid inte har skett i överensstämmelse med principen om skatteneutralitet. De hade nämligen uteslutit beskattningsbara personer från undantaget från skatteplikt som skulle ha behandlats på samma sätt som deras konkurrenter.(34) Den direkta effekten medför i dessa fall sålunda ett krav på att de organ som tidigare uteslutits i strid med likvärdighetsprincipen ska omfattas av undantaget.

61. Någon sådan situation föreligger emellertid inte i förevarande mål. Där föreskrivs inte någon

sådan begränsning av undantaget från skatteplikt i polsk lagstiftning som skulle kunna undanröjas genom att artikel 135 i i direktiv 2006/112 ges direkt effekt. Undantaget i den polska mervärdesskattelagen är tvärtom inte förenligt med unionsrätten, eftersom det inte föreskrivs någon som helst begränsning. I en sådan situation kan en medlemsstat sålunda endast överskrida gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medges enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 genom att undanta beskattningsbara personer som den inte hade rätt att undanta vid utövandet av nämnda utrymme för skönsmässig bedömning. Detta gäller beskattningsbara personer som under inga omständigheter får erkännas som organ med liknande syften.

62. Det ska sålunda konstateras att artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 visserligen är ovillkorlig med avseende på innehållet vad gäller undantag från skatteplikt för utbildningstjänster från privata organ, men med avseende på förevarande mål enbart är tillräckligt precis i det avseendet att det inte är tillåtet att undanta samtliga privata organ från skatteplikt i nationell lagstiftning.

3. Frågan vilken rättsverkan ett åberopande har

63. I förevarande mål är den rättsverkan som ett åberopande av artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 medför avhängigt av besvarandet av frågan huruvida en beskattningsbar person som yrkar att denna bestämmelse ska ges direkt effekt skulle *kunna* betraktas som ett organ med liknande syfte vid utövandet av dess utrymme för skönsmässig bedömning. Om detta är fallet skulle en hänvisning till denna bestämmelse inte leda till en avvikelse från nationell lagstiftning. Det är enbart om medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning inte omfattade en rätt att erkänna en beskattningsbar person som organ med liknande syfte, som den beskattningsbara personen sålunda kan åberopa artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 gentemot den nationella lagstiftningen och på så sätt åstadkomma att dennes tjänster blir skattepliktiga.

64. Domstolen har visserligen i ett antal mål som rörde den nuvarande artikel 132.1 b eller g i direktiv 2006/112 fastställt att den aktuella medlemsstatens erkännande av privata organ var oförenligt med unionsrätten och dessutom även att bestämmelserna hade direkt effekt, dock utan att härifrån härleda någon direkt rättsverkan enligt unionsrätten. Tvärtom har domstolen ålagt den aktuella nationella domstolen att under beaktande av samtliga relevanta faktorer och i synnerhet de faktiska omständigheterna i det nationella målet själv avgöra huruvida den beskattningsbara personen uppfyller de krav som ställs för ett erkännande som organ.⁽³⁵⁾ Sålunda kan medlemsstatens felaktiga utövande av sin skönsmässiga bedömning i det enskilda fallet ersättas av den nationella domstolens skönsmässiga bedömning.

65. Vid en tillämpning på förevarande fall skulle detta synsätt innebära en skyldighet för den nationella domstolen att för det fall att MDDP åberopade att artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 ska ges direkt effekt pröva huruvida MDDP *enligt domstolens skönsmässiga bedömning* ska erkännas som ett organ med liknande syften. Om den nationella domstolen besvarar denna fråga nekande skulle MDDP kunna åberopa att bolagets utbildningstjänster är skattepliktiga.

66. Detta synsätt torde bero på att domstolen hittills, vad gäller medlemsstaternas erkännande av beskattningsbara personer i samband med undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 i direktiv 2006/112, inte klart har fastställt i vilken form medlemsstaterna ska utöva sitt utrymme för skönsmässig bedömning vid detta erkännande. Frågan är huruvida det ska ske genom en abstrakt lagbestämmelse eller genom en skönsmässig bedömning i det enskilda fallet. Domstolen har å ena sidan uppgett att det ankommer på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande ska ske.⁽³⁶⁾ I andra passager ger den å andra sidan intrycket av att det ankommer på de nationella myndigheterna att själva utöva sitt utrymme för skönsmässig bedömning i det enskilda fallet vid fastställandet av vilka organ som ska erkännas.⁽³⁷⁾

67. Jag är emellertid övertygad om att utövandet av medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning med avseende på erkännandet av privata organ för undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 i direktiv 2006/112 varken kan överlåtas på de nationella myndigheterna eller de nationella domstolarna. Deras bedömningar som nödvändigtvis avser det enskilda fallet kan inte ersätta den nationella lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning. Såsom generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer redan med rätta har konstaterat ska sådana kvalifikationskriterier vara neutrala, abstrakta och förutbestämda.(38)

68. Dessutom har domstolen helt nyligen påpekat att skattemyndigheterna måste anta ett konsekvent förhållningssätt när de undersöker jämförbara och konkurrerande inrättningar.(39) Någon sådan konsekvens kan inte uppnås om varje nationell myndighet eller varje nationell domstol gör en skönsmässig bedömning i det enskilda fallet, vilket nästan nödvändigtvis måste leda till olika behandling av jämförbara beskattningsbara personer.

69. Om en medlemsstat sålunda i en lagbestämmelse i strid med unionsrätten har utövat sitt utrymme för skönsmässig bedömning med avseende på erkännande av privata organ enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112, kan detta fel enbart åtgärdas genom en abstrakt lagbestämmelse och inte genom att den nationella domstolen utövar sitt utrymme för skönsmässig bedömning.

70. Sålunda är den hänskjutande domstolen enbart skyldig att i det nationella målet pröva huruvida undantagandet av ett organ som MDDP från skatteplikt enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 ligger utanför den polska lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva syftet med och villkoren för MDDP:s verksamhet i jämförelse med polska offentligrättsliga organ med utbildningssyfte. Det ska emellertid påpekas att ett undantag för ett organ som MDDP inte ligger utanför den polska lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning om den enda anledning som talar mot att det föreligger liknande syften är att verksamheten är kommersiell. Detta utgör som redan visat inte hinder mot ett erkännande enligt artikel 132.1 i i direktiv 2006/112.(40)

71. Om den hänskjutande domstolen likväl skulle fastställa att den polska lagstiftaren inte under några omständigheter kan erkänna att MDDP är ett organ med liknande syften, så skulle MDDP i förevarande mål kunna åberopa att undantaget från skatteplikt i nationell lagstiftning inte ska användas på bolaget, eftersom det är oförenligt med artikel 132.1 i i direktiv 2006/112. I detta fall ska bolagets utbildningstjänster påföras mervärdesskatt och bolaget skulle enligt de polska bestämmelserna kunna göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i detta avseende.

72. MDDP skulle i förekommande fall dessutom ha rätt att göra gällande skadestånd, vilket domstolen redan i domen i målet Stockholm Lindöpark(41) har påpekat i ett jämförbart fall. MDDP skulle nämligen kunna åberopa en ersättningsgill skada med hänvisning till att dess tjänstemottagare inte accepterar en högre ersättning i efterhand på grund av beskattningen.

4. Svar på den andra tolkningsfrågan

73. Sålunda ska den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande: En beskattningsbar person har mot bakgrund av att ett nationellt undantag är oförenligt med direktiv 2006/112 inte rätt att vare sig utnyttja undantaget från skatteplikt eller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Att direkt åberopa artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 kan för övrigt, i ett fall som det förevarande, enbart leda till att utbildningstjänster blir skattepliktiga om erkännandet av den aktuella beskattningsbara personen som organ med liknande syfte skulle gå utöver gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning.

V – Förslag till avgörande

74. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att de frågor som Naczelný Sąd Administracyjny hänskjutit för förhandsavgörande ska besvaras enligt följande:

1) Artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att utbildningstjänster som tillhandahålls av privata organ i kommersiellt syfte omfattas av undantaget från skatteplikt. Artiklarna utgör däremot hinder mot ett införlivande, eftersom det inte har uppställts några som helst krav på erkännandet av privata organ med liknande syften.

2) En beskattningsbar person har mot bakgrund av att ett nationellt undantag är oförenligt med direktiv 2006/112 inte rätt att vare sig utnyttja undantaget från skatteplikt eller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Att direkt åberopa artikel 132.1 i i direktiv 2006/112 kan för övrigt, i ett fall som det förevarande, enbart leda till att utbildningstjänster blir skattepliktiga om erkännandet av den aktuella beskattningsbara personen som organ med liknande syfte skulle gå utöver gränserna för medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Beträffande de fördelar som en beskattning medför, se det utförliga resonemanget i generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande av den 8 mars 2007 i de förenade målen C-434/05 och C-445/05, Horizon College och Haderer (REG 2007, s. I-4793), punkt 20 och följande punkter.

3 – EGT L 347, s. 1.

4 – EGT L 145, s. 1.

5 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 64, och av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I-5123), punkt 42, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, samt dom av den 13 oktober 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 49, och av den 15 november 2012 i mål C-174/11, Zimmermann, punkt 26, beträffande artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet.

6 – Se domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 5), punkt 42, och dom av den 10 juni 2010 i mål C-262/08, CopyGene (REU 2010, s. I-5053), punkt 63, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, samt dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 54, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 51, och i målet Zimmermann (ovan fotnot 5), punkt 26, beträffande artikel 13 A.1 g och h i sjätte direktivet.

7 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 2010 i mål C-473/08, Eulitz (REU 2010, s. I-907), punkt 36, beträffande tolkningen av begreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet.

8 – Dom av den 13 oktober 2005 i mål C-200/04, iSt (REG 2005, s. I-8691), punkterna 45–47, beträffande artikel 13 A.1 i sjätte direktivet.

9 – Se dom av den 3 april 2003 i mål C-144/00, Hoffmann (REG 2003, s. I-2921), punkt 38, och domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 31, beträffande artikel 13 A i sjätte direktivet.

10 – Se dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkterna

15 och 16, och domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 35.

11 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 37.

12 – Vad gäller dessa rekvisit för medlemsstaternas utövande av sitt utrymme för skönsmässig bedömning, se generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 14 november 2002 i mål C?144/00, Hoffmann (REG 2003, s. I?2921), punkt 66, beträffande artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet.

13 – Se dom av den 20 juni 2002 i mål C?287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I?5811), punkt 47, beträffande artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

14 – Se domen i målet Dornier (ovan fotnot 5), punkterna 64–66, i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 38, i målet L.u.P. (ovan fotnot 5), punkterna 41–43, och i målet Zimmermann (ovan fotnot 5), punkt 27, beträffande artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet.

15 – Se generaladvokaten Poiares Maduros förslag till avgörande av den 7 mars 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I?5123), punkt 39, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

16 – Se domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 40, beträffande artikel 13 A.2 a och 13 A.1 g och h i sjätte direktivet.

17 – Beträffande denna systematiska åtskillnad, se redan generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 13 december 2001 i mål C-174/00, Kennemer Golf (REG 2002, s. I?3293), punkt 38, och generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 15 september 2005 i mål C-394/04, Ygeia (REG 2005, s. I?10373), punkt 31, beträffande artikel 13 A.2 i sjätte direktivet.

18 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2005 i mål C-394/04, Ygeia (REG 2005, s. I?10373), punkt 26, och av den 9 februari 2006 i mål C?415/04, Kinderopvang Enschede (REG 2006, s. I?1385), punkterna 22 och 25, beträffande artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet.

19 – Se i detta avseende den första tolkningsfrågan i mål C?144/13, VDP Dental Laboratory.

20 – Förslag till avgörande av den 7 september 2006 i mål C?401/05, VDP Dental Laboratory (REG 2006, s. I?12121), punkterna 95–97. Se generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande av den 18 juni 1998 i mål C-134/97, Victoria Film (REG 1998, s. I?7023), punkt 46.

21 – Se dom av den 14 december 2006 i mål C?401/05, VDP Dental Laboratory (REG 2006, s. I?12121), punkt 41.

22 – Se, bland annat, dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 25, av den 22 juni 1989 i mål 103/88, Costanzo (REG 1989, s. 1839; svensk specialutgåva, volym 10, s. 83), punkt 29, domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkt 51, och senast dom av den 8 maj 2013 i mål C?142/12, Marinov punkt 37. Se redan dom av den 4 december 1974 i mål 41/74, van Duyn (REG 1974, s. 1337; svensk specialutgåva, volym 2, s. 389), punkt 12.

23 – Domen i målet Zimmermann (ovan fotnot 5), punkt 51, beträffande artikel 13 A i sjätte direktivet.

24 – Se dom av den 18 januari 2001 i mål C?150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I?493), punkt 35, och domen i målet VDP Dental Laboratory (ovan fotnot 21), punkt 40.

25 – Se dom av den 26 februari 1986 i mål 152/84, Marshall (REG 1986, s. 723; svensk specialutgåva, volym 8, s. 457), punkt 48.

26 – Se dom av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings (REU 2010, s. I-13805), punkterna 37 och 41.

27 – Se ovan punkt 19.

28 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2011 i mål C-203/10, Auto Nikolovi (REU 2011, s. I-1083), punkt 62.

29 – Se dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (REG 1977, s. 113), punkterna 25–29.

30 – Se, för ett liknande resonemang, även domen i målet CopyGene (ovan fotnot 6), punkterna 77 och 78, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

31 – Domen i målet Dornier (ovan fotnot 5), punkterna 81 och 82.

32 – 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), punkterna 59–62.

33 – Dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), punkt 37, och av den 10 november 2011 i de förenade målen C-259/10 och C-260/10, Rank Group (REU 2011, s. I-10947), punkt 68.

34 – Se domen i målet Dornier (ovan fotnot 5), punkterna 69 och 70, i målet Linneweber och Akritidis (ovan fotnot 33), punkt 37, och i målet JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (ovan fotnot 32), punkt 48.

35 – Se domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkterna 55–61, i målet Dornier (ovan fotnot 5), punkterna 81 och 82, och i målet Zimmermann (ovan fotnot 5), punkt 32.

36 – Se domen i målet Dornier (ovan fotnot 5), punkt 64, i målet L.u.P. (ovan fotnot 5), punkt 42, och i målet CopyGene (ovan fotnot 6), punkt 63, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, samt domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 5), punkt 49, och i målet Zimmermann (ovan fotnot 5), punkt 26, beträffande artikel 13 A.1 g eller h i sjätte direktivet.

37 – Se domen i målet CopyGene (ovan fotnot 6), punkterna 64 och 65, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, samt domen i målet Kügler (ovan fotnot 6), punkterna 56 och 57, och i målet Zimmermann (ovan fotnot 5), punkterna 31 och 33, beträffande artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet.

38 – Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande av den 22 februari 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associate och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 36, beträffande artikel 13 A.1 g eller h i sjätte direktivet.

39 – Domen i målet CopyGene (ovan fotnot 6), punkt 73, beträffande artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

40 – Se ovan punkt 23 och följande punkter.

41 – Se domen i målet Stockholm Lindöpark (ovan fotnot 24), punkterna 34 och 35.