HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

14 iunie 2007 *

În cauza C-434/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 2 decembrie 2005, primită de Curte în aceeași zi, în procedura

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (raportor) și doamna P. Lindh, judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 decembrie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), de G. C. Bulk, advocaat, și de doamna A. van Dongen, adviser;

— pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster și de domnul P. van Ginneken, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de doamnele E. Mamouna, O. Patsopoulou și S. Trekli, precum și de domnii K. Georgiadis și S. Spyropoulos, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și A. Weimar, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 martie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) 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 (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), stabilit la Alkmaar (Țările de Jos) (denumit în continuare „Horizon College"), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretar de stat pentru finanțe), pe de altă parte, ca urmare a unei decizii de rectificare a impunerii în materie de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") emise în privința sa de către acesta din urmă.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 13 din A șasea directivă prevede:

„A. Scutirea anumitor activități de interes public

(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(i) 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, asigurate de organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare;

[...]

(2) (a) Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) din prezentul articol sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

— nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate;

— este necesar ca aceste organisme în cauză să fie gestionate și administrate în mod esențial cu titlu gratuit de către persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activităților respective;

— organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile 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;

— este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

(b) Prestarea de servicii sau livrarea de bunuri nu este scutită, în temeiul alineatului (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) anterioare, dacă:

— livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

— 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." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

4 Articolul 11 paragraful 1 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) prevede:

„1. Sunt scutite de impozit în condițiile stabilite prin reglementare a administrației publice:

[...]

o. furnizarea de:

1° servicii de învățământ, de către instituții prevăzute în acest scop, precum cele definite prin sau în temeiul legilor care reglementează învățământul supus, în temeiul unei prevederi legale, inspecției școlare a regatului sau unui alt control exercitat de către ministrul însărcinat cu serviciile de învățământ respective;

2° servicii de învățământ care sunt desemnate prin reglementare a administrației publice, această reglementare putând să precizeze că scutirea nu se aplică decât în privința întreprinzătorilor care nu urmăresc un scop lucrativ prin intermediul acestui învățământ;

[...]"

Acțiunea principală și întrebările preliminare

5 Potrivit deciziei de trimitere, Horizon College este „o instituție de învățământ".

6 În cursul anilor relevanți în privința litigiului din acțiunea principală, Horizon College a pus pe unii dintre profesorii săi la dispoziția altor instituții de învățământ (denumite în continuare „instituții destinatare") unde aceștia au practicat sub responsabilitatea fiecăreia dintre acestea.

7 Pentru fiecare punere la dispoziție, a fost încheiat un contract între Horizon College, profesorul respectiv și instituția destinatară. Potrivit clauzelor contractelor, revenea instituției destinatare să definească sarcinile profesorului respectiv ținând seama de durata punerii la dispoziție și de funcția pentru care acest profesor a fost numit la Horizon College. Instituția destinatară era, în plus, obligată să plătească asigurarea de răspundere civilă pentru perioada în care profesorul respectiv era pus la dispoziția sa. Salariul acestuia din urmă continua să fie vărsat de Horizon College. Instituția destinatară era obligată să ramburseze acest salariu, fără majorare, către Horizon College, care nu a facturat TVA.

8 Inspectorul fiscal competent a notificat Horizon College cu o decizie de rectificare a impunerii pentru TVA-ul aferent anilor 1995-1999 pentru o sumă de 463 828 NLG, sumă care a fost redusă la 299 308 NLG prin decizia inspectorului luată ca urmare a unei reclamații a instituției menționate.

9 Horizon College a făcut apel împotriva acestei decizii în fața Gerechtshof te Amsterdam, care l-a respins ca nefondat prin hotărârea din 3 noiembrie 2003, pe motiv că prestările din acțiunea principală nu țin de scutirea de TVA-ul prevăzut la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă.

10 Horizon College a făcut recurs în fața Hoge Raad der Nederlanden (Curtea supremă).

11 Întrucât a considerat că soluția litigiului cu care este sesizat depinde de interpretarea Celei de a șasea directive și în special de noțiunea „învățământ" avută în vedere la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din aceasta, Hoge Raad der Nederlanden a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 13 secțiunea A [alineatul (1) litera (i)] din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că noțiunea de învățământ cuprinde de asemenea și faptul de a pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții de învățământ unde va desfășura temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, noțiunea «servicii strâns legate de acestea» trebuie interpretată în sensul că acoperă de asemenea și serviciul care a fost descris la prima întrebare?

3) Faptul de a ști dacă organismul care detașează profesorul este el însuși o instituție de învățământ poate modifica răspunsul la întrebările precedente?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

12 Prin intermediul primei întrebări coroborate cu a treia întrebare instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că termenii „educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională", care figurează în această prevedere, au în vedere situația unei instituții de învățământ în sensul aceleiași prevederi, care pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții destinatare unde acest profesor desfășoară temporar activități didactice sub responsabilitatea acestei din urmă instituții.

13 Horizon College consideră că trebuie să se dea un răspuns pozitiv la această întrebare, dat fiind că transmiterea efectivă de cunoștințe și de competențe, care se produce direct între un cadru didactic și studenți sau elevi, independent de structura juridică în care este efectuată o astfel de transmitere, constituie esența însăși a învățământului. Guvernele elen și olandez, precum și Comisia Comunităților Europene susțin că la prima întrebare trebuie să se dea un răspuns negativ.

14 Cu titlu preliminar, trebuie să se sublinieze că articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă urmărește scutirea de TVA a anumitor activități de interes general. Totuși, această scutire nu privește toate activitățile de interes general, ci numai pe cele care sunt enumerate și descrise în aceasta într-un mod foarte detaliat (a se vedea hotărârea din 12 noiembrie 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec., p. I-7053, punctul 18, hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia, C-394/04 și C-395/04, Rec., p. I-10373, punctul 16, și hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 24).

15 Potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă constituie noțiuni autonome de drept comunitar care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 15, hotărârea din 8 martie 2001, Skandia, C-240/99, Rec., p. I-1951, punctul 23, și hotărârea Ygeia, citată anterior, punctul 15).

16 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania, C-287/00, Rec., p. I-5811, punctul 43, și hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec., p. I-13711, punctul 36). Totuși, 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 (a se vedea hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier, C-45/01, Rec., p. I-12911, punctul 42, hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 29, și hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 24). Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte (a se vedea în acest sens hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 17, precum și, în materie de învățământ universitar, hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 47).

17 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă nu cuprinde nicio definiție a diferitelor forme de învățământ pe care le prevede această dispoziție.

18 Este adevărat că, astfel cum susține, în esență, Horizon College, transmiterea de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și studenți este un element deosebit de important al activității de învățământ.

19 Totuși, ținând seama de cerințele jurisprudenței amintite la punctele 14-16 din prezenta hotărâre, existența unei astfel de transmiteri nu este suficientă, prin ea însăși, pentru a califica drept activitate de învățământ simplul fapt de a pune un profesor la dispoziția unei instituții de învățământ pentru a îndeplini activități didactice sub responsabilitatea acesteia din urmă.

20 Într-adevăr, astfel cum a arătat Comisia, în esență, în cadrul ședinței, activitatea de învățământ avută în vedere la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă este constituită dintr-un ansamblu de elemente care le includ, în același timp, pe cele privind relațiile care se stabilesc între cadrele didactice și studenți, precum și pe cele care formează cadrul organizațional al instituției în discuție.

21 Or, astfel cum este indicat la punctul 7 din prezenta hotărâre, potrivit clauzelor contractelor de punere la dispoziție din acțiunea principală, revenea instituției destinatare obligația să definească sarcinile profesorului respectiv ținând seama de durata acestei puneri la dispoziție și de funcția pentru care profesorul fusese numit la Horizon College. Instituția destinatară era, în plus, obligată să asigure cadrul didactic pentru perioada în care acesta din urmă era pus la dispoziția sa.

22 În consecință, punerea la dispoziția instituției destinatare a unui cadru didactic în astfel de condiții nu ar putea fi considerată, ca atare, ca fiind o activitate care poate să țină de noțiunea „învățământ" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă. Astfel cum arată, în esență, guvernele elen și olandez, precum și Comisia, contractul încheiat între Horizon College, instituția destinatară și profesorul respectiv nu urmărește decât cel mult să faciliteze învățământul furnizat de instituția destinatară.

23 Această interpretare nu ar putea fi infirmată de faptul, care constituie obiectul celei de a treia întrebări adresate de către instanța de trimitere, că instituția care

efectuează punerea la dispoziție este ea însăși, la fel ca și instituția destinatară, o instituție de învățământ în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă. Într-adevăr, dacă o operațiune dată nu intră prin ea însăși în sfera noțiunii „învățământ", faptul că este efectuată de către un organism de drept public care are un scop educativ sau de către un alt organism recunoscut de către statul membru ca având obiect similar de activitate nu ar putea schimba această analiză.

24 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare coroborată cu a treia întrebare că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că termenii „educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională" nu vizează faptul de a pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții de învățământ în sensul aceleiași prevederi în care acest profesor desfășoară temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia, chiar dacă instituția care realizează punerea la dispoziție este ea însăși un organism de drept public ce are un scop educativ sau un alt organism recunoscut de către statul membru respectiv ca având un obiect similar de activitate.

Cu privire la a doua întrebare

25 Prin intermediul celei de a doua întrebări, citită în coroborare cu a treia întrebare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că, pentru o instituție de învățământ în sensul acestei prevederi, faptul de a pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții destinatare în care acest profesor desfășoară temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia poate fi scutit de TVA ca fiind prestări de servicii „strâns legate" de învățământ, în sensul aceleiași prevederi.

26 Din decizia de trimitere rezultă că această întrebare este adresată în raport cu o situație în care o astfel de punere la dispoziție este efectuată în schimbul unei remunerații vărsate de către instituția destinatară instituției care procedează la o asemenea operațiune și a cărei sumă echivalează cu salariul vărsat de către aceasta din urmă profesorului respectiv.

27 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă nu cuprinde nicio definiție a noțiunii de prestări de servicii „strâns legate" de învățământ (a se vedea, în ceea ce privește învățământul universitar, hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 46). Totuși, chiar din termenii acestei prevederi rezultă că aceasta nu vizează prestările de servicii și livrările de bunuri care nu prezintă nicio legătură cu „educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională". Totuși, chiar din formularea acestei prevederi rezultă că aceasta nu vizează prestările de servicii și livrările de bunuri care nu prezintă nicio legătură cu „educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională".

28 Prestările de servicii și livrările de bunuri nu ar putea fi considerate ca fiind „strâns legate" de învățământ, beneficiind astfel de același tratament fiscal, în privința articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă, decât atunci când sunt furnizate efectiv ca fiind prestații accesorii acestui învățământ, care constituie prestația principală (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 11 ianuarie 2001, Comisia/Franța, C-76/99, Rec., p. I-249, punctele 27-30, hotărârea Dornier, citată anterior, punctele 34 și 35, precum și hotărârea Ygeia, citată anterior, punctele 17 și 18).

29 Din jurisprudența Curții rezultă că o prestație poate fi considerată ca fiind 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 (a se vedea în acest sens, în special, hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 24, și hotărârile citate anterior CPP, punctul 30, Dornier, punctul 34, și Ygeia, punctul 19).

30 Astfel cum arată, în esență, Horizon College și Comisia, pentru o instituție de învățământ, faptul de a pune un profesor la dispoziția unei alte instituții de învățământ pentru a desfășura temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia din urmă constituie o operațiune care, în principiu, este de natură să fie calificată ca fiind prestare de servicii strâns legată de învățământ. Într-adevăr, în caz de penurie temporară de cadre didactice în anumite instituții de învățământ, punerea la dispoziția acestora din urmă de cadre didactice calificate care țin de alte instituții de învățământ permite ca studenții să beneficieze, în cele mai bune condiții, de învățământul oferit de instituțiile destinatare.

31 Această concluzie nu ar putea fi infirmată de împrejurarea, subliniată de către guvernele elen și olandez, potrivit căreia punerea la dispoziție a cadrelor didactice respective este realizată în folosul instituțiilor destinatare fără să existe o relație directă între Horizon College și studenții acestor din urmă instituții. De asemenea, faptul, subliniat de guvernul olandez, că punerea la dispoziție de cadre didactice este o operațiune distinctă de învățământul asigurat de Horizon College pe cont propriu nu produce efecte asupra concluziei menționate.

32 Într-adevăr, nu este necesar, pentru ca studenții din instituțiile destinatare să poată să beneficieze, în cele mai bune condiții, de învățământul furnizat de aceste din urmă instituții, ca prestările de servicii strâns legate de acest învățământ să fie oferite direct studenților respectivi. De altfel, o eventuală lipsă a unei strânse legături între activitatea principală a instituției care pune la dispoziție cadre didactice, pe de o parte, și activitatea secundară a acesteia, care constă în prestări de servicii strâns legate de învățământ, pe de altă parte, este, în principiu, lipsită de pertinență.

33 Totuși, beneficiul scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă este supus anumitor condiții, care decurg chiar din acest articol.

34 În primul rând, atât operațiunea principală de învățământ, cât și livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care sunt strâns legate de o astfel de operațiune trebuie să fie efectuate de către unul dintre organismele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă.

35 Într-adevăr, astfel cum rezultă chiar din formularea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i), pentru ca punerea la dispoziție de cadre didactice în folosul instituțiilor destinatare să poată fi scutită, în temeiul acestei prevederi, este necesar ca operațiunea să fie efectuată de către un organism de drept public care are un scop educativ sau de către un alt organism definit de statul membru în cauză ca având obiect similar de activitate. Astfel cum rezultă din decizia de trimitere și în special din a treia întrebare adresată, o asemenea condiție poate fi îndeplinită în acțiunea principală.

36 În plus, rezultă din articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) prima liniuță din A șasea directivă că, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să nu fie exclusă de la beneficiul scutirii prevăzute în special la alineatul (1) litera (i) al aceluiași articol, operațiunea principală cu care o astfel de livrare sau prestare este strâns legată trebuie să fie de asemenea o operațiune scutită (a se vedea hotărârea din 9 februarie 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec., p. I-1385, punctul 22).

37 În această privință, trebuie subliniat că, potrivit deciziei de trimitere, instituțiile destinatare sunt ele însele „instituții de învățământ în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă".

38 În al doilea rând, astfel cum rezultă de asemenea din articolul 13 secțiunea A alineatul 2 litera (b) prima liniuță din A șasea directivă, furnizarea de servicii și

livrările de bunuri care sunt strâns legate de operațiunile principale prevăzute mai ales la alineatul (1) litera (i) al aceluiași articol nu pot beneficia de scutire decât dacă sunt esențiale pentru operațiunile scutite (a se vedea mai ales, în acest sens, hotărârile citate anterior Comisia/Germania, punctul 48, Ygeia, punctul 26, și Kinderopvang Enschede, punctul 25).

39 Pentru a fi astfel calificată, punerea temporară la dispoziție de cadre didactice, precum cea care face obiectul litigiului din acțiunea principală, ar trebui să fie de o asemenea natură sau calitate, încât, fără concursul unui astfel de serviciu, nu s-ar putea asigura că învățământul oferit de instituțiile destinatare și, prin urmare, cel de care beneficiază studenții acestora din urmă ar avea o valoare echivalentă (a se vedea, prin analogie, hotărârea Kinderopvang Enschede, citată anterior, punctele 27, 28 și 30).

40 În această privință, trebuie să se amintească, astfel cum a făcut guvernul olandez, că nu se poate exclude că există birouri comerciale de plasare, ale căror servicii nu sunt scutite, având mai ales ca activitate împrumutarea personalului de învățământ instituțiilor școlare sau universitare. În acțiunea principală, pentru a fi considerată ca indispensabilă învățământului realizat de instituțiile destinatare, punerea la dispoziție de cadre didactice de către Horizon College ar trebui să fie – din cauza, de exemplu, a calificărilor personalului în discuție sau a flexibilității condițiilor punerii lor la dispoziție – de o astfel de natură, încât nu ar putea fi asigurate același nivel și aceeași calitate a învățământului printr-o simplă recurgere la astfel de birouri de plasare.

41 Revine instanței de trimitere, ținând cont de ansamblul elementelor concrete ale litigiului cu care este sesizată, să determine caracterul indispensabil sau nu al prestațiilor furnizate de Horizon College.

42 În al treilea rând, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul 2 litera (b) a doua liniuță din A șasea directivă, furnizarea de servicii și livrările de bunuri nu

beneficiază de scutire conform alineatului (1) litera (i) al aceluiași articol, dacă scopul principal al acestora este acela de a obține venituri suplimentare pentru organizație prin efectuarea unor operațiuni care se află în concurență directă cu cele ale întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.

43 Această excludere constituie o expresie specifică a principiului neutralității fiscale care se opune mai ales ca furnizările de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte, să fie tratate într-un mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea hotărârea din 23 octombrie 2003, Comisia/Germania, C-109/02, Rec., p. I-12691, punctul 20, și hotărârea Ygeia, citată anterior, punctul 32).

44 În litigiul din acțiunea principală, instanța de trimitere trebuie, prin urmare, să determine dacă activitatea Horizon College de a pune pe unii dintre profesorii săi la dispoziția altor instituții de învățământ are ca scop principal obținerea de venituri suplimentare prin efectuarea unei operațiuni care se află în concurență directă cu cele ale întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului, precum birourile de plasare comerciale. În această privință, faptul că o instituție care procedează la o astfel de operațiune de punere la dispoziție percepe o remunerație care este egală cu salariul pe care îl varsă cadrelor didactice puse astfel la dispoziție nu este suficient, în sine, să stabilească faptul că această operațiune nu are ca scop obținerea de venituri suplimentare.

45 În fine, este necesar să se sublinieze că articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă conferă statelor membre posibilitatea de a subordona, de la caz la caz, acordarea către alte organisme decât cele de drept public a scutirii prevăzute mai ales la alineatul (1) litera (i) al aceluiași articol respectării uneia sau a mai multor condiții enumerate la alineatul (2) litera (a). Instanța de trimitere trebuie să verifice dacă o asemenea posibilitate a fost pusă în aplicare în Țările de Jos și, în caz pozitiv, dacă astfel de condiții sunt aplicabile litigiului din acțiunea principală.

46 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare, citite împreună, că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă coroborat cu alineatul (2) al aceluiași articol trebuie să fie interpretat în sensul că faptul de a pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții de învățământ în care acest profesor desfășoară temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia poate constitui o operațiune scutită de TVA în măsura în care este vorba de prestări de servicii „strâns legate" de învățământ în sensul aceleiași prevederi, dacă o astfel de punere la dispoziție este mijlocul de a beneficia, în cele mai bune condiții, de învățământul care este considerat prestație principală, cu condiția totuși, care trebuie verificată de judecătorul național, ca:

— atât această prestație principală, cât și punerea la dispoziție care este strâns legată de aceasta să fie realizate de organismele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i), ținând seama, dacă este cazul, de condițiile eventual stabilite de către statul membru respectiv în aplicarea alineatului (2) litera (a) al aceluiași articol;

— punerea la dispoziție menționată să fie de o asemenea natură sau calitate, încât, fără concursul unui astfel de serviciu, nu s-ar putea garanta că învățământul oferit de către instituția destinatară și, prin urmare, învățământul de care beneficiază studenții acestei instituții ar avea o valoare echivalentă și

— scopul principal al unei astfel de puneri la dispoziție să nu fie acela de a obține venituri suplimentare prin efectuarea unei operațiuni care se află în concurență directă cu cele ale întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.

Cu privire la a treia întrebare

47 Astfel cum rezultă de la punctele 12, 23-25, 34 și 35 din prezenta hotărâre, răspunsul la cea de a treia întrebare face parte integrantă din examinarea primelor două întrebări, precum și din răspunsurile care au fost date acestora. În consecință, nu este necesar să se răspundă separat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 a treia) declară:

1) **Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) 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 trebuie să fie interpretat în sensul că termenii „educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională" nu vizează faptul de a pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții de învățământ în sensul aceleiași prevederi în care acest profesor desfășoară temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia, chiar dacă instituția care realizează punerea la dispoziție este ea însăși un organism de drept public ce are un scop educativ sau un alt organism definit de statul membru în cauză ca având un obiect similar de activitate.**

2) **Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă 77/388 coroborat cu alineatul (2) din același articol trebuie să fie interpretat în sensul că faptul de a pune, cu titlu oneros, un profesor la dispoziția unei instituții de învățământ în care acest profesor desfășoară temporar activități didactice sub responsabilitatea acesteia poate constitui o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată în măsura în care este vorba de prestări de servicii „strâns legate" de învățământ în sensul aceleiași prevederi, dacă o astfel de punere la dispoziție este mijlocul de a beneficia, în cele mai bune condiții, de învățământul care este considerat prestație principală, cu condiția totuși, care trebuie verificată de judecătorul național, ca:**

— **atât această prestație principală, cât și punerea la dispoziție care este strâns legată de aceasta să fie realizate de organismele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i), ținând seama, dacă este cazul, de condițiile eventual stabilite de către statul membru respectiv în aplicarea alineatului (2) litera (a) al aceluiași articol;**

— **punerea la dispoziție respectivă să fie de o asemenea natură sau calitate, încât, fără concursul unui astfel de serviciu, nu s-ar putea garanta că învățământul oferit de către instituția destinatară și, prin urmare, învățământul de care beneficiază studenții acestei instituții ar avea o valoare echivalentă și**

— **scopul principal al unei astfel de puneri la dispoziție să nu fie acela de a obține venituri suplimentare prin efectuarea unei operațiuni care se află în concurență directă cu cele ale întreprinderilor comerciale supuse taxei pe valoarea adăugată.**

Semnături