Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

28 noiembrie 2013 *

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolele 132-134 și articolul 168 — Scutiri — Servicii de educație prestate în scop lucrativ de organisme de drept privat — Drept de deducere”

În cauza C-319/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 27 aprilie 2012, primită de Curte la 2 iulie 2012, în procedura

Minister Finansów

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 mai 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Minister Finansów, de J. Kaute și de T. Tratkiewicz, în calitate de agenți;

— pentru MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, de T. Michalik, în calitate de consilier;

— pentru guvernul polonez, de A. Kraińska și de A. Kramarczyk, precum și de B. Majczyna și de M. Szpunar, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de I. Pouli și de M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de L. Christie, în calitate de agent, asistat de P. Mantle, barrister;

* Limba de procedură: polona.

— pentru Comisia Europeană, de K. Herrmann și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 iunie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (i), a articolului 133 primul paragraf literele (a)-(d), a articolului 134 și a articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul de finanțe, denumit în continuare „Minister”), pe de o parte, și MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (denumită în continuare „MDDP”), pe de altă parte, cu privire la scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a serviciilor de educație prestate în scopuri comerciale de alte organisme decât cele de drept public.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 132 alineatul (1) literele (i), (l), (m) și (q) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

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

[...]

(l) prestarea de servicii, precum și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, în folosul membrilor, în schimbul unei cotizații stabilite în conformitate cu statutul lor, de către organizațiile fără scop lucrativ care urmăresc obiective de ordin politic, sindical, religios, patriotic, filozofic, filantropic sau civic, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

(m) prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică;

[...]

(q) alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune.”

4 Articolul 133 primul paragraf literele (a)-(d) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) 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, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau al îmbunătățirii serviciilor prestate;

(b) este necesar ca organismele 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;

(c) 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-ului;

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

5 Articolul 134 din această 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 este esențială pentru operațiunile scutite;

(b) atunci când scopul principal al livrării sau al 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.”

6 Articolul 168 litera (a) din directiva menționată are următorul cuprins:

„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-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;”

Dreptul polonez

7 Articolul 43 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată a bunurilor și serviciilor (Ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Sunt scutite de la plata taxei:

1) serviciile enumerate în anexa 4 la lege;

[...]”

8 Poziția 7 din anexa 4 la Legea privind TVA-ul menționează „serviciile de educație”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 MDDP, societate de drept polonez, organizează acțiuni de formare și conferințe specializate în diferite domenii de educație și de formare precum fiscalitate, contabilitate și finanțe și în domenii privind organizarea și administrarea întreprinderilor, inclusiv dezvoltarea competențelor profesionale și personale.

10 Acțiunile respective sunt organizate de MDDP în cadrul activităților sale economice, al căror scop este obținerea unui profit regulat.

11 MDDP nu este însă înscrisă în registrul școlilor și al centrelor private conform dispozițiilor Legii privind sistemele de educație (Ustawa o systemie oświaty) din 7 septembrie 1991.

12 MDDP a solicitat Minister o decizie fiscală cu privire la dreptul său de deducere a TVA-ului achitat în amonte cu privire la bunurile și serviciile achiziționate în vederea prestării serviciilor de formare. Aceasta a susținut că serviciile sale de formare nu ar trebui să fie scutite de TVA, ci că ar trebui să fie supuse plății TVA-ului.

13 În acest context, MDDP a susținut că dispozițiile articolului 43 alineatul 1 punctul 1 și ale poziției 7 din anexa 4 la Legea privind TVA-ul sunt incompatibile cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) și cu articolele 133 și 134 din Directiva TVA.

14 În schimb, Minister a considerat că dispozițiile Directivei TVA au fost transpuse corect prin dispozițiile coroborate ale articolului 43 alineatul 1 punctul 1 și ale poziției 7 din anexa 4 la Legea privind TVA-ul.

15 În aceste condiții, la 3 ianuarie 2011, MDDP a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia) cu o acțiune având ca obiect anularea deciziei fiscale sus-menționate, invocând încălcarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA coroborat cu articolele 133 și 134 din această directivă.

16 Printr-o hotărâre din 17 octombrie 2011, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a anulat decizia fiscală atacată pentru motivul că articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA se opune ca organismele care nu desfășoară activități de prestare de servicii de educație în interesul general să poată beneficia de o scutire de TVA.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a considerat, invocând Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec., p. I-493), că, în cazul unei scutiri care nu este conformă Directivei TVA, persoana impozabilă are dreptul de a invoca direct articolul 168 din această directivă și de a deduce TVA-ul care a fost aplicat în amonte pe achiziția bunurilor și serviciilor utilizate pentru serviciile de formare furnizate, chiar dacă acestea din urmă fac obiectul unei scutiri de TVA, din moment ce scutirea nu este conformă Directivei TVA. Acesta a subliniat totuși caracterul paradoxal al situației care rezultă din cele de mai sus, în care o persoană impozabilă care efectuează operațiuni scutite de TVA ar avea și un drept de deducere în temeiul articolului 168 din Directiva TVA.

18 Minister a formulat recurs împotriva hotărârii din 17 octombrie 2011 la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).

19 Sesizată cu calea de atac formulată de Minister, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Aceasta ridică problema posibilității MDDP de a aplica scutirea serviciului de formare furnizat, recurgând în același timp la dreptul de deducere a taxei achitate în amonte.

20 În aceste împrejurări, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții 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, includere care rezultă din articolul 43 alineatul 1 punctul 1 din Legea [privind TVA-ul] coroborat cu poziția 7 din anexa 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 achitat în amonte?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile coroborate ale articolului 132 alineatul (1) litera (i) și ale articolelor 133 și 134 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca serviciile de educație prestate în scopuri comerciale de alte organisme decât cele de drept public să fie scutite de TVA.

22 Guvernele polonez, elen și portughez, precum și guvernul Regatului Unit susțin că dispozițiile menționate nu se opun acestei scutiri.

23 În schimb, MDDP și Comisia Europeană apreciază că Directiva TVA nu permite scutirea în mod general a tuturor serviciilor de educație prestate în scopuri comerciale de organismele de drept privat, o astfel de scutire neputând fi aplicată decât în funcție de scopurile urmărite de aceste organisme.

24 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că articolul 132 alineatul (1) litera (i) și articolele 133 și 134 din Directiva TVA corespund articolului 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 (JO L 145, p. 1).

25 Reiese dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, 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 ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea în special Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, punctul 22 și jurisprudența citată).

26 În ceea ce privește obiectivul urmărit de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, reiese din această dispoziție că scutirea respectivă, prin asigurarea unui tratament mai favorabil în materie de TVA, a serviciilor de educație urmărește să faciliteze accesul la aceste servicii,

evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă serviciile respective ar fi supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania, C-287/00, Rec., p. I-5811, punctul 47).

27 Ținând seama de acest obiectiv, trebuie amintit că caracterul comercial al unei activități nu exclude, în contextul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, ca aceasta să prezinte caracterul unei activități de interes general (a se vedea Hotărârea din 3 aprilie 2003, Hoffmann, C-144/00, Rec., p. I-2921, punctul 38, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 31).

28 De asemenea, termenul „organism” menționat la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este în principiu suficient de cuprinzător pentru a include și entități private care urmăresc un scop lucrativ (a se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 35).

29 În această privință, este necesar să se constate de asemenea că atunci când legiuitorul Uniunii Europene a avut în vedere să rezerve acordarea scutirilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA anumitor entități care nu urmăresc un scop lucrativ sau care nu au un caracter comercial, a menționat acest lucru în mod expres, astfel cum reiese din această dispoziție, literele (l), (m) și (q) (a se vedea în acest sens Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 37).

30 În plus, reiese dintr-o jurisprudență constantă că articolul 133 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, care constituie o condiție facultativă pe care statele membre sunt libere să o impună în mod suplimentar pentru acordarea anumitor scutiri dintre cele menționate la articolul 132 alineatul (1) din această directivă, autorizează, însă nu obligă statele membre să rezerve beneficiul scutirilor prevăzute, în special cea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) altor organisme decât cele de drept public care nu au drept scop urmărirea în mod sistematic a obținerii unui profit (a se vedea Hotărârile citate anterior Hoffmann, punctul 38, și Kingscrest Associates și Montecello, punctul 38, precum și Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 43).

31 În aceste condiții, cu riscul de a lipsi de orice obiect articolul 133 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, trebuie în mod necesar să se admită că, atunci când legiuitorul Uniunii nu a subordonat în mod explicit, precum la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă, beneficiul scutirilor în cauză de lipsa unui scop lucrativ, urmărirea unui astfel de scop nu poate exclude beneficiul scutirilor respective (a se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 40).

32 În plus, contrar a ceea ce susține Comisia, articolul 134 din Directiva TVA nu exclude deloc posibilitatea de a extinde scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă la organismele private care prestează în scopuri comerciale servicii de educație. Astfel, după cum a observat avocatul general la punctul 31 din concluzii, articolul 134 din Directiva TVA este aplicabil numai operațiunilor care sunt strâns legate de serviciile de educație scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) menționat și, în consecință, nu este aplicabil în privința operațiunilor care sunt în centrul acestor servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia, C-394/04 și C-395/04, Rec., p. I-10373, punctul 26, precum și Hotărârea din 9 februarie 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec., p. I-1385, punctele 22 și 25).

33 Rezultă din cele de mai sus că dispozițiile articolului 132 alineatul (1) litera (i) și ale articolelor 133 și 134 din Directiva TVA nu se opun ca serviciile de educație prestate în scopuri comerciale de alte organisme decât cele de drept public să fie scutite de TVA.

34 Cu toate acestea, articolul 43 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul coroborat cu poziția 7 din anexa 4 la această lege, astfel cum aceasta era în vigoare în 2010, scutește în mod general toate prestările de servicii de educație, indiferent de scopul urmărit de organismele care prestează aceste servicii.

35 Conform articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, serviciile de educație vizate nu sunt totuși scutite decât dacă acestea sunt prestate de organisme de drept public care au scop educativ sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare. În consecință, rezultă că celelalte organisme, și anume organismele private, trebuie să respecte condiția de a urmări scopuri similare cu cele ale organismelor de drept public respective. Rezultă astfel clar din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (i) că acesta nu permite statelor membre să acorde scutirea prevăzută pentru serviciile de educație tuturor organismelor private care prestează astfel de servicii prin includerea și a organismelor ale căror scopuri nu sunt similare cu cele ale organismelor de drept public respective.

36 Prin urmare, o scutire precum cea în discuție în litigiul principal, care se aplică în mod general tuturor prestărilor de servicii de educație, indiferent de scopul urmărit de organismele private care furnizează serviciile respective, este incompatibilă cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) menționat, astfel cum acesta este conceput de legiuitorul Uniunii.

37 În măsura în care articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA nu precizează condițiile sau modalitățile după care aceste scopuri similare pot fi recunoscute, revine în principiu dreptului național al fiecărui stat membru sarcina să adopte normele conform cărora o astfel de recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme. Statele membre dispun de o putere de apreciere în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kingscrest Associates și Montecello, punctele 49 și 51, precum și Zimmermann, punctul 26).

38 În plus, revine instanțelor naționale să examineze dacă, prin impunerea unor astfel de condiții, statele membre au respectat limitele puterii lor de apreciere în aplicarea principiilor dreptului Uniunii, în special a principiului egalității de tratament, care se traduce, în materie de TVA, prin principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kingscrest Associates și Montecello, punctul 52, precum și L.u.P., punctul 48).

39 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că dispozițiile articolului 132 alineatul (1) litera (i) și ale articolelor 133 și 134 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca serviciile de educație prestate în scopuri comerciale de alte organisme decât cele de drept public să fie scutite de TVA. Cu toate acestea, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă se opune unei scutiri, în mod general, a tuturor prestărilor de servicii de educație fără să fie luate în considerare scopurile urmărite de alte organisme decât cele de drept public care prestează aceste servicii.

Cu privire la a doua întrebare

40 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, trebuie să se înțeleagă a doua întrebare în sensul că, prin aceasta, instanța de trimitere urmărește să afle dacă o persoană impozabilă poate invoca faptul că scutirea de TVA prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA pentru a putea să pretindă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, prevăzut de articolul 168 din Directiva TVA, și să beneficieze în același timp de scutirea respectivă pentru serviciile de învățământ și de formare profesională pe care le prestează.

41 Cu titlu introductiv, trebuie constatat că, astfel cum au subliniat guvernul polonez, portughez și cel al Regatului Unit, este un principiu central al sistemului de TVA că dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri sau servicii în amonte presupune ca cheltuielile efectuate pentru achiziția acestora să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau dreptul de deducere.

42 Astfel, rezultă din partea introductivă a articolului 168 din Directiva TVA, care prevede condițiile de naștere și întinderea dreptului de deducere, că numai operațiunile care au fost impozitate în amonte pot da naștere dreptului de deducere a TVA-ului care a fost aplicat pe achiziția bunurilor și serviciilor utilizate pentru realizarea acestor operațiuni.

43 În consecință, potrivit logicii sistemului instituit de Directiva TVA, deducerea taxelor în amonte este condiționată de perceperea taxelor în aval.

44 În această privință, Curtea a statuat deja că, cu excepția cazurilor prevăzute în mod expres de directivele din domeniu, atunci când o persoană impozabilă furnizează servicii unei alte persoane impozabile care le utilizează pentru a efectua o operațiune scutită, aceasta nu are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group, C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 28, și Hotărârea din 26 septembrie 1996, Debouche, C-302/93, Rec., p. I-4495, punctul 16).

45 Rezultă din cele de mai sus că, nici chiar atunci când o scutire prevăzută de dreptul național este incompatibilă cu Directiva TVA, articolul 168 din această directivă nu permite unei persoane impozabile să beneficieze de această scutire, pretinzând în același timp dreptul de deducere.

46 Trebuie analizat dacă o persoană impozabilă precum MDDP poate invoca articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA pentru a supune impozitării serviciile sale de educație și, astfel, să beneficieze de dreptul de deducere.

47 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, aceste dispoziții pot fi invocate, în lipsa unor măsuri de aplicare luate în termenele stabilite, împotriva oricărei dispoziții naționale neconforme cu Directiva TVA sau în măsura în care sunt de natură să definească drepturi pe care particularii le pot valorifica în raport cu statul (a se vedea în special Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rep., p. I-5517, punctul 58, precum și jurisprudența citată).

48 Întrebarea care se pune, în consecință, este dacă articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este, din punctul de vedere al conținutului, necondiționat și suficient de precis în ceea ce privește scutirea serviciilor de educație prestate de organismele private.

49 Prima condiție este îndeplinită. Astfel, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA este necondiționat din punctul de vedere al conținutului, întrucât nu lasă nicio opțiune statelor membre, ci obligă pe fiecare dintre aceste state să acorde scutirea care este prevăzută la acest articol.

50 În ceea ce privește a doua condiție, rezultă din răspunsul dat de Curte la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA lasă statelor membre o anumită marjă de apreciere pentru stabilirea organismelor private care au scopuri similare cu cele ale organismelor de drept public și care trebuie, așadar, în temeiul acestui articol, să fie scutite de TVA.

51 Curtea a avut totuși ocazia să constate că împrejurarea că o dispoziție a Directivei TVA care prevede o scutire acordă statelor membre o marjă de apreciere pentru a stabili beneficiarii acesteia nu împiedică să se considere că această dispoziție este suficient de precisă pentru a putea fi invocată direct dacă, în

conformitate cu indicii obiective, prestația în litigiu îndeplinește criteriile avute în vedere prin scutirea respectivă (a se vedea în special Hotărârea JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies, citată anterior, punctele 60 și 61, precum și jurisprudența citată).

52 De asemenea, atunci când un stat membru a depășit puterea sa de apreciere scutind prestări sau persoane impozabile pentru care o astfel de scutire nu putea fi acordată în mod obiectiv în temeiul dispoziției respective din Directiva TVA, persoana interesată poate invoca direct dispoziția pentru ca scutirea să nu îi fie aplicată.

53 În consecință, numai în cazul în care statul membru a depășit puterea sa de apreciere, recunoscând o persoană impozabilă ca fiind un organism cu scopuri similare cu cele ale organismelor de drept public, persoana impozabilă în cauză poate invoca în aceste condiții articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA pentru a se opune legislației naționale și pentru ca astfel serviciile sale să fie supuse impozitării.

54 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 70 și 71 din concluzii, instanța națională trebuie să verifice dacă scutirea serviciilor furnizate de un organism precum MDDP, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, depășește limitele puterii de apreciere lăsate legiuitorului polonez. Această instanță trebuie să examineze scopurile și condițiile activității MDDP comparându-le cu cele ale organismelor poloneze de drept public care au ca scop misiuni educative. Rezultă în această privință din răspunsul oferit de Curte la prima întrebare că simplul fapt că un organism precum MDDP urmărește scopuri comerciale nu este suficient pentru a exclude ca aceasta să aibă scopuri similare cu cele ale organismelor de drept public și ca serviciile sale să poată fi, așadar, scutite în temeiul dispoziției menționate.

55 În cazul în care instanța de trimitere ar constata că scopurile urmărite de un organism precum MDDP nu pot fi considerate similare cu cele urmărite de un organism public, MDDP ar putea să invoce faptul că dreptul național scutește de TVA, cu încălcarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, serviciile sale de învățământ și de formare profesională. În acest caz, serviciile respective ar fi supuse TVA-ului, iar MDDP ar putea atunci să invoce, în această măsură, un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în temeiul reglementării poloneze.

56 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că:

— o persoană impozabilă nu poate pretinde, în temeiul articolului 168 din Directiva TVA sau al dispoziției naționale care transpune acest articol, un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte dacă, conform unei scutiri prevăzute de dreptul național cu încălcarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă, serviciile sale de educație prestate în aval nu sunt supuse TVA-ului;

— această persoană impozabilă poate totuși invoca incompatibilitatea scutirii respective cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA pentru ca scutirea să nu îi fie aplicată atunci când, chiar ținând seama de marja de apreciere acordată de această dispoziție statelor membre, persoana impozabilă în cauză nu poate fi considerată în mod obiectiv un organism care are scopuri similare cu cele ale unui organism de educație de drept public, în sensul dispoziției menționate, aspect pe care instanța națională trebuie să îl verifice și

— în această ultimă ipoteză, serviciile de educație prestate de persoana impozabilă respectivă vor fi supuse TVA-ului și, astfel, aceasta va putea să beneficieze de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 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 a treia) declară:

1) **Dispozițiile articolului 132 alineatul (1) litera (i) și ale articolelor 133 și 134 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca serviciile de educație prestate în scopuri comerciale de alte organisme decât cele de drept public să fie scutite de taxa pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, articolul 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă se opune unei scutiri, în mod general, a tuturor prestărilor de servicii de educație fără să fie luate în considerare scopurile urmărite de alte organisme decât cele de drept public care prestează aceste servicii.**

2) **O persoană impozabilă nu poate pretinde, în temeiul articolului 168 din Directiva 2006/112 sau al dispoziției naționale care transpune acest articol, un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte dacă, conform unei scutiri prevăzute de dreptul național cu încălcarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă, serviciile sale de educație prestate în aval nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată.**

   Această persoană impozabilă poate totuși invoca incompatibilitatea scutirii respective cu articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 pentru ca scutirea să nu îi fie aplicată atunci când, chiar ținând seama de marja de apreciere acordată de această dispoziție statelor membre, persoana impozabilă în cauză nu poate fi considerată în mod obiectiv un organism care are scopuri similare cu cele ale unui organism de educație de drept public, în sensul dispoziției menționate, aspect pe care instanța națională trebuie să îl verifice.

   În această ultimă ipoteză, serviciile de educație prestate de persoana impozabilă respectivă vor fi supuse taxei pe valoarea adăugată și, astfel, aceasta va putea să beneficieze de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte.

Semnături