

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

Juliane Kokott

prezentate la 21 decembrie 2016(1)

Cauza C-699/15

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

împotriva

Brockenhurst College

[cerere de decizie preliminară formulată de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Regatul Unit)]

„TVA – Scutire în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA – Prestări de servicii strâns legate de serviciile de învățământ – Prestări de servicii de restaurant și de teatru furnizate de un organism de învățământ în cadrul procesului educațional unor terți care plătesc pentru aceste servicii”

I – Introducere

1. În speță, Curtea a fost sesizată în legătură cu dispoziția referitoare la scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(2) (denumită în continuare „Directiva TVA”). Este necesar să se clarifice întinderea scutirii, întrucât aceasta nu se referă numai la servicii enumerate concret, ci prevede, în plus, scutirea de la plata TVA și a unor livrări de bunuri și prestări de servicii „strâns legate” de acestea (denumite în continuare „servicii”).

2. Autorul Directivei UE aplică această tehnică a extinderii scutirii fiscale asupra serviciilor strâns legate de cele de mai sus și în contextul altor scutiri fiscale [a se vedea de exemplu articolul 132 alineatul (1) litera (b) și litera (n) din directivă]. Cu toate acestea, și în acele cazuri, este tot mai dificil să se delimiteze serviciile care sunt încă strâns legate de serviciile respective de cele care nu mai sunt strâns legate de acestea. În jurisprudența sa, Curtea s-a pronunțat deja în câteva rânduri cu privire la această problemă a delimitării, dar nu a fost nevoită să aprofundeze examinarea problemei dacă și serviciile furnizate unor terți externi (respectiv, furnizate altor persoane în afara elevilor înmatriculați [sau către pacienți aflați în tratament] și nici altor instituții de învățământ care beneficiază de scutire fiscală(3)) pot fi scutite. Acest aspect se aplică unor contexte în care persoana impozabilă (de exemplu școala sau spitalul) prestează servicii către acești terți, care se află într-un anumit raport cu

serviciul scutit (respectiv învmântul sau tratamentul spitalicesc)(4)

3. În spe, problema privind întinderea scutirii acestor servicii „strâns legate” se ridică în cazul unui „restaurant de formare profesională” și al unui „teatru de formare profesională” ale „Brockenhurst College” (denumit în continuare „College”). În cadrul formării sale profesionale a stagiarilor prin practică, această instituție prestează cu titlu oneros servicii de restaurant și pune în scenă spectacole de teatru pentru terți. Aceasta consideră că veniturile obținute trebuie tratate ca serviciu scutit în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Problema în discuție se poate ridica în toate variantele de formare profesională cu practică. De exemplu, în Germania, proprietarul unei școli specializate de frizerie a încercat să trateze operațiunile de frizerie prestate de ucenicii săi – la un preț redus – în beneficiul unor clienți, ca operațiuni scutite de la plata TVA(5)

Numărul unor asemenea contexte posibile este aproape nelimitat. Potrivit declarațiilor prezentate de Comisie înedin, aceeași problemă s-ar ridica și în cazul unei instituții de formare profesională a brutarilor, care permite ucenicilor să vândă pâine și chifle în cadrul formării lor profesionale sau în cazul unei școli specializate în domeniul curățeniei clădirilor care implică ucenici în formare în cadrul activităților la clienți care plătesc pentru aceste servicii.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Prezenta procedură privește perioade în care sunt aplicabile două directive, respectiv:

a) Așasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1997, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea Directivă”) și

b) Directiva TVA,

însoțite de dispozițiile relevante ale celor două directive sunt identice în esență.

5. Art. 131 din Directiva TVA [fostul articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din Așasea Directivă] prevede următoarele:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

6. În cadrul capitolului 2 din titlul IX din Directiva TVA se află articolul 132 alineatul (1) [fostul articol 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din Așasea Directivă] care prevede că statele membre trebuie să scutească anumite tranzacții și, în special, la litera (i)

7. „educația copiilor și a tinerilor, învmântul 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;”

8. Articolul 134 din Directiva TVA [fostul articol 13 secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă] prevede:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

„(a) atunci când livrarea sau prestarea nu sunt esențiale 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.”

B – Dreptul național

9. Potrivit datelor furnizate de instanța de trimitere, scutițiile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA au fost transpuse în legislația Regatului Unit, prin Section 31 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind TVA-ul). Potrivit acestei dispoziții, prestarea unui serviciu este scutită de la plata TVA dacă este enumerată în lista din Anexa 9 la lege.

10. În măsura în care prezintă importanță în speță, punctele 1 și 4 Grupa 6 din Secțiunea II a Anexei 9 la Value Added Tax Act 1994 prevăd următoarele:

11. „1. Livrarea sau prestarea efectuată de către o instituție care poate fi supusă scutirii și care își desfășoară activitatea în domeniul

12. (a) învățământului;

13. [...]

14. (c) formării profesionale.

15. [...]

16. 4. Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii (cu excepția serviciilor de examinare) care sunt strâns legate de un serviciu în sensul punctului 1 (prestația principală) prestat de un organism eligibil sau către un asemenea organism care furnizează prestația principală în măsura în care:

(a) bunurile sau serviciile sunt destinate utilizării directe de către elev, student sau stagiar (după caz), în calitate de destinatar al prestației principale; și

(b) în cazul în care livrarea sau prestația se efectuează în beneficiul organismului eligibil care asigură prestația principală, aceasta este efectuată de către un alt organism eligibil.”

17. Noțiunea „organism eligibil” este definită în nota (1) la grupa 6 din partea a II-a a anexei 9. Potrivit datelor furnizate de instanța de trimitere, este cert că College reprezintă un „organism eligibil” în acest sens.

III – Litigiul principal

18. Litigiul principal se referă la serviciile de alimentație publică și de divertisment prestate de College (mai precis la serviciile prestate de către College către membrii publicului care iau masa într-un restaurant sau care participă la un spectacol).

19. Potrivit prezenta rii instan ei de trimitere, College presteaz servicii de divertisment c tre studen i i ofer forme de nv mnt n domeniul serviciilor de alimenta ie public i al serviciilor hoteliere, precum i al artei spectacolului.
20. Pentru ca studen ii cursurilor de alimenta ie public i de servicii hoteliere s poat dobâ ndi cuno tin e n condi ii practice, College administreaz un restaurant pentru practic . Func iile de alimenta ie public ale restaurantului sunt asigurate de studen ii Colegiului sub supravegherea tutorilor lor, iar ter i str ini (membrii publicului) iau masa acolo i achit un pre de aproximativ 80 % din costurile meselor lor.
21. n mod corespun z tor, n cadrul cursurilor de art a spectacolului, College pune n scen – prin intermediul studen ilor acestor cursuri e concerte i piese de teatru n schimbul unei remunera ii, pentru a crea, n beneficiul acestor studen i, ocazia unor experien e practice.
22. Restaurantul pentru practic trebuie s satisfac nevoile n materie de educa ie ale studen ilor care urmeaz cursuri de alimenta ie public i servicii hoteliere. Restaurantul echivaleaz cu o sal de curs pentru ace ti studen i.
23. Restaurantul unde se desf oar practica nu este deschis publicului general. Colegiul are o baz de date cu grupuri locale i persoane fizice care ar putea fi interesate s vin la restaurant. Aceste persoane sunt informate despre evenimentele organizate de Colegiu prin intermediul unei publica ii electronice create de departamentul de servicii hoteliere.
24. Cu privire la restaurantul pentru practic , College impune ca toate mesele s fie ocupate (s fie servite ntre 30 i 40 de persoane) de dou ori n aceea i zi i s participe dou grupe diferite de studen i pentru a se ob ine beneficii maxime pentru studen i. n caz contrar, masa este anulat .
25. Punerea n scen a concertelor i a pieselor de teatru n cadrul cursurilor de arte ale spectacolului are, pentru studen ii nscri i la cursurile respective, o func ie similar celei a restaurantului pentru practic .
26. Publicul este limitat i n ceea ce prive te spectacolele, n sensul c acesta este alc tuit, de obicei, din prieteni i rude ale studen ilor sau persoane din baza de date nregistrat la Colegiu.
27. Persoanele care vin la restaurantul pentru practic sau care particip la spectacole sunt con tiente c pl tes c un tarif redus pentru mas sau pentru spectacole i c acestea sunt preg tite i prezentate ca parte a instruirii practice asigurate studen ilor.
28. Instruirea practic este o component a cursurilor, iar studen ii n seama de acest aspect la nscrierea la cursurile respective. n cazul n care nu ar fi oferit instruire practic , inclusiv n ceea ce prive te servirea alimentelor i oferirea de reprezenta ii n cadrul unor concerte, studen ii nu ar beneficia pe deplin de instruire. Studen ii particip la prestarea serviciilor din cadrul cursurilor lor, iar potrivit constat rilor instan ei de trimitere aceasta este o component esen ial a educa iei lor.
29. P r ile nu disput c ob inerea de venituri suplimentare pentru Colegiu prin opera iuni care se afl n concuren direct cu cele efectuate de ntreprinderile comerciale nu a reprezentat scopul de baz al prest rii serviciilor de restaurant sau a serviciilor de divertisment.
30. Prin hot rrea pronun at la 5 noiembrie 2012, First tier Tribunal (Tribunalul de Prim Instan , Regatul Unit) a stabilit c prest rile de servicii de restaurant i de divertisment furnizate de Colegiu publicului sunt scutite de TVA n temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din

Directiva TVA ca prestări de servicii strâns legate de învățământ.

31. În urma apelului formulat de Commissioners, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Divizia fiscalitate și cancelarie)] a confirmat hotărârea pronunțată de First-tier Tribunal, prin decizia din 30 ianuarie 2014. În urma recursului formulat de Commissioners în fața Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)], instanța a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare.

IV – Procedura în fața Curții

32. Prin urmare, în calitate de instanță sesizată, la data de 24 decembrie 2015, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] a adresat Curții următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare în temeiul articolului 267 TFUE:

„1) În temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, prestările de servicii de restaurant și de divertisment furnizate de o instituție de învățământ membrilor publicului care plătesc pentru aceste servicii (și care nu sunt beneficiari ai prestației principale de servicii de învățământ) sunt „strâns legate” de furnizarea de servicii de învățământ în cazurile în care acele prestații sunt realizate de studenți (care beneficiază de prestația principală constând în servicii de învățământ) în cadrul procesului lor de educație și care constituie o componentă esențială a educației lor?

2) Pentru a stabili dacă prestările de servicii de restaurant și de divertisment se încadrează în scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) ca prestări de servicii „strâns legate” de învățământ:

a. este relevant faptul că studenții beneficiază mai degrabă de participarea la prestarea serviciilor în cauză decât de obiectul serviciilor respective?

b. este relevant faptul că studenții nu beneficiază în mod direct sau indirect de aceste prestații, ci membrii publicului care plătesc pentru acestea și care nu sunt beneficiari ai prestației principale constând în servicii de învățământ?

c. este relevant faptul că, din punctul de vedere al destinatarilor tipici ai serviciilor în cauză (și anume, membrii publicului care plătesc pentru acestea), prestațiile nu reprezintă un mijloc de a se bucura în cele mai bune condiții de o altă prestație, ci reprezintă un scop în sine?

d. este relevant faptul că, din punctul de vedere al studenților, prestațiile în cauză nu constituie un scop în sine, participarea la realizarea prestațiilor reprezentând de fapt un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de prestația principală constând în servicii de învățământ?

e. în ce măsură ar trebui să fie luat în considerare principiul neutralității fiscale?”

33. În ceea ce privește aspectele de mai sus, au prezentat observații scrise College, Regatul Unit, precum și Comisia Europeană. Acestea au participat de asemenea și la ședința din 10 noiembrie 2016.

V – Aprecieri juridice

A – Cu privire la prima întrebare

34. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să afle interpretarea care

trebuie dat? elementului de fapt constând în servicii „strâns legate”, la care se face referire la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Aceasta dorește să afle în special dacă această noțiune poate include și prestații cître terți ale unui organism menționat la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Instanța ridică această problemă în special întrucît serviciile sunt prestate de stagiați în timpul și în cadrul cursurilor, în beneficiul unor terți.

35. Potrivit deciziilor anterioare ale Curții în ceea ce privește articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din Așeza Directivă, Directiva TVA [în prezent articolul 132 alineatul (1) litera (i)] nu definește noțiunea de prestații de servicii „strâns legate” de învățămînt(6)

. Totuși, chiar din termenii acestei prevederi rezultă că aceasta nu vizează prestațiile de servicii și livrările de bunuri care nu prezintă nicio legătură cu „educația copiilor și a tinerilor, învățămîntul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională”.

1. Prestația principală, prestația accesorie și serviciul strîns legat

36. În continuare, Curtea a precizat că prestațiile de servicii și livrările de bunuri nu ar putea fi considerate ca fiind „strâns legate” de învățămînt, beneficiind astfel de același tratament fiscal, decât atunci când sunt furnizate efectiv ca prestații accesorii unei prestații principale(7)

. Cu toate acestea, se poate considera că o prestație individuală este accesorie unei prestații principale numai atunci când nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal(8)

. Acest fapt sugerează că beneficiarul prestației principale și beneficiarul celei accesorii trebuie să fie același, întrucît în caz contrar ar exista două prestații (principale) autonome.

37. Această interpretare nu este însă obligatorie. Deja modul de redactare al articolului 132 alineatul (1) litera (i) și al articolului 134 din Directiva TVA contrazice aspectul potrivit căruia serviciile „strâns legate” trebuie să fie prestații accesorii în acest sens. O prestație accesorie neautonomă beneficiază, *per definitionem*, de același tratament precum prestația principală (în speță tratamentul „serviciilor de învățămînt” din perspectiva TVA-ului) și, prin urmare este scutită *per se*. Scutirea separată a unor servicii strîns legate de o prestație scutită din câteva dispoziții separate este utilă numai în condițiile în care autorul directivei a considerat că, potrivit principiilor generale, aceste prestații sunt taxabile, dar trebuie totuși tratate drept prestații scutite de la plata TVA.

38. În rest, în cauza Horizon College(9)

, Curtea a extins de asemenea domeniul de aplicare a scutirii fiscale prevăzute de articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA și asupra serviciilor furnizate de o instituție de învățămînt către altă instituție de învățămînt (și astfel nu direct elevilor). În concluzie, și în cauza Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club(10)

, Curtea a extins scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA și asupra unor servicii furnizate către terți (mai precis, unor persoane care nu practică sportul), dar aceasta are un mod de redactare ușor diferit.

39. Art. 132 alineatul (1) litera i din Directiva TVA prevede că un serviciu „strîns legat” nu reprezintă numai o prestație accesorie neautonomă, ci este o prestație (principală) autonomă. Cu toate acestea, avînd în vedere că aceasta este însă atât de strîns legată de prestația principală scutită de TVA, aceasta este inclusă (în mod excepțional) în scutirea aplicabilă celei din urmă. Astfel se explică și motivul pentru care articolul 134 din Directiva TVA prevede numai în aceste cazuri, în mod explicit, ca această prestație principală autonomă în sine să fie indispensabilă prestației (principale) scutite.

40. Astfel, în cazul acestei interpretări date serviciului „strîns legat”, în domeniul de aplicare al dispoziției de scutire fiscală ar putea intra mai degrabă și servicii furnizate unor terți decât în

cazul interpretării acestora ca prestații accesorii neautonome. Cu toate acestea, astfel de servicii „strâns legate” nu mai pot fi delimitate de servicii care nu mai sunt „strâns legate”. Astfel, prezintă relevanță obiectivul urmărit prin scutirea fiscală.

2. Rațiunea legiuitorului în privința scutirii fiscale a operațiunilor strâns legate de „servicii de învățământ”

41. Rațiunea legiuitorului în privința scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA constă în faptul că accesul la aceste servicii – în favoarea elevilor, a studenților și a stagiariilor – nu devine mai costisitor întrucât nu se mai aplică TVA-ul(11)

. După cum au subliniat înedin?? Comisia și Regatul Unit, acest aspect ar putea fi legat de faptul că formarea persoanelor individuale nu servește numai acestora, ci este de interes general (a se vedea denumirea Titlului IX, capitolul 2 din Directiva TVA).

42. Scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA exclud deducerea TVA-ului și produc numai efectul unei scutiri parțiale a beneficiarului prestației. Valoarea acestora depinde de încercarea cu TVA (nedeductibil) a prestatorului. În cazul în care, în speță, prestațiile prestatorului sunt impozabile, acesta ar avea dreptul să deducă TVA-ul pentru bunurile achiziționate, astfel încât, pentru ca College să obțină același rezultat comercial(12), prețurile aplicate terților ar trebui majorate numai cu diferența dintre datoria fiscală și TVA-ul dedus.

43. Acest aspect dovedește că obiectivul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA nu este favorizarea respectivelor persoane impozabile (în speță „a organismelor de învățământ”). Singurul efect pe care scutirea îl produce din punct de vedere economic este favorizarea beneficiarului care trebuie să achite un TVA mai redus.

44. Acest aspect corespunde sistemului de TVA, ca impozit pe consum, prin care se urmărește să se impoziteze exclusiv consumatorul final(13)

. Având în vedere cele de mai sus, scutirea prestațiilor consumate în mod direct de terți și „produse” numai cu ocazia formării profesionale este greu de justificat.

45. În plus, principiul neutralității fiscale trebuie respectat și în cadrul interpretării scutirilor prevăzute de Directiva TVA. Acest principiu se opune în special tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni(14)

. Din perspectiva consumatorului final (în speță a terților), pentru încercarea sa cu TVA, nu prezintă relevanță diferențierea în funcție de locul în care ia masa, la un restaurant normal sau la un restaurant de formare profesională în cadrul unei instituții de învățământ. În ambele cazuri, consumatorul este servit și ia masa și în ambele cazuri, acesta va plăti o sumă de bani în schimbul acestui consum. După cum a subliniat și Regatul Unit înedin??, faptul că în cadrul unui restaurant de formare profesională cota de eroare este eventual mai mare se oglindește numai în quantumul contrapartidei (în speță numai 80 % din costul mesei). Calitatea serviciului de restaurant nu ridică problema existenței acestei cote.

46. Având în vedere principiul neutralității, nu poate fi adecvat ca un consumator să fie scutit de aplicarea TVA-ului pentru simplul motiv că, concomitent, are loc o activitate de formare profesională a altor persoane, care este scutită de TVA. Această concluzie este valabilă și atunci când restaurantul de formare profesională și teatrul de formare profesională sunt accesibile numai unui cerc restrâns de membri ai publicului. În conformitate cu opinia Comisiei și a Regatului Unit, în cazul în care are loc o activitate economică în sensul legislației privind TVA-ul, faptul că cercul clienților este restrâns nu prezintă relevanță pentru taxarea acestora. Luarea mesei în cadrul unor așa-numite „cluburi de membru” reprezintă de asemenea o activitate economică supusă principiului neutralității. Această concluzie este valabilă și în cazul unui restaurant care permite

accesul numai clienților al căror nume are inițiala „A”. Cu toate acestea, restaurantul în discuție este în concurență cu orice alt restaurant pentru care inițiala clientului nu are nicio semnificație. Situația este identică cu cea din speță, în care pentru a putea fi luat în considerare, clientul trebuie să se fi înregistrat în prealabil.

B – *Cu privire la a doua întrebare literale (a)–(d)*

47. Prin intermediul celei de a doua întrebări, structurate de la litera (a) la litera (d), instanța de trimitere dorește în esență să clarifice criteriile de delimitare potrivit cărora se poate face diferența între un serviciu care este încă strâns legat de o anumită prestație și un serviciu care nu mai este strâns legat de aceasta .

48. În cadrul acestei delimitări, trebuie să se țină seama că, în opinia Curții, scutirile fiscale sunt de strictă interpretare, iar potrivit jurisprudenței sale recente, interpretarea trebuie să fie mai ales conformă cu obiectivele urmărite prin această dispoziție(15)

. Astfel, Curtea prevede în mod explicit că „interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului de neutralitate fiscală inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte.”(16)

49. În acest sens, nu este suficient ca prestațiile către terți să optimizeze numai scopul de formare profesională. Potrivit articolului 134 din Directiva TVA, acestea trebuie să fie și indispensabile pentru operațiunile scutite. În mod corespunzător, în Hotărârea sa Comisia/Germania, Curtea a decis că derularea unor proiecte în beneficiul unor terți, în schimbul unei remunerații nu este scutit de TVA, chiar dacă acestea pot fi considerate deosebit de utile pentru cursurile din învățământul superior, dar nu sunt indispensabile realizării obiectivului urmărit(17)

50. Aspectul determinant este dacă o taxare a acestor servicii scumpește accesul la serviciul scutit de TVA. Un exemplu în acest sens este colaborarea dintre două întreprinderi în beneficiul direct al consumatorului final care trebuie scutit de la plata TVA, precum în cauza Horizon College(18)

. Aceasta s-a referit la colaborarea dintre două instituții de învățământ, în condițiile repartizării sarcinilor la intrări. Curtea a considerat că serviciile prestate de două instituții de învățământ sunt scutite, cu scopul de a preveni încărcarea cu TVA a studenților beneficiari pentru singurul motiv că serviciul de învățământ nu a fost prestat direct în beneficiul lor, ci indirect prin intermediul altei instituții de învățământ. În speță, nu avem un asemenea context, ci la partea de ieșiri, se prestează concomitent cu titlu oneros, atât servicii de învățământ în beneficiul studenților, cât și servicii de restaurant și servicii constând în spectacole de teatru în beneficiul unor terți.

51. Pentru a considera că un serviciu este „strâns legat” de o prestație, nu este suficient ca serviciile să fie considerate „numai” ocazional un produs în cadrul unei prestații scutite de taxă și să fie prestate în beneficiul unor terți, întrucât în speță, taxarea produselor nu duce la creșterea costurilor pentru beneficiar (în speță studenții care au acces la serviciile de învățământ)(19)

. În plus, în speță, taxarea serviciilor scumpește „numai” accesul clienților restaurantului și spectatorilor de teatru la serviciile de restaurant și la serviciile constând în spectacole de teatru(20) . Prin urmare, nu există niciun serviciu strâns legat de serviciul de învățământ scutit de taxă.

52. Această concluzie corespunde în cele din urmă caracterului taxei pe valoarea adăugată, care este o taxă aplicată consumului. În cazul în care consumatorul trebuie încărcat cu TVA în

funcție de patrimoniul cheltuit pentru consum, trebuie să se ridice în primul rând problema în ce scop și a cheltuit acesta patrimoniul. În speță, terțul achită suma în primul rând și în mod direct (într-un context direct) pentru masa de la restaurant (sau spectacolul de teatru) și nu pentru formarea profesională a elevilor/studenților.

VI – Concluzie

53. Prin urmare, propunem să răspundem la întrebările formulate de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] după cum urmează:

„1) În sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, operațiunile strâns legate sunt prestații autonome, prin intermediul taxării cărora s-ar scumpi și accesul la serviciile scutite ca atare. Prestările de servicii de restaurant și de divertisment furnizate de o instituție de învățământ membrilor publicului care plătesc pentru aceste servicii (și care nu sunt beneficiari ai prestației principale de învățământ) nu reprezintă asemenea operațiuni.

2) Pentru delimitare este relevant (și defavorabil pentru scutire) ca beneficiarii să participe la aprovizionarea altor consumatori. De asemenea este relevant ca terții să achite contrapartida pentru consumul propriu, iar nu pentru predarea unor cursuri către studenți. În sfârșit, este relevant și ca, atât din perspectiva terților, cât și a studenților, serviciile către terți să urmărească un scop în sine (asigurarea de servicii către terți), separat de scopul serviciilor de învățământ scutite de TVA.

1 Limba originală: germană.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7

3 Curtea s-a pronunțat în acest sens în Hotărârea sa din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 Curtea a abordat această problemă deja în Hotărârea sa din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388), întrucât în Germania activitățile de cercetare ale universităților în raport cu terții erau scutite fiscal.

5 A se vedea Hotărârea Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală] din 26 octombrie 1989 (V R 25/84, BStBl. II 1990, 98), prin care aceasta a negat existența scutirii fiscale, cu motivarea că serviciile de frizerie furnizate unui client diferă de serviciile pe care un frizer le furnizează unui ucenic.

6 Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2002:388 punctul 46), și Hotărârea Horizon College (EU:C:2007:343 punctul 27).

7 Hotărârea Horizon College (EU:C:2007:343 punctul 28), Hotărârea Curții din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595 punctele 34 și 35), Hotărârea Curții din 1 decembrie 2005, Ygeia (C-394/04 și C-395/04, EU:C:2005:734 punctele 17 și 18), și Hotărârea Curții din 11 ianuarie 2001, Comisia/Franța (C-76/99, EU:C:2001:12 punctele 27 și următoarele).

8 Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496 punctele 24 și 25), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595 punctul 34), și Hotărârea Ygeia (EU:C:2005:734 punctul 19).

9 Hotărârea Horizon College (EU:C:2007:343).

- 10 Hotărârea Curții din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).
- 11 A se vedea Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2002:388 punctul 47), și Hotărârea Curții din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778 punctul 26); în ceea ce privește articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea Directivă, a se vedea Hotărârea Curții din 11 ianuarie 2011, Comisia/Franța (C-76/99, EU:C:2001:12, punctul 23).
- 12 Contrar opiniei Comisiei, prestarea serviciilor de restaurant în schimbul unor remunerații care nu acoperă costurile nu produce *per se* un excedent de deducere a TVA-ului, întrucât achiziția de alimente s-ar putea realiza în mare parte la cota redusă de TVA, iar astfel se explică interesul College pentru scutirea fiscală.
- 13 Hotărârea Curții din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400 punctul 19), Hotărârea Curții din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722 punctul 34), și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825 punctul 21).
- 14 Hotărârea Curții din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390 punctul 20), Hotărârea Curții din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571 punctul 30), și Hotărârea Curții din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276 punctul 22).
- 15 Hotărârea Curții din 21 martie 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198 punctul 23), Hotărârea Curții din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334 punctul 30), Hotărârea Horizon College (EU:C:2007:343 punctul 16), Hotărârea Curții din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (EU:C:2002:388 punctul 47); și Hotărârea MDDP (EU:C:2013:778 punctul 25).
- 16 Hotărârea PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198 punctul 23), Hotărârea Curții din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334 punctul 30), Hotărârea Horizon College (EU:C:2007:343 punctul 16), Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2002:388 punctul 47), și Hotărârea MDDP (EU:C:2013:778 punctul 25).
- 17 Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2002:388 punctul 48).
- 18 Hotărârea Horizon College (EU:C:2007:343).
- 19 Ultima dintre supoziții ar fi valabilă în cazul în care instituția de învățământ vinde către proprii elevi materiale elaborate pe cont propriu.
- 20 În acest sens, în speță se pot crea paralele cu Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2002:388).