

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

4 mai 2017(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri – Prestări de servicii de restaurant și de divertisment furnizate cu titlu oneros de o instituție de învățământ în beneficiul unui public restrâns”

În cauza C-699/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit], prin decizia din 2 decembrie 2015, primită de Curte la 24 decembrie 2015, în procedura

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

Brockenhurst College,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii E. Regan (raportor), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna X. Lopez Bancalari, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 noiembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Brockenhurst College, de L. Poots, barrister, împuternicit de R. J. Finlayson, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, inițial de V. Kaye și ulterior de S. Brandon, în calitate de agenți, asistați de M. Jones, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 decembrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe

valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administra?ia fiscal? ?i vamal? din Regatul Unit, denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de o parte, ?i Brockenhurst College (denumit în continuare „College”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) referitoare la serviciile de restaurant ?i de divertisment furnizate de acesta din urm?.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 supune la plata TVA?ului „prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

4 Titlul IX din Directiva 2006/112 este intitulat „Scutiri”. Acest titlu cuprinde printre altele un capitol 1, intitulat „Dispozi?ii generale”, în care figureaz? articolul 131 din aceast? directiv?, precum ?i un capitol 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activit??i de interes general”, care regrupeaz? articolele 132-134 din directiva men?ionat?.

5 Articolul 131 din aceea?i directiv? are urm?torul cuprins:

„Scutirile prev?zute la capitolele 2-9 se aplic? f?r? s? aduc? atingere altor dispozi?ii comunitare ?i în conformitate cu condi?iile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestor scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz.”

6 Articolul 132 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Statele membre scutesc urm?toarele tranzac?ii:

[...]

(i) educa?ia copiilor ?i a tinerilor, înv???mântul ?colar sau universitar, formarea ?i reconversia profesional?, inclusiv prestarea de servicii ?i livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de c?tre organisme de drept public care au acest scop sau de alte organiza?ii recunoscute de statul membru în cauz? ca având scopuri similare;

[...]”

7 Articolul 133 din aceast? directiv? prevede:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prev?zute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) ?i (n) sub rezerva respect?rii, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre urm?toarele condi?ii:

(a) nu este necesar ca organismele în cauz? s? urm?reasc? în mod sistematic ob?inerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se aloc? în scopul continu?rii sau îmbun?t?irii serviciilor prestate;

(b) este necesar ca organismele în cauz? s? fie gestionate ?i administrate în mod esen?ial cu titlu gratuit de c?tre persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activit??ilor respective;

(c) organismele în cauz? au obliga?ia de a practica pre?uri aprobate de autorit??ile publice sau

care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA-ului;

(d) este necesar ca scutiile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.

[...]

8 Potrivit articolului 134 din directiva menționată:

„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 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-ului.”

Dreptul din Regatul Unit

9 Scutiile prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 au fost transpuse în dreptul Regatului Unit prin articolul 31 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată), care prevede că o prestare de servicii este scutită dacă aceasta corespunde descrierii care figurează în anexa 9 la această lege.

10 Anexa 9 grupa 6 punctele 1 și 4 din partea a II-a din această lege prevede că sunt scutite:

„1. Prestarea de către un organism eligibil a unor servicii de:

(a) învățământ;

[...]

(c) formare profesională.

[...]

4. Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii (cu excepția serviciilor de examinare) care este strâns legată de un serviciu descris la punctul 1 (prestația principală) de către un organism eligibil sau de către un asemenea organism care furnizează prestația principală cu condiția ca:

(a) bunurile sau serviciile să fie 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 să fie efectuată de către un alt organism eligibil.”

11 Nota (1) din acest grup 6 definește noțiunea „organism eligibil”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 12 College este o instituție de învățământ superior care oferă formare în domeniul alimentației publice, al serviciilor hoteliere și al artelor spectacolului.
- 13 Pentru a permite studenților înscriși la aceste cursuri să dobândească competențe într-un cadru practic, College gestionează un restaurant, prin intermediul studenților și sub supravegherea tutorilor lor, și organizează spectacole destinate unui public exterior instituției. Atât restaurantul, cât și spectacolele sunt deschise unui public restrâns compus din persoane susceptibile să fie interesate de evenimentele organizate de College, care sunt repertoriile într-o bază de date pentru a fi ținute la curent cu aceste evenimente printr-un buletin informativ transmis în mod regulat. Aceste persoane sunt informate că evenimentele menționate sunt organizate în cadrul formării studenților, la un preț redus, care, în ceea ce privește mesele, atinge aproximativ 80 % din prețul real al prestației. În cazul în care numărul de rezervații la restaurant nu atinge un minim de 30 de persoane, masa este anulată.
- 14 Din dosarul prezentat Curții rezultă că veniturile suplimentare care decurg pentru College din aceste prestații de servicii, furnizate în concurență directă cu întreprinderile comerciale, nu constituie obiectivul principal al prestațiilor menționate.
- 15 Instanța de trimitere precizează că formarea practică a fost concepută ca fiind parte din cursuri și era cunoscută de studenți la momentul înscrierii lor la diferitele programe de studii.
- 16 College a achitat TVA-ul, în perioada vizată, la cota standard aplicabilă prețului facturat pentru mesele și serviciile de divertisment furnizate.
- 17 Cu toate acestea, College a considerat că aceste livrări și prestații ar fi trebuit să fie scutite ca servicii „strâns legate” de învățământ, conform articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112. Întrucât cererea sa de rambursare a fost respinsă de administrația fiscală, College a formulat o acțiune la First-tier Tribunal (Tax Chambers) [Tribunalul de Prim Instanță (Divizia fiscalitate), Regatul Unit].
- 18 Prin decizia din 5 noiembrie 2012, această instanță de prim grad a statuat că aceste prestații de servicii erau scutite de TVA, întrucât sunt strâns legate de învățământ. Această decizie a fost confirmată în apel de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Divizia fiscalitate și cancelarie), Regatul Unit], prin hotărârea din 30 iunie 2014.
- 19 Administrația fiscală a formulat o cale de atac împotriva acestei din urmă decizii la instanța de trimitere, care consideră că soluționarea litigiului cu care este sesizat depinde de interpretarea Directivei 2006/112.
- 20 În aceste condiții, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din [D]irectiva [2006/112], prestațiile 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 învățământ în cazurile în care acele prestații sunt realizate de studenți (care beneficiază de prestația principală, constând în servicii de învățământ) în cadrul formării lor și constituie o componentă esențială a acestei formări?
- 2) Pentru a stabili dacă prestațiile de servicii de restaurant și de divertisment se încadrează în scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din [D]irectiva [2006/112] ca prestații 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 nu studenții 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 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

21 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că pot fi calificate drept prestații „strâns legate” de prestația de învățământ, în sensul acestei dispoziții, și, prin urmare, pot fi scutite de TVA activități, desfășurate în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în furnizarea de către studenții unei instituții de învățământ superior, în cadrul formării lor și cu titlu oneros, a unor prestații de servicii de restaurant și de divertisment către terți.

22 Articolul 132 din Directiva 2006/112 prevede scutiri care, astfel cum indică titlul capitolului din care face parte acest articol, au ca obiectiv favorizarea anumitor activități de interes general. Cu toate acestea, scutirile respective nu privesc toate activitățile de interes general, ci numai pe cele care sunt enumerate și descrise în acesta într-un mod foarte detaliat (Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118, punctul 19 și jurisprudența citată).

23 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general, care rezultă din articolul 2 din Directiva 2006/112, potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestație efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 din această directivă trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte (Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118, punctul 20 și jurisprudența citată).

24 Articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 nu cuprinde nicio definiție a noțiunii de operațiuni „strâns legate” care figurează în acesta. Totuși, chiar din termenii acestei dispoziții rezultă că aceasta vizează prestațiile de servicii care prezintă o legătură strânsă cu „educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională”. Prin urmare, prestațiile de servicii nu pot fi considerate „strâns legate” de aceste din urmă prestații decât atunci când sunt furnizate efectiv ca fiind prestații accesorii învățământului oferit de instituția în cauză, care constituie prestația principală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctele 27 și 28 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 25 martie 2010, Comisia/Țările de Jos, C-79/09,

nepublicat?, EU:C:2010:171, punctul 50).

25 Conform jurisprudenței Curții, o prestație poate fi considerată accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal (Hotărârea din 25 martie 2010, Comisia/Regatul Unit, C-79/09, nepublicat?, EU:C:2010:171, punctul 51 și jurisprudența citată).

26 În această privință, aplicarea scutirii pentru operațiuni „strâns legate” de învățământ este, în orice caz, subordonată unui număr de trei condiții, prevăzute, în parte, la articolele 132 și 134 din Directiva 2006/112, și anume în esență, în primul rând, ca atât această prestație principală, cât și prestațiile de servicii care sunt strâns legate de aceasta să fie efectuate de organisme prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă, în al doilea rând, ca aceste prestații de servicii să fie esențiale pentru operațiunile scutite și, în al treilea rând, ca scopul principal al prestațiilor de servicii menționate să nu fie obținerea de venituri suplimentare pentru aceste organisme, printr-o operațiune care se află în concurență directă cu întreprinderi comerciale supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctele 34, 38 și 42, precum și Hotărârea din 25 martie 2010, Comisia/Regatul Unit, C-79/09, nepublicat?, EU:C:2010:171, punctul 61).

27 Referitor la cauza principală, este cert, în ceea ce privește prima dintre aceste condiții, că College este o instituție de drept public, cu scop educativ, eligibilă pentru scutire în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

28 În ceea ce privește a doua condiție, din cuprinsul punctului 39 din Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), decurge că, pentru a fi calificate drept prestații de servicii esențiale pentru aceste operațiuni scutite, aceste prestații trebuie să fie de o asemenea natură sau calitate încât, fără concursul lor, nu s-ar putea asigura ca învățământul oferit de organismul care intră sub incidența articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, cel de care beneficiază studenții acestuia din urmă să aibă o valoare echivalentă.

29 În speță, din decizia de trimitere reiese că învățământul practic este conceput ca fiind parte din programa studenților și că, dacă acesta nu ar fi oferit, studenții nu ar beneficia pe deplin de formarea lor.

30 Astfel, se precizează în acest sens că toate funcțiile de alimentație publică ale restaurantului sunt asigurate de studenții College, sub supravegherea tutorilor lor, și că obiectivul urmărit prin gestionarea restaurantului de formare profesională al College este acela de a permite studenților înscriși la cursurile de alimentație publică și de servicii hoteliere să dobândească competențe într-un cadru practic.

31 Aceeași este situația în ceea ce privește cursurile de arte ale spectacolului. College organizează concerte și spectacole prin intermediul studenților și înscriși la cursurile menționate, pentru ca aceștia să dobândească o experiență practică.

32 Or, se impune constatarea că, fără aceste componente practice, învățământul oferit de College în domeniile alimentației publice, al serviciilor hoteliere și al spectacolului nu ar avea o valoare echivalentă.

33 Această constatare se coroborează cu faptul că Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord afirmă că restaurantul de formare profesională al College este echivalent, pentru studenți, cu o sală de clasă și că Comisia Europeană subliniază că studenții profită de experiența dobândită prin intermediul pregătirii meselor și al servirii la masă într-o situație reală, care

constituie o parte importantă a formării lor.

34 În aceste împrejurări, reiese că prestațiile de servicii de restaurant și de divertisment în discuție în litigiul principal trebuie să fie considerate esențiale pentru asigurarea calității prestației principale de învățământ oferite de College.

35 În ceea ce privește a treia condiție, trebuie amintit că aceasta constituie o expresie specifică a principiului neutralității fiscale, care se opune în special ca prestații de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 43 și jurisprudența citată).

36 Este cert, în litigiul principal, mai întâi, că prestațiile de servicii de restaurant și de divertisment oferite de College sunt accesibile numai persoanelor înscrise în prealabil pe o listă de difuzare înut de această instituție. În special, instanța de trimitere precizează că, pentru spectacole, publicul este constituit în general din prietenii și din familia studenților College, precum și din persoanele înscrise în prealabil în baza de date a acestei instituții.

37 Apoi, restaurantul de formare profesională al College nu este accesibil decât pe bază de rezervare și cu condiția să fie plin, un minim de 30 de persoane fiind impus pentru ca studenții să poată obține beneficii maxime din prestațiile lor. Astfel, contrar unui restaurant comercial, în care rezervările sunt în principiu onorate în mod necondiționat, mesele sunt anulate dacă pragul impus nu este atins.

38 În sfârșit, din elementele furnizate de instanța de trimitere reiese că serviciile de restaurant, concertele și spectacolele sunt furnizate, organizate și prestate în integralitate de studenți aflați în formare, situație care se deosebește în mod fundamental de cea a studenților care efectuează un stagiu în cadrul unei entități comerciale, în care se integrează într-o echipă profesională care furnizează asemenea servicii în condițiile concurențiale care prevalează pe piețele respective.

39 Reiese astfel că prestațiile oferite unui număr restrâns de terți de către College în cadrul cursurilor predate studenților și se deosebesc substanțial de cele pe care le propune în mod obișnuit o sală de spectacole sau un restaurant comercial și că acestea vizează un public distinct, întrucât nu satisfac aceleași nevoi ale consumatorului.

40 În plus, nu se contestă că tarifele stabilite de College nu acoperă decât 80 % din costul mesei. Nu reiese astfel că scopul serviciilor în discuție în litigiul principal este obținerea de venituri suplimentare pentru College, prin operațiuni efectuate în concurență directă cu întreprinderi comerciale supuse TVA-ului, precum restaurantele sau sălile de spectacol.

41 Prin urmare, nu reiese că prestațiile oferite de College unui număr restrâns de terți sunt comparabile celor oferite de restaurante și de săli de spectacol comerciale, iar scutirea de TVA a prestațiilor oferite de această instituție nu conduce la o diferență de tratament fiscal.

42 În sfârșit, trebuie amintit că revine instanței naționale sarcina de a verifica, pornind de la indicațiile furnizate de Curte, că aceste condiții sunt efectiv îndeplinite, având în vedere circumstanțele factuale specifice cauzei cu care este sesizat.

43 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că pot fi calificate drept prestații „strâns legate” de prestația principală de învățământ și, astfel, scutite de TVA activitățile, desfășurate în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în furnizarea de către studenții unei instituții de învățământ superior, în

cadrul formării lor și cu titlu oneros, a unor servicii de restaurant și de divertisment către terți, cu condiția ca aceste servicii să fie esențiale pentru formarea lor, iar scopul lor să nu fie obținerea de venituri suplimentare pentru această instituție, prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA-ului, aspect a cărui verificare revine instanței naționale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

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 trebuie interpretat în sensul că pot fi calificate drept prestații „strâns legate” de prestația principală de învățământ și, astfel, scutite de taxa pe valoarea adăugată (TVA) activitățile, desfășurate în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în furnizarea de către studenții unei instituții de învățământ superior, în cadrul formării lor și cu titlu oneros, a unor servicii de restaurant și de divertisment către terți, cu condiția ca aceste servicii să fie esențiale pentru formarea lor, iar scopul lor să nu fie obținerea de venituri suplimentare pentru această instituție, prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA-ului, aspect a cărui verificare revine instanței naționale.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.