

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 20 iunie 2013(1)

Cauza C-319/12

Minister Finansów

împotriva

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

[cerere de decizie preliminară formulată de
Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

„Legislație fiscală – Taxă pe valoarea adăugată – Articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112/CE – Scutire pentru prestarea de servicii de educație de către entități comerciale – Efect direct”

I – Introducere

1. Legislația în materia taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) nu este întotdeauna comprehensibilă la prima vedere. Litigiul care stă la baza prezentei cereri de decizie preliminară este de asemenea surprinzător la început, întrucât, în speță, persoana impozabilă solicită să se constate că activitatea acesteia *nu* este scutită de impozit. Motivul este din nou dreptul de deducere care există, în principiu, numai pentru operațiuni taxabile. În consecință, pentru o persoană impozabilă poate să fie favorabil în mod special ca propria sa activitate să fie impozitată, în cazul în care clienții acesteia au ei înșiși dreptul de deducere(2).

2. Prezenta cerere de decizie preliminară urmărește, pe de o parte, examinarea scutirii de TVA a prestării de servicii legate de educație. În acest sens, este vorba despre întinderea puterii de apreciere care revine statelor membre în cadrul stabilirii organismelor educaționale care sunt scutite de TVA. Or, întrucât dispozițiile din dreptul Uniunii care trebuie să fie interpretate în acest scop nu sunt aplicabile numai în domeniul educației, ci, printre altele, într-o formă comparabilă, și în domeniul sănătății, al ajutorului social, precum și în domeniul cultural, răspunsul Curții poate să aibă o semnificație mai extinsă.

3. Pe de altă parte, întrebarea adresată este chiar mai extinsă în privința consecințelor exercitării eronate a puterii de apreciere a unui stat membru în stabilirea organismelor scutite de TVA. Trebuie să se clarifice în special aspectul dacă o persoană impozabilă poate să invoce *a posteriori* o obligație de impozitare a operațiunilor sale, prevăzută de legislația Uniunii, pentru a beneficia de dreptul de deducere, fără să fie însă supusă obligației de impozitare *a posteriori* a operațiunilor sale pe care anterior le-a considerat scutite de TVA în temeiul dispozițiilor dreptului național.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. În Uniune, colectarea TVA-ului este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁽³⁾ (denumită în continuare „Directiva TVA”). Capitolul 2 din titlul IX cuprinde „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Din capitol face parte articolul 132 alineatul (1) litera (i), potrivit căruia statele membre scutesc de TVA următoarele tranzacții:

„educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională, inclusiv prestarea de servicii și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare”.

5. Potrivit articolului 133 din Directiva TVA, statele membre pot acorda, printre altele, această scutire „altor organisme decât cele de drept public [...] sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

(a) nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, [...]

[...]”

6. Articolul 134 din Directiva TVA reglementează limitarea, printre altele, a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i):

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită [...] în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

(b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA.”

7. Dispozițiile menționate mai sus corespund dispozițiilor prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) și alineatul (2) literele (a) și (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (denumită în continuare „A șasea directivă”)⁽⁴⁾, care a fost aplicabilă până la 31 decembrie 2006.

8. Dreptul de deducere în temeiul articolului 168 din Directiva TVA presupune îndeplinirea condiției ca persoana impozabilă să utilizeze bunurile și serviciile „în scopul operațiunilor taxabile” ale acesteia.

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

B – *Dreptul național*

9. Pentru anul 2010, relevant în speță, serviciile de educație sunt scutite de TVA în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 1 coroborat cu poziția 7 din anexa nr. 4 la Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe produse și servicii (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, denumită în continuare „Legea poloneză privind TVA-ul”), independent de persoana care a prestat aceste servicii.

III – Procedura principală și procedura în fața Curții

10. Societatea de drept privat MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (denumită în continuare „MDDP”) oferă în Polonia servicii de formare și alte servicii similare în domeniul fiscal și al resurselor umane. Activitatea acesteia este orientată spre realizarea de profit cu caracter de continuitate.

11. MDDP a solicitat Minister Finansów informații obligatorii în privința tratamentului activității acesteia din punctul de vedere al TVA-ului. În opinia acesteia, contrar dreptului Uniunii, Legea poloneză privind TVA-ul o împiedică să își exercite dreptul de deducere. Astfel, scutirea de TVA prevăzută în dreptul polonez pentru activitățile de formare ale acesteia nu ar fi în conformitate cu Directiva TVA. Directiva nu ar permite scutirea de TVA a prestării de servicii legate de educație în cazul organismelor care urmăresc unicul scop de a obține în mod sistematic un profit. În cazul în care serviciile prestate de MDDP ar trebui să fie însă supuse TVA-ului, atunci aceasta ar beneficia și de dreptul de deducere.

12. Minister Finansów a respins acest punct de vedere. Acțiunea formulată de MDDP împotriva acestui răspuns a fost admisă în primă instanță. Potrivit acestei instanțe, MDDP are chiar drept de deducere în măsura în care în trecut a beneficiat de scutirea de TVA prevăzută de legislația poloneză.

13. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă), instanța sesizată cu soluționarea litigiului, are îndoieli cu privire la decizia instanței inferioare și, în consecință, a adresat Curții, în conformitate cu articolul 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (i), articolul 133 și articolul 134 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun includerii în sfera de aplicare a scutirii de TVA a serviciilor de educație prestate în scopuri comerciale de alte organisme decât cele de drept public, incluzând care rezultă din articolul 43 alineatul 1 punctul 1 din Legea poloneză privind TVA-ul coroborat cu poziția 7 din anexa nr. 4 la această lege, în versiunea în vigoare în 2010?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: având în vedere incompatibilitatea scutirii cu dispozițiile Directivei TVA, persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din această directivă să beneficieze atât de scutire, cât și de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor?”

14. În cadrul procedurii scrise în fața Curții au prezentat observații scrise MDDP, Republica Elenă, Republica Polonă, Republica Portugheză, precum și Comisia. La sedința din 15 mai 2013 au participat Minister Finansów, MDDP, Republica Polonă, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia.

IV – **Apreciere juridică**

A – *Scutirea de TVA a serviciilor de educație*

15. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă Directiva TVA interzice statelor membre să acorde scutirea de TVA a serviciilor de educație în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) și organismelor de drept privat care își desfășoară activitatea numai *în scop comercial*. În lipsa unei explicații mai detaliate a acestei noțiuni de către instanța de trimitere, vom pleca în continuare de la premisa că aceasta poate fi asimilată cu orientarea activității spre obținerea unui profit.

16. Această întrebare se ridică în contextul constituit de faptul că, în legislația poloneză, orice organism care prestează servicii de educație intră în sfera de aplicare a scutirii de TVA.

1. Putere de apreciere discreționară a statelor membre?

17. Răspunsul la întrebarea preliminară ar trebui să fie în mod automat negativ în cazul în care statele membre ar putea să stabilească în mod discreționar organismele de drept privat scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA.

18. Totuși, serviciile de educație enumerate la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA sunt, potrivit formulării dispoziției, scutite de TVA numai în cazul în care sunt prestate de organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare. Așadar, acele „alte” organizații, adică organisme de drept privat, trebuie să îndeplinească condiția de a urmări scopuri similare organismelor de drept public enumerate.

19. Întrucât la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA nu sunt prevăzute condițiile pentru recunoașterea unor astfel de scopuri similare, este, în principiu, o problemă de drept național al fiecărui stat membru să instituie normele potrivit cărora poate fi acordată o astfel de recunoaștere(5). Statele membre dispun de o marjă de apreciere în această privință, la fel ca în ce privește recunoașterea organismelor scutite de TVA în cazul altor situații prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA(6). Această definiție legislativă a scutirii de TVA ar putea fi motivată de faptul că sistemele de educație ale statelor membre sunt constituite într-un mod extrem de diferit. În concluzie, regimurile de scutire de TVA pentru serviciile de educație în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva TVA trebuie să fie aplicate totuși cât mai uniform, în

poftida sistemelor de învățământ diferite ale statelor membre(7).

20. Cu toate acestea, nu poate fi adoptată opinia Republicii Polone potrivit căreia statele membre sunt libere să considere organizații cu scopuri similare toate instituțiile care prestează servicii de educație. Un asemenea punct de vedere ignoră cerințele prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA pentru persoana care prestează serviciile de educație. Dacă statele membre ar beneficia de posibilitatea de a scuti de TVA serviciile de educație ale tuturor persoanelor, atunci acest lucru, împotriva voinței vândute a legiuitorului Uniunii, ar lipsi de conținut elementul privind scopul similar menționat expres la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA.

21. Și Curtea a recunoscut deja că nu toate organismele pot să profite de scutirea de TVA pentru serviciile de educație. Astfel, într-o hotărâre, Curtea a exclus faptul că o societate care organizează sejururi școlare și universitare în străinătate să poată fi considerată o organizație având scopuri similare în sensul actualului articol 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA(8).

22. Așadar, trebuie să fim de acord cu opinia instanței de trimitere potrivit căreia statele membre nu pot să stabilească în mod discreționar organismele de drept privat scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA.

2. Limitele puterii de apreciere

23. În consecință, se pune în prezent întrebarea dacă aspectul că organismele de drept privat care prestează în scop comercial servicii de educație intră în sfera de aplicare a scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA depășește limitele puterii de apreciere a statelor membre.

24. Instanța de trimitere și-a exprimat îndoielile în această privință, întrucât scutirile de TVA prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA se referă, în conformitate cu titlul acestuia, numai la activități de interes general. În orice caz, Curtea a stabilit deja la modul general că, în principiu, caracterul comercial al unei activități nu exclude ca aceasta să prezinte caracter de activitate de interes general(9).

25. Același lucru este valabil în special în ceea ce privește scutirea de TVA a serviciilor de educație în temeiul literei (i) a acestei dispoziții.

26. Pe de o parte, noțiunea „organism” este suficient de largă ca să cuprindă și persoane fizice și societăți de drept privat care urmăresc un scop lucrativ(10). Pe de altă parte, limitarea la organismele de drept privat care urmăresc scopuri similare organismelor de drept public, astfel cum este prevăzut la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, nu exclude și activitățile cu caracter comercial.

27. Republica Polonă și Republica Portugheză au arătat în mod corect în această privință că articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, contrar altor scutiri de TVA prevăzute la același articol, nu cuprinde nicio limitare în ceea ce privește caracterul comercial sau scopul lucrativ al unui organism. Această situație nu se regăsește însă în cazul scutirilor de TVA de la literele (l), (m) și (q), care exclud din sfera lor de aplicare organizațiile cu scop lucrativ, respectiv activitățile cu caracter comercial. *Per a contrario*, trebuie să se tragă, așadar, concluzia că de scutirea de TVA pentru serviciile de educație în temeiul literei (i) pot, în principiu, să profite și organismele cu caracter comercial a căror activitate este orientată numai spre obținerea unui profit(11).

28. Incluserii întreprinderilor comerciale în sfera de aplicare a scutirii de TVA pentru serviciile

de educație nu i se opune nici scopul acestei scutiri de TVA(12). Potrivit unei afirmații a Curții în legătură cu învățământul universitar, acest scop poate consta într-adevăr în a nu bloca accesul la servicii de educație pentru motivul costului ridicat care ar apărea dacă serviciile respective ar fi supuse TVA-ului(13). În cazul în care nici din acest obiectiv nu se poate deduce direct care sunt criteriile care stau la baza stabilirii organismelor de drept privat scutite de TVA, considerăm totuși că atingerea acestui obiectiv este, în principiu, independentă de aspectul dacă astfel de servicii de educație sunt sau nu sunt prestate în scopuri comerciale.

29. În măsura în care Comisia a argumentat în observațiile sale scrise împotriva includerii organismelor comerciale în sfera de aplicare a scutirii de TVA în temeiul articolelor 133 și 134 din Directiva TVA, trebuie să se amintească două aspecte.

30. Pe de o parte, Curtea a precizat deja în mod clar că, în ceea ce privește scutirile de TVA enumerate la articolul 133, acesta conferă statelor membre posibilitatea de a impune alte condiții, *complementar* modalităților și condițiilor privind recunoașterea organismelor de drept privat în funcție de faptul generator al scutirii de TVA, și anume condițiile enumerate la articolul 133(14). În schimb, statele membre sunt de asemenea libere să nu impună pentru organismele private niciuna dintre condițiile enumerate la articolul 133(15). În consecință, din condiția prevăzută la articolul 133 litera (a) din Directiva TVA, Curtea a tras concluzia că urmărirea unui scop lucrativ nu poate să excludă beneficiul scutirii de TVA. Conform acestei dispoziții, statele membre pot, printre altele, să acorde scutirea de TVA pentru servicii de educație, sub rezerva respectării condiției ca organismul de drept privat să nu urmărească în mod sistematic obținerea unui profit. Această posibilitate ar fi însă lipsită de obiect în cazul în care ea ar fi deja o condiție impusă pentru recunoașterea organismelor de drept privat în funcție de faptul generator al scutirii de TVA(16).

31. Pe de altă parte, nici articolul 134 din Directiva TVA nu se opune posibilității includerii în sfera de aplicare a scutirii de TVA a organismelor de drept privat care prestează servicii de educație în scopuri comerciale. Spre deosebire de articolul 133, această dispoziție exclude în mod obligatoriu anumite operațiuni, printre altele, din sfera de aplicare a scutirii de TVA pentru servicii de educație(17). Totuși, în conformitate cu logica sa internă – în special în temeiul condiției menționate la litera (a) –, aceasta este aplicabilă numai operațiunilor care sunt „strâns legate” de serviciile de educație în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA(18), în consecință nu în privința operațiunilor din domeniul său principal de activitate scutite de TVA. Așadar, din excluderea scutirii de TVA prevăzută la articolul 134 litera (b) din Directiva TVA pentru operațiunile care se află în concurență cu operațiunile impozabile efectuate de întreprinderile comerciale nu se pot trage concluzii cu privire la posibilitatea de scutire, în principiu, a întreprinderilor comerciale.

32. În concluzie, trebuie, așadar, să se constate că limitele puterii de apreciere a statelor membre din cadrul dispozițiilor de la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA nu sunt depășite în cazul în care legislația națională scutește de TVA și organismele de drept privat care prestează servicii de educație în scopuri comerciale.

3. Răspunsul la prima întrebare preliminară

33. Astfel, răspunsul la prima întrebare preliminară trebuie să fie negativ.

34. Totuși, această constatare nu este suficientă pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util în ceea ce privește procedura principală, întrucât, astfel cum rezultă în special din formularea celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește în cele din urmă să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că se opune scutirii de TVA a serviciilor de educație, reglementată de legislația poloneză.

35. La punctele 1 și 2 de mai sus s-a constatat că Republica Polonă nu este împiedicată să scutească de TVA, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, serviciile de educație prestate de organisme de drept privat în scop comercial. Totuși, Republica Polonă nu poate să prevadă acest lucru într-un mod care nu impune nicio cerință privind recunoașterea organismelor. Aadar, legislația poloneză aplicabilă în procedura principală nu a transpus în mod corect scutirea de TVA prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA.

36. Astfel, la prima întrebare preliminară trebuie să se răspundă că articolul 132 alineatul (1) litera (i), articolul 133 și articolul 134 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun includerii în sfera de aplicare a scutirii de TVA a serviciilor de educație prestate în scopuri comerciale de organisme de drept privat. Totuși, aceste articole se opun unei transpuneri a acestor dispoziții prin care nu se impune nicio cerință cu privire la recunoașterea scopurilor similare urmărite de organisme de drept privat.

B – *Efectul direct al Directivei TVA*

37. În acest context trebuie să se răspundă și la a doua întrebare preliminară. Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, având în vedere incompatibilitatea scutirii din legislația națională cu dispozițiile Directivei TVA, persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din această directivă să beneficieze atât de scutire, cât și de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor(19).

38. În această privință, am susținut în cauza VDP Dental Laboratory că este exclusă „invocarea asimetrică” a dispozițiilor celei de a șasea directive. O persoană impozabilă nu poate să invoce în același timp în mod direct directiva care nu prevede scutirea de TVA pentru anumite operațiuni pentru a obține dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor și totodată să profite și de scutirea de TVA, contrar dreptului Uniunii, prevăzut de legislația națională. Acest lucru ar fi contrar principiului central al sistemului TVA potrivit căruia dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor se acordă, în principiu, numai pentru operațiuni impozitate în aval(20).

39. Curtea pare să fi împărțit acest punct de vedere în hotărârea sa, stabilind că o persoană impozabilă poate invoca direct a șasea directivă pentru a obține impozitarea cu titlu de TVA a operațiunilor sale și, în consecință, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Totuși, hotărârea nu tratează direct posibilitatea „invocării asimetrice”(21).

40. MDDP susține o opinie contrară în această privință, potrivit căreia, în situația în care o persoană impozabilă invocă dreptul său de deducere a TVA-ului aferent intrărilor rezultat din Directiva TVA, nu mai este nicidecum posibilă impozitarea operațiunilor în aval în temeiul dreptului național, întrucât, pentru acestea, legislația națională prevede tocmai scutirea de TVA. Prin urmare, nici destinatarii prestațiilor nu ar accepta o remunerare majorată ulterior în temeiul impozitării. Impozitarea cu titlu de TVA ar fi într-adevăr în conformitate cu Directiva TVA. În temeiul articolului 288 TFUE, aceasta este însă obligatorie numai pentru statele membre și nu poate să aibă un efect direct în această privință asupra persoanei impozabile. În cursul procedurii în fața Curții, Comisia a împărțit de asemenea acest punct de vedere.

41. Având în vedere aceste argumente, vom examina în continuare opinia noastră în ceea ce privește situația din speță. Această examinare se realizează pe baza jurisprudenței constante a Curții potrivit căreia, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptați să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului, fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect(22).

42. Prin urmare, trebuie mai întâi să se clarifice care dintre dispozițiile din Directiva TVA este transpusă incorect în dreptul național (a se vedea în acest sens punctul 1), ulterior dacă și în ce măsură această dispoziție este necondiționată și suficient de precisă (a se vedea în acest sens punctul 2) și, în sfârșit, ce efecte juridice rezultă în speță în cazul în care o persoană imposibilă invocă această dispoziție (a se vedea în acest sens punctul 3).

1. Dispoziție transpusă incorect

43. În primul rând, trebuie să se clarifice care este dispoziția din Directiva TVA care a fost transpusă incorect.

44. În această privință, trebuie să se constate că în speță este exclusă invocarea articolului 168 din Directiva TVA care reglementează dreptul de deducere a TVA-ului și la care face referire întrebarea preliminară, întrucât nu este clar că această dispoziție este transpusă incorect în dreptul polonez. Dimpotrivă, dreptul polonez ar prevedea în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA faptul că dreptul de deducere a TVA-ului este acordat, în principiu, pentru operațiunile taxabile aferente ieșirilor.

45. Transpunerea incorectă a Directivei TVA există numai în ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă, întrucât dreptul polonez a lărgit prea mult cercul persoanelor care beneficiază de această scutire de TVA, incluzând toate persoanele în sfera de aplicare a scutirii de TVA pentru serviciile de educație.

46. Dispoziția poloneză ar putea fi considerată de asemenea o transpunere incorectă a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, care stabilește că, în principiu, orice prestare de servicii este supusă TVA. Or, Curtea a precizat deja în mod clar că articolul 132 din Directiva TVA nu definește numai activitățile care trebuie scutite de TVA, ci și activitățile care *nu* pot fi scutite de TVA(23).

47. Prin urmare, în cazul incompatibilității scutirii interne de TVA cu Directiva TVA, o persoană imposibilă poate, dacă este cazul, să invoce numai obligația de impozitare cu titlu de TVA a prestațiilor acesteia, însă nu dreptul independent de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, care rezultă direct din Directiva TVA. Un astfel de drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor este, dimpotrivă, consecința invocării obligației fiscale. În cazul în care, contrar legislației naționale, persoana imposibilă poate să invoce obligația de impozitare cu titlu de TVA a prestațiilor acesteia, atunci aceasta profită de dreptul de deducere a TVA-ului, transpus în conformitate cu directiva în legislația națională, care presupune taxarea operațiunilor aferente ieșirilor.

48. Această distincție făcută între scutirea de TVA care trebuie să fie transpusă și dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor care trebuie să fie transpus este în contradicție cu jurisprudența existentă. În cazuri similare, Curtea nu a stabilit încă până în prezent care dintre dispozițiile menționate produce efecte directe. Dimpotrivă, Curtea a dedus din combinația acestora drepturile conferite particularilor în raport cu un stat membru(24).

49. În această privință, Comisia nu poate obiecta că, potrivit jurisprudenței, o directivă nu poate să creeze obligații în sarcina unui particular(25), întrucât această situație nu se regăsește în speță. Dintr-o scutire de TVA transpusă incorect nu rezultă pentru o persoană impozabilă nicio obligație de impozitare a prestațiilor sale. Aceasta are numai dreptul ca în anumite împrejurări să invoce obligația de impozitare.

50. În măsura în care Comisia face, în plus, trimitere la Hotărârea RBS Deutschland Holding pentru a-și susține punctul de vedere, este suficient să se arate că această hotărâre se referă la interpretarea actualului articol 169 litera (a) din Directiva TVA. Spre deosebire de articolul 168, care trebuie aplicat în speță, această normă specifică pentru deducerea TVA-ului chiar nu presupune utilizarea pentru scopurile operațiunilor taxabile. În plus, cauza RBS Deutschland Holding se referea la un caz de neimpozitare efectivă a unei operațiuni pentru motivul tezelor diferite a două state membre cu privire la locul prestării, însă nu la o prestare scutită de drept(26).

51. Întrucât efectul direct al unei directive poate să existe numai în privința unei dispoziții transpuse incorect, trebuie să se constate că, având în vedere incompatibilitatea scutirii din legislația națională cu dispozițiile Directivei TVA, persoana impozabilă nu are dreptul, în temeiul articolului 168 din această directivă, să beneficieze atât de scutire, cât și de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

52. Astfel s-a răspuns deja la a doua întrebare preliminară a instanței de trimitere. Totuși, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util cu privire la procedura principală, trebuie să se mai examineze dacă, în contextul din speță, o persoană impozabilă precum MDDP poate să invoce articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, transpus incorect, pentru a obține obligația de impozitare cu titlu de TVA a serviciilor de educație prestate de aceasta și dreptul de deducere a TVA-ului aferent ieșirilor care rezultă din aceasta.

2. Necondiționat și suficient de precis din punctul de vedere al conținutului

53. De aceea se pune acum problema dacă articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, transpus incorect, este necondiționat și suficient de precis din punctul de vedere al conținutului referitor la scutirea de TVA a serviciilor de educație prestate de organismele de drept privat.

54. Prima dintre aceste condiții este îndeplinită. Articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este necondiționat din punctul de vedere al conținutului, întrucât nu cuprinde nicio opțiune pentru statele membre, ci obligă fiecare stat membru să acorde scutirile de TVA care sunt prevăzute la acest articol.

55. Mai dificil este însă răspunsul la întrebarea dacă articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este și suficient de precis în privința persoanelor care trebuie să fie scutite de TVA, întrucât această scutire de TVA mai necesită, astfel cum s-a precizat, ca respectivul stat membru să stabilească acele organisme de drept privat care urmăresc scopuri similare cu organismele de drept public(27).

56. În principiu, efectul direct al unei dispoziții a unei directive presupune însă că aceasta nu este subordonată intervenției niciunui alt act emis fie de instituțiile Uniunii, fie de statele membre(28). În măsura în care există o marjă de apreciere a statelor membre, este exclus, în principiu, ca un particular să invoce dispoziția unei directive(29).

57. Totuși, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA permite ca, în funcție de exercitarea marjei de apreciere a statului membru în cazul unui anumit cerc de organisme, atât

scutirea de TVA, cât și impozitarea serviciilor de educație să fie compatibile cu cerințele acestei dispoziții(30). În aceste condiții, în privința organismelor de drept privat scutite de TVA, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este suficient de precis numai în măsura în care stabilește limitele puterii de apreciere a statelor membre. Cu alte cuvinte, există organisme de drept privat ale căror scopuri similare statele membre trebuie să le recunoască, iar pe de altă parte, există alte astfel de organisme pentru care acest lucru este exclus. În măsura în care este vorba însă despre organisme de drept privat a căror recunoaștere în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA intră tocmai în puterea de apreciere a statelor membre, această dispoziție nu este suficient de precisă pentru a avea un efect direct.

58. Acest lucru pare mai întâi să fie contrazis de faptul că anterior, în alte cazuri de apreciere a statelor membre cu privire la stabilirea domeniului de aplicare al scutirilor de TVA, Curtea a plecat de la premisa că dispoziția respectivă din dreptul Uniunii este suficient de precisă și în domeniul puterii de apreciere a statelor membre pentru a avea un efect direct.

59. Astfel, de exemplu, Curtea a stabilit că o persoană impozabilă poate în principiu să invoce direct pentru serviciile de îngrijire medicală scutirea de TVA în temeiul actualului articol 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA în cazul în care statele membre au reglementat recunoașterea organismelor scutite de TVA într-un mod care, în pofida puterii lor de apreciere existente în această privință, nu este în conformitate cu dreptul Uniunii(31). Curtea s-a pronunțat similar și în privința actualului articol 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, care scutește gestionarea anumitor fonduri comune de plasament. În pofida faptului că acordul statelor membre o putere de apreciere pentru definirea fondurilor comune de plasament favorizate, această dispoziție are efect direct, în măsura în care statele membre nu definesc în conformitate cu dreptul Uniunii fondurile comune de plasament favorizate(32). De asemenea, Curtea a decis că și articolul 135 litera (i) din Directiva TVA, care permite statelor membre să stabilească discreționar limite pentru scutirea de TVA a jocurilor de noroc, are efect direct în cazul unei limitări naționale, care nu este compatibilă cu dreptul Uniunii(33).

60. Totuși, toate aceste cazuri se referă la limitarea domeniului de aplicare al unei scutiri de TVA în privința creșterii statele membre și-au exercitat puterea de apreciere, însă nu au făcut acest lucru în conformitate cu principiul neutralității fiscale, deoarece au exclus de la scutirea de TVA persoane impozabile care trebuiau să fie tratate în mod egal cu concurenții lor(34). Astfel, în aceste cazuri, efectul direct impune scutirea celor excluși anterior contrar egalității de tratament.

61. Totuși, situația este diferită în speță. Pentru scutirea de TVA a serviciilor de educație, legislația poloneză nu prevede o limitare contrară dreptului Uniunii care ar putea fi înălțurată prin efectul direct al articolului 132 litera (i) din Directiva TVA. Dimpotrivă, scutirea prevăzută de Legea poloneză privind TVA-ul nu este compatibilă cu dreptul Uniunii întrucât nu prevede în fapt nicio limitare. Așadar, într-un astfel de caz, un stat membru încalcă limitele puterii de apreciere acordate prin intermediul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA numai în măsura în care scutește persoane impozabile pe care nu ar fi trebuit să le scutească în exercitarea puterii sale de apreciere. Acest lucru se referă la persoane impozabile care nu ar fi putut în niciun caz să fie recunoscute ca organizații având scopuri similare.

62. Prin urmare, trebuie să se constate că, în legătură cu scutirea de TVA a serviciilor de educație prestate de organisme de drept privat, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este necondiționat din punctul de vedere al conținutului, însă, în ceea ce privește prezenta cauză, acesta este suficient de precis numai în măsura în care nu admite scutirea de TVA a tuturor organismelor de drept privat prin intermediul legislației naționale.

3. Efectele juridice ale invocării

63. În prezenta cauză, efectele juridice ale invocării articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA depind numai de răspunsul la întrebarea dacă, în exercitarea puterii de apreciere a statului membru, persoana impozabilă care solicită aplicarea efectului direct al acestei dispoziții ar fi putut fi considerată de către statul membru respectiv ca fiind o organizație cu scopuri similare. Dacă situația se prezintă astfel, atunci invocarea acestei dispoziții nu conduce la înțurarea legislației naționale. Așadar, numai în cazul în care, în cadrul puterii sale de apreciere, statul membru nu ar fi trebuit să recunoască o persoană impozabilă drept organizație cu scopuri similare persoana impozabilă poate invoca, în raport cu legislația națională, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA și astfel poate obține obligația de impozitare cu titlu de TVA a serviciilor sale.

64. Totuși, în câteva cazuri care priveau articolul 132 alineatul (1) litera (b) sau litera (g) din Directiva TVA, Curtea a stabilit incompatibilitatea recunoașterii organismelor de drept privat reglementate de statul membru cu dreptul Uniunii și, în plus, efectul direct al acestor dispoziții, însă nu a dedus de aici un efect juridic direct al dreptului Uniunii. Dimpotrivă, Curtea a obligat instanța națională respectivă să verifice în fiecare caz în parte, în lumina tuturor elementelor relevante și în special a elementelor de fapt din procedura principală, dacă persoana impozabilă îndeplinește condițiile pentru a fi un organism recunoscut(35). În concluzie, exercitarea eronată a puterii de apreciere a legiuitorului din statul membru este înlocuită în fiecare caz în parte de puterea de apreciere a instanței naționale care urmează să se pronunțe.

65. Aplicată în prezenta cauză, această abordare ar însemna că, în cazul în care MDDP invocă efectul direct al articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, instanța națională ar trebui să verifice dacă, în *temeiul puterii de apreciere a instanței*, MDDP trebuie să fie recunoscută ca organizație având scopuri similare. În cazul în care instanța națională neagă acest lucru, MDDP poate invoca obligația de impunere a serviciilor de educație prestate de aceasta.

66. Este posibil ca la originea acestei abordări să se afle aspectul că, până în prezent, pentru recunoașterea persoanelor impozabile de către statele membre în cadrul scutirilor de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA, Curtea nu a stabilit clar sub ce formă trebuie să își exercite statele membre puterea de apreciere pentru această recunoaștere: printr-o dispoziție legală abstractă sau prin exercitarea unei puteri de apreciere în fiecare caz în parte. Astfel, pe de o parte, Curtea se pronunță în sensul că într-un domeniu de reglementare al dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora se realizează o astfel de recunoaștere(36). Pe de altă parte, Curtea lasă însă impresia că exercitarea în fiecare caz în parte a puterii de apreciere pentru stabilirea organismelor recunoscute ar reveni autorităților naționale competente(37).

67. Totuși, în opinia noastră, exercitarea puterii de apreciere a statelor membre în privința recunoașterii organismelor de drept privat pentru aplicarea scutirilor de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA nu poate reveni nici autorităților naționale, nici instanțelor naționale. Considerațiile acestora, raportate în mod necesar la fiecare caz în parte, nu pot să înlocuiască exercitarea de către legiuitorul național a puterii de apreciere în privința unei norme de recunoaștere de natură abstractă. Astfel cum a constatat în mod corect avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer, astfel de criterii de calificare trebuie să fie neutre, abstracte și prestabilite(38).

68. În plus, Curtea a precizat abia recent c? modul de abordare adoptat de autorit?ile fiscale atunci când examineaz? institu?ii comparabile ?i concurente trebuie s? fie coerent(39). Aceast? coeren?? nu poate fi îns? atins? în cazul în care orice autoritate na?ional? sau orice instan?? na?ional? adopt? în fiecare caz în parte o decizie discre?ionar?, care aproape obligatoriu trebuie s? conduc? la un tratament diferit aplicat persoanelor impozabile comparabile.

69. A?adar, dac? în cadrul unei dispozi?ii legale un stat membru a exercitat contrar dreptului Uniunii puterea de apreciere care îi revine în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA în privin?a recunoa?terii organismelor de drept privat, atunci aceast? eroare poate fi eliminat? numai printr?o dispozi?ie legal? abstract?, iar nu prin exercitarea puterii de apreciere a instan?ei na?ionale.

70. Prin urmare, în procedura principal?, instan?a de trimitere trebuie s? verifice numai aspectul dac? scutirea de TVA a unui organism precum MDDP în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) se afl? în afara puterii de apreciere a legiuitorului polonez. Este de competen?a instan?ei na?ionale s? examineze scopurile ?i condi?iile activit?ii MDDP în compara?ie cu organisme poloneze de drept public care au drept scop activit?i educative. Totu?i, trebuie precizat c? scutirea de TVA a unui organism precum MDDP nu se afl? în afara puterii de apreciere a legiuitorului polonez în cazul în care singurul motiv în favoarea neg?rii caracterului comparabil ar fi desf??urarea activit?ii în scop comercial, întrucât acest lucru, astfel cum s?a ar?tat deja, nu este un impediment pentru recunoa?terea în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA(40).

71. În cazul în care instan?a de trimitere ar stabili totu?i c? nu este posibil? în niciun caz recunoa?terea de c?tre legiuitorul polonez a caracterului similar al scopurilor urm?rite de un organism precum MDDP, atunci MDDP ar putea s? invoce în spe?? faptul c?, în cazul s?u, scutirea de TVA din legisla?ia na?ional? nu se aplic?, întrucât nu este compatibil? cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. În acest caz, serviciile de educa?ie prestate de aceasta ar fi supuse TVA?ului ?i MDDP ar putea s? invoce în aceast? privin??, în temeiul dispozi?iilor poloneze, dreptul de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor.

72. În plus, MDDP ar avea, în anumite împrejur?ri, dreptul la repararea prejudiciului, la care, într?o situa?ie similar?, Curtea a f?cut deja trimitere în Hot?rârea Stockholm Lindöpark(41). Pentru MDDP, prejudiciul de reparat ar putea consta, de exemplu, în faptul c? destinatarii presta?iilor acesteia nu accept? o remunerare majorat? ulterior în temeiul impozit?rii.

4. R?spunsul la a doua întrebare preliminar?

73. În concluzie, la a doua întrebare preliminar? trebuie s? se r?spund? c?, având în vedere incompatibilitatea scutirii din legisla?ia na?ional? cu dispozi?iile Directivei TVA, persoana impozabil? nu are dreptul s? beneficieze nici de scutire, nici de dreptul de deducere a TVA?ului aferent intr?rilor. În plus, într?un caz precum cel din spe??, invocarea direct? a articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA conduce la o obliga?ie de impozitare cu titlu de TVA a serviciilor de educa?ie numai în cazul în care recunoa?terea respectivei persoane impozabile ca organiza?ie având scopuri similare ar dep??i limitele puterii de apreciere a statului membru.

V – Concluzie

74. Având în vedere cele ce preced?, propunem s? se r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Naczelny S?d Administracyjny dup? cum urmeaz?:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (i), articolul 133 ?i articolul 134 din Directiva TVA trebuie

interpretate în sensul că nu se opun includerii în sfera de aplicare a scutirii de TVA a serviciilor de educație prestate în scopuri comerciale de organisme de drept privat. Totuși, aceste articole se opun unei transpuneri a scutirii de TVA prin care nu se impune nicio cerință cu privire la recunoașterea scopurilor similare următoare de organisme de drept privat.

2) Având în vedere incompatibilitatea scutirii din legislația națională cu dispozițiile Directivei TVA, persoana impozabilă nu are dreptul să beneficieze nici de scutire, nici de dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Într-un caz precum cel în speță, invocarea directă a articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA conduce la o obligație de impozitare cu titlu de TVA a serviciilor de educație numai în cazul în care recunoașterea respectivei persoane impozabile ca organizație având scopuri similare ar depăși limitele puterii de apreciere a statului membru.”

1 – Limba originală: germană.

2 – Cu privire la avantajele impozitării, a se vedea prezentarea detaliată cuprinsă în Concluziile avocatului general Sharpston prezentate la 8 martie 2007 în cauza Horizon College și Haderer (C-434/05 și C-445/05, Rep., p. I-4793, punctul 20 și următoarele).

3 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 – JO L 145, p. 1.

5 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, Rec., p. I-12911, punctul 64), și Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 42), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 49), și Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, punctul 26), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g), respectiv (h), din A șasea directivă.

6 – A se vedea Hotărârea L.u.P. (citată la nota de subsol 5, punctul 42) și Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, Rep., p. I-5053, punctul 63), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, Rec., p. I-6833, punctul 54), Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 51) și Hotărârea Zimmermann (citată la nota de subsol 5, punctul 26), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g), respectiv (h) din A șasea directivă.

7 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz (C-473/08, Rep., p. I-907, punctul 36), referitoare la interpretarea noțiunii „învățământ colar sau universitar” prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

8 – A se vedea Hotărârea din 13 octombrie 2005, iSt (C-200/04, Rec., p. I-8691, punctele 45-47), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă.

9 – A se vedea Hotărârea din 3 aprilie 2003, Hoffmann (C-144/00, Rec., p. I-2921, punctul 38), și Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 31), referitoare la articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă.

10 – A se vedea Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 15 și următoarele), și Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 35).

11 – A se vedea în acest sens Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 37).

12 – Legat de această condiție pentru exercitarea prerogativei discreționare a statelor membre, a se vedea Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate la 14 noiembrie 2002 în cauza Hoffmann (C-144/00, Rec., p. I-2921, punctul 66), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă.

13 – A se vedea Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, Rec., p. I-5811, punctul 47), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă.

14 – A se vedea Hotărârile Dornier (citată la nota de subsol 5, punctele 64-66), Kingscrest Associates și Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 38), L.u.P. (citată la nota de subsol 5, punctele 41-43) și Zimmermann (citată la nota de subsol 5, punctul 27), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

15 – A se vedea Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate la 7 martie 2006 în cauza L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 39), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă.

16 – A se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 40), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) și la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (g) și (h) din A șasea directivă.

17 – A se vedea această distincție sistematică în Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 13 decembrie 2001 în cauza Kennemer Golf (C-174/00, Rec., p. I-3293, punctul 38) și în Concluziile avocatului general Léger prezentate la 15 septembrie 2005 în cauza Ygeia (C-394/04, Rec., p. I-10373, punctul 31), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă.

18 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia (C-394/04, Rec., p. I-10373, punctul 26), și Hotărârea din 9 februarie 2006, Kinderopvang Enschede (C-415/04, Rec., p. I-1385, punctele 22 și 25), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.

19 – În acest sens, a se vedea de asemenea prima întrebare din cauza C-144/13 (VDP Dental Laboratory).

20 – Concluziile prezentate la 7 septembrie 2006 în cauza VDP Dental Laboratory (C-401/05, Rec., p. I-12121, punctele 95-97); de asemenea, a se vedea și Concluziile avocatului general Fennelly prezentate la 18 iunie 1998 în cauza Victoria Film (C-134/97, Rec., p. I-7023, punctul 46).

21 – A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 41).

22 – A se vedea în special Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, Rec., p. 53, punctul 25), Hotărârea din 22 iunie 1989, Costanzo (103/88, Rec., p. 1839, punctul 29), Hotărârea Kügler (citată la nota de subsol 6, punctul 51) și, mai recent, Hotărârea din 8 mai 2013, Marinov (C-142/12, punctul 37); a se vedea Hotărârea din 4 decembrie 1974, van Duyn (41/74, Rec., p. 1337, punctul 12).

23 – Hotărârea Zimmermann (citată la nota de subsol 5, punctul 51), referitoare la articolul 13

secțiunea A din A ?asea directiv?.

24 – A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Rec., p. I?493, punctul 35), ?i Hotărârea VDP Dental Laboratory (citată la nota de subsol 21, punctul 40).

25 – A se vedea Hotărârea din 26 februarie 1986, Marshall (152/84, Rec., p. 723, punctul 48).

26 – A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, Rep., p. I?13805, punctele 37 ?i 41).

27 – A se vedea punctul 19 de mai sus.

28 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C?203/10, Rep., p. I?1083, punctul 62).

29 – A se vedea Hotărârea din 1 februarie 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Rec., p. 113, punctul 25/29).

30 – A se vedea în acest sens ?i Hotărârea CopyGene (citată la nota de subsol 6, punctele 77 ?i 78), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv?.

31 – Hotărârea Dornier (citată la nota de subsol 5, punctele 81 ?i 82).

32 – Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ?i The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, Rep., p. I?5517, punctele 59-62).

33 – Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber ?i Akritidis (C?453/02 ?i C?462/02, Rec., p. I?1131, punctul 37), ?i Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Rank Group (C?259/10 ?i C?260/10, Rep., p. I?10947, punctul 68).

34 – A se vedea Hotărârile Dornier (citată la nota de subsol 5, punctele 69 ?i 70), Linneweber ?i Akritidis (citată la nota de subsol 33, punctul 37) ?i JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ?i The Association of Investment Trust Companies (citată la nota de subsol 32, punctul 48).

35 – A se vedea Hotărârile K?gler (citată la nota de subsol 6, punctele 55-61), Dornier (citată la nota de subsol 5, punctele 81 ?i 82) ?i Zimmermann (citată la nota de subsol 5, punctul 32).

36 – A se vedea Hotărârile Dornier (citată la nota de subsol 5, punctul 64), L.u.P. (citată la nota de subsol 5, punctul 42) ?i CopyGene (citată la nota de subsol 6, punctul 63), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv?, precum ?i Hotărârile Kingscrest Associates ?i Montecello (citată la nota de subsol 5, punctul 49) ?i Zimmermann (citată la nota de subsol 5, punctul 26), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g), respectiv (h) din A ?asea directiv?.

37 – A se vedea Hotărârea CopyGene (citată la nota de subsol 6, punctele 64 ?i 65) referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv?, precum ?i Hotărârile K?gler (citată la nota de subsol 6, punctele 56 ?i 57) ?i Zimmermann (citată la nota de subsol 5, punctele 31 ?i 33), referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A ?asea directiv?.

38 – A se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate la 22 februarie 2005 în cauza Kingscrest Associates ?i Montecello (C?498/03, Rec., p. I?4427, punctul 36), privind articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) ?i (h) din A ?asea directiv?.

39 – Hotărârea CopyGene (citată la nota de subsol 6, punctul 73), referitoare la articolul 13

secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A se referă la următoarele.

40 – A se vede la punctul 23 și următoarele de mai sus.

41 – A se vede la Hotărârea Stockholm Lindöpark (citată la nota de subsol 24, punctul 34 și următoarele).