



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 21ης Δεκεμβρίου 2016¹

Υπόθεση C-699/15

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
κατά**

Brockenhurst College

«Φόρος προστιθέμενης αξίας — Απαλλαγή κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ — Υπηρεσίες στενά συνδεόμενες με την εκπαίδευση — Υπηρεσίες εστίασεως και θεατρικών θεαμάτων παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας από εκπαιδευτικό οργανισμό προς τρίτους στο πλαίσιο της εκπαιδεύσεως»

I – Εισαγωγή

1. Αντικείμενο εξετάσεως από το Δικαστήριο αποτελεί στην υπό κρίση υπόθεση η διάταξη περί απαλλαγής από τον φόρο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ). Εν προκειμένω, χρήζει διευκρινίσεως το εύρος του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής, καθότι η απαλλαγή αυτή δεν εφαρμόζεται μόνο στις ρητώς απαριθμούμενες υπηρεσίες, αλλά από τον ΦΠΑ απαλλάσσονται περαιτέρω και οι «στενά συνδεόμενες» με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών (στο εξής: παροχές).

2. Η μέθοδος αυτή της επεκτάσεως της απαλλαγής σε παροχές στενά συνδεόμενες με τις ρητώς απαριθμούμενες απαλλασσόμενες υπηρεσίες εφαρμόζεται από τον νομοθέτη των οδηγιών της Ένωσης ομοίως σε συνάρτηση και με άλλες απαλλαγές από τον φόρο (π.χ. άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ιδ', της οδηγίας ΦΠΑ). Ωστόσο, ακόμη και στις περιπτώσεις αυτές παραμένει δυσχερής η οριοθέτηση των στενά συνδεόμενων παροχών έναντι των όχι αρκούντως στενά συνδεόμενων παροχών. Το εν λόγω ζήτημα οριοθετήσεως έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο ορισμένων αποφάσεων του Δικαστηρίου. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν χρειάστηκε μέχρι τούδε να εμβαθύνει στο ζήτημα κατά πόσον η απαλλαγή μπορεί να εφαρμοστεί και στις παροχές προς τρίτους [ήτοι όχι προς τους σπουδαστές στους οποίους παρέχεται η εκπαίδευση (ή τους υπό νοσηλεία ασθενείς) ούτε επίσης προς άλλους απαλλασσόμενους του φόρου εκπαιδευτικούς οργανισμούς³]. Το ζήτημα αυτό αφορά περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο (επί παραδείγματι το σχολείο ή το νοσοκομείο) εκπληρώνει παροχές προς τους τρίτους αυτούς, οι οποίες συνδέονται κατά κάποιον τρόπο με την απαλλασσόμενη του φόρου παροχή του (τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες ή τη νοσοκομειακή περίθαλψη)⁴.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

3 — Υπάρχει σχετική απόφαση του Δικαστηρίου: απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — Στην απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388), ανέκυψε ήδη το ίδιο ζήτημα, επειδή η Γερμανία μεταχειριζόταν ως απαλλασσόμενες τις ερευνητικές δραστηριότητες των πανεπιστημίων έναντι τρίτων.

3. Το ζήτημα του εύρους του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής των εν λόγω «στενά συνδεόμενων» παροχών ανακύπτει στην υπό κρίση υπόθεση σε συνάρτηση με ένα «εκπαιδευτικό εστιατόριο» και ένα «εκπαιδευτικό θέατρο» του «Brockenhurst College» (στο εξής: κολλέγιο). Το κολλέγιο παρέχει σε τρίτους, μέσω των μαθητευομένων, στο πλαίσιο της πρακτικής ασκήσεώς τους, εξ επαχθούς αιτίας υπηρεσίες εστίασεως και θεατρικών θεαμάτων και επιθυμεί τα έσοδα αυτά να έχουν τη φορολογική μεταχείριση αντιτίμου παροχής απαλλασσόμενης δύναμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ. Τέτοιο ζήτημα μπορεί να ανακύψει σε όλες τις δυνατές παραλλαγές σε συνάρτηση με τον θεσμό της πρακτικής ασκήσεως. Επί παραδείγματι, στη Γερμανία, κάτοχος επαγγελματικής σχολής κομμωτικής επιχείρησε να επιτύχει να απαλλαγεί από τον φόρο το κούρεμα που πραγματοποιούσαν οι μαθητευόμενοι του σε πελάτες οι οποίοι κατέβαλαν γι' αυτό μειωμένο μόνο αντίτιμο⁵. Οι πιθανές παρόμοιες περιπτώσεις είναι σχεδόν απεριόριστες. Συγκεκριμένα, το ίδιο ζήτημα μπορεί επίσης να ανακύψει αν –όπως εξέθεσε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία– οργανισμός εκπαίδευσε αρτοποιών περιλαμβάνει στο εκπαιδευτικό του πρόγραμμα την πώληση άρτου και αρτοσκευασμάτων από τους μαθητευομένους του ή σχολή καθαρισμού κτιρίων περιλαμβάνει στο εκπαιδευτικό της πρόγραμμα την έναντι αντιτίμου εξυπηρέτηση πελατών από τους μαθητευομένους της.

II – Το νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

4. Η παρούσα διαδικασία αφορά περίοδο στην οποία εφαρμόζονται *ratione temporis* δύο οδηγίες, ήτοι:

α) η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία) και

β) η οδηγία ΦΠΑ,

αλλά οι σχετικές διατάξεις των δύο οδηγιών είναι κατά το περιεχόμενο πανομοιότυπες.

5. Το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ (πρώην άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας) ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

5 — Βλ. BFH, απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1989 – V R 25/84, BStBl. II 1990, 98, με την οποία απορρίφθηκε η απαλλαγή, με το σκεπτικό ότι οι παρεχόμενες σε πελάτες υπηρεσίες κομμωτικής διαφέρουν από τις παρεχόμενες στους μαθητευομένους εκπαιδευτικές υπηρεσίες του κομμωτή.

6. Το κεφάλαιο 2 του τίτλου IX της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνει το άρθρο 132, παράγραφος 1 (πρώην άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας), κατά το οποίο τα κράτη μέλη απαλλάσσουν ορισμένες πράξεις όπως, ειδικότερα, υπό το στοιχείο θ':

«την εκπαίδευση των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς».

7. Το άρθρο 134 της οδηγίας ΦΠΑ (πρώην άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας) ορίζει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,
- β) εφόσον προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενων στον ΦΠΑ.»

B – Η εθνική νομοθεσία

8. Κατά τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο, οι απαλλαγές του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκαν στην εσωτερική έννομη τάξη του Ηνωμένου Βασιλείου με το άρθρο 31 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 για τον ΦΠΑ). Η διάταξη αυτή ορίζει ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα 9 του εν λόγω νόμου.

9. Συναφώς, στα σημεία 1 και 4 της ομάδας 6 του τμήματος II του παραρτήματος 9 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 για τον ΦΠΑ), ορίζονται, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, τα εξής:

«1. Η παροχή εκ μέρους επιλέξιμου για απαλλαγή οργανισμού υπηρεσιών

- (a) εκπαιδεύσεως·

[...]

- (c) επαγγελματικής κατάρτισεως.

[...]

4. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών (εξαιρουμένων των υπηρεσιών διενέργειας εξετάσεων), οι οποίες συνδέονται στενά με παροχή κατά την έννοια του σημείου 1 (κύρια παροχή) από ή προς επιλέξιμο για απαλλαγή οργανισμό που προβαίνει στην κύρια παροχή, εφόσον

- (a) τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για άμεση χρήση του μαθητή, σπουδαστή/φοιτητή ή μαθητευόμενου (κατά περίπτωση) που λαμβάνει την κύρια παροχή· και
- (b) η παροχή αυτή, στις περιπτώσεις που εκπληρώνεται έναντι του επιλέξιμου για απαλλαγή οργανισμού που προβαίνει στην κύρια παροχή, εκπληρώνεται από άλλον επιλέξιμο οργανισμό.»

10. Η έννοια του «επιλέξιμου για απαλλαγή οργανισμού» ορίζεται στη σημείωση 1 της ομάδας 6 του τμήματος II του παραρτήματος 9. Κατά τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται εν προκειμένω ότι το κολλέγιο αποτελεί «επιλέξιμο για απαλλαγή οργανισμό» κατά την έννοια αυτή.

III – Η διαφορά της κύριας δίκης

11. Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης αποτελούν οι παρεχόμενες από το κολλέγιο υπηρεσίες εστίασεως και ψυχαγωγίας (ήτοι οι υπηρεσίες που παρέχονται από το κολλέγιο στα μέλη του κοινού που γευματίζουν στο εστιατόριο ή παρακολουθούν παραστάσεις).

12. Κατά τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο, το κολλέγιο ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα παροχής εκπαιδευτικών υπηρεσιών σε σπουδαστές, περιλαμβανομένης της διδασκαλίας μαθημάτων εστίασεως και παροχής υπηρεσιών φιλοξενίας, καθώς και παραστατικών τεχνών.

13. Προκειμένου οι σπουδαστές που έχουν εγγραφεί στο μάθημα εστίασεως και παροχής υπηρεσιών φιλοξενίας να αποκτήσουν δεξιότητες σε πρακτικό επίπεδο, στο κολλέγιο λειτουργεί εκπαιδευτικό εστιατόριο. Οι σπουδαστές του κολλεγίου εκτελούν, υπό την επίβλεψη των επιμελητών τους, όλες τις εργασίες εξυπηρέτησεως των πελατών του εστιατορίου. Τρίτα πρόσωπα (μέλη του κοινού) γευματίζουν εκεί, καταβάλλοντας αντίτιμο που ανέρχεται, κατά προσέγγιση, στο 80 % του κόστους του γεύματός τους.

14. Αντιστοίχως, στο μάθημα των παραστατικών τεχνών, προκειμένου οι εγγεγραμμένοι στο μάθημα αυτό σπουδαστές να αποκτήσουν πείρα, το κολλέγιο –πάλι με συμμετοχή των εν λόγω σπουδαστών– διοργανώνει συναυλίες και θεατρικές παραστάσεις για το κοινό, έναντι πληρωμής εισιτηρίου.

15. Το εκπαιδευτικό εστιατόριο εξυπηρετεί τον σκοπό της καλύψεως των εκπαιδευτικών αναγκών των σπουδαστών που έχουν εγγραφεί στα μαθήματα εστίασεως και παροχής υπηρεσιών φιλοξενίας. Για τους σπουδαστές αυτούς, το εστιατόριο λειτουργεί και ως αίθουσα διδασκαλίας.

16. Το εκπαιδευτικό εστιατόριο δεν είναι ανοικτό στο ευρύ κοινό. Το κολλέγιο τηρεί βάση δεδομένων στην οποία καταχωρίζονται τοπικές ομάδες και άτομα που επιθυμούν ενδεχομένως να επισκεφθούν το εστιατόριο. Οι εν λόγω ομάδες και τα εν λόγω άτομα ενημερώνονται για τις εκδηλώσεις στο κολλέγιο μέσω ενημερωτικού δελτίου που συντάσσεται από το τμήμα σπουδών φιλοξενίας.

17. Όσον αφορά το εκπαιδευτικό εστιατόριο, το κολλέγιο απαιτεί πλήρη λειτουργία του εστιατορίου (γεύματα με εξυπηρέτηση 30-40 ατόμων) με δύο βάρδιες σερβιρίσματος ανά ημέρα και δύο διαφορετικές ομάδες σπουδαστών, ώστε οι τελευταίοι να αποκομίζουν τη μέγιστη δυνατή ωφέλεια. Σε αντίθετη περίπτωση, η παροχή γεύματος ματαιώνεται.

18. Η τέλεση συναυλιών και θεατρικών παραστάσεων στο πλαίσιο των μαθημάτων παραστατικών τεχνών επιτελεί για τους εγγεγραμμένους στα μαθήματα αυτά σπουδαστές παρόμοια λειτουργία με αυτήν του εκπαιδευτικού εστιατορίου.

19. Ομοίως, και στις εκδηλώσεις αυτές το κοινό είναι περιορισμένο, υπό την έννοια ότι οι παριστάμενοι είναι συνήθως φίλοι και μέλη των οικογενειών των σπουδαστών ή είναι πρόσωπα που έχουν καταχωριστεί σε βάση δεδομένων του κολλεγίου.

20. Όσοι επισκέπτονται το εστιατόριο ή παρακολουθούν κάποια παράσταση γνωρίζουν ότι καταβάλλουν μειωμένο αντίτιμο για το γεύμα ή την παράσταση που προετοιμάζεται και προσφέρεται ως μέρος της εκπαίδευσής των σπουδαστών.

21. Η πρακτική άσκηση έχει προγραμματιστεί ως μέρος των μαθημάτων. Αυτό λαμβάνεται υπόψη από τους σπουδαστές κατά την εγγραφή τους στις αντίστοιχες ειδικότητες. Χωρίς την παροχή πρακτικής ασκήσεως, όπως είναι η εξυπηρέτηση πελατών εστιατορίου και η τέλεση θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών, οι σπουδαστές δεν θα μπορούσαν να αντλήσουν τη μέγιστη ωφέλεια από τα μαθήματα. Κατά την παροχή των υπηρεσιών οι σπουδαστές συμπράττουν, στο πλαίσιο των μαθημάτων τους. Τούτο αποτελεί, όπως διαπιστώθηκε από το αιτούν δικαστήριο, ουσιώδες μέρος της εκπαίδευσής τους.

22. Δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι η δημιουργία πρόσθετων εσόδων για το κολλέγιο, μέσω συναλλαγών σε άμεσο ανταγωνισμό με εμπορικές επιχειρήσεις, δεν αποτελεί τον βασικό σκοπό της παροχής υπηρεσιών εστίασεως και ψυχαγωγίας.

23. Με απόφασή του της 5ης Νοεμβρίου 2012, το First-tier Tribunal (πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών, Ηνωμένο Βασίλειο) αποφάνθηκε ότι οι υπηρεσίες εστίασεως και ψυχαγωγίας που παρέχονται από το κολλέγιο σε μέλη του κοινού απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες.

24. Κατόπιν εφέσεως που ασκήθηκε από τους Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs [φορολογική και τελωνειακή αρχή, Ηνωμένο Βασίλειο (στο εξής: Commissioners)], το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (εφετείο διοικητικών διαφορών, τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου, Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2014, επικύρωσε την απόφαση του First-tier Tribunal (πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών). Κατόπιν αιτήσεως αναίρεσεως την οποία άσκησαν οι Commissioners, το Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) (εφετείο, Αγγλία και Ουαλία, πολιτικό τμήμα) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

25. Κατόπιν τούτων, το επιληφθέν της διαφοράς Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (εφετείο, Αγγλία και Ουαλία, πολιτικό τμήμα) υπέβαλε στο Δικαστήριο, στις 24 Δεκεμβρίου 2015, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, είναι οι υπηρεσίες εστίασεως και ψυχαγωγίας που εξ επαχθούς αιτίας παρέχονται από εκπαιδευτικό ίδρυμα σε μέλη του κοινού (τα οποία δεν είναι οι αποδέκτες της κύριας υπηρεσίας εκπαίδευσεως) “στενά συνδεόμενες” με την υπηρεσία εκπαίδευσεως, όταν η παροχή των υπηρεσιών αυτών καθίσταται δυνατή λόγω της συμμετοχής των σπουδαστών (οι οποίοι είναι οι αποδέκτες της κύριας υπηρεσίας εκπαίδευσεως) στο πλαίσιο της εκπαίδευσής τους ως ουσιώδες μέρος της εκπαίδευσεως αυτής;
2. Για τον καθορισμό του αν οι υπηρεσίες εστίασεως και ψυχαγωγίας εμπίπτουν στην απαλλαγή κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ ως υπηρεσίες «στενά συνδεόμενες» με την υπηρεσία εκπαίδευσεως:
 - α) έχει σημασία το γεγονός ότι οι σπουδαστές ωφελούνται από τη συμμετοχή τους στην παροχή των επίμαχων υπηρεσιών και όχι από το αντικείμενο των υπηρεσιών αυτών;
 - β) έχει σημασία το γεγονός ότι άμεσοι ή έμμεσοι αποδέκτες ή καταναλωτές των υπηρεσιών αυτών δεν είναι οι σπουδαστές, αλλά αποδέκτες και καταναλωτές τους είναι τα μέλη του κοινού που καταβάλλουν αντίτιμο για τις υπηρεσίες αυτές και δεν είναι αποδέκτες της κύριας υπηρεσίας εκπαίδευσεως;

- γ) έχει σημασία το γεγονός ότι, από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή των επίμαχων υπηρεσιών (δηλαδή των μελών του κοινού που καταβάλλουν αντίτιμο για αυτές), οι υπηρεσίες δεν αποτελούν μέσο για την υπό καλύτερες συνθήκες λήψη άλλης υπηρεσίας, αλλά αυτοσκοπό;
- δ) έχει σημασία το γεγονός ότι, από τη σκοπιά των σπουδαστών, οι επίμαχες υπηρεσίες δεν αποτελούν αυτοσκοπό, αλλά η συμμετοχή στην παροχή τους αποτελεί μέσο για να λάβουν υπό καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία εκπαίδευσής;
- ε) σε ποιον βαθμό πρέπει να ληφθεί υπόψη η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας;»

26. Επί των ζητημάτων αυτών κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις το κολλέγιο, το Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και η Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 10ης Νοεμβρίου 2016 συμμετείχαν το κολλέγιο, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Επιτροπή.

V – Νομική εκτίμηση

A – Επί του πρώτου ερωτήματος

27. Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί η ορθή ερμηνεία του κριτηρίου των «στενά συνδεόμενων» παροχών κατ' άρθρον 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ. Ειδικότερα, ζητεί να πληροφορηθεί αν στην έννοια αυτή εμπίπτουν και παροχές που εκπληρώνονται έναντι τρίτων από οργανισμό μνημονεύμενο στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ. Το ζήτημα αυτό ανακύπτει, κατά το αιτούν δικαστήριο, ιδίως επειδή οι τρίτοι αυτοί είναι λήπτες παροχών οι οποίες εκπληρώνονται από μαθητευόμενους κατά τη διάρκεια και στο πλαίσιο της εκπαίδευσής τους.

28. Όπως έχει ήδη αποφανθεί το Δικαστήριο σχετικά με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, η οδηγία ΦΠΑ (νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ') δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «στενά συνδεόμενων» με την εκπαίδευση παροχών υπηρεσιών⁶. Εντούτοις, από το ίδιο το γράμμα της εν λόγω διατάξεως προκύπτει ότι αυτή δεν αφορά τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών που δεν έχουν καμία σχέση με «την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση».

1. Κύρια παροχή, παρεπόμενη παροχή και στενά συνδεόμενη παροχή

29. Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών μπορούν να θεωρηθούν ως «στενά συνδεόμενες», μόνον εφόσον μπορούν να λογιστούν ως παρεπόμενες παροχές σε σχέση με την κύρια παροχή⁷. Ωστόσο, οι παροχές λογίζονται ως παρεπόμενες της κύριας μόνον εφόσον δεν αποτελούν αυτοσκοπό, αλλά απλώς το μέσο για τη λήψη της κύριας παροχής υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες⁸. Τούτο δε προϋποθέτει ότι ο λήπτης της κύριας παροχής και ο λήπτης της παρεπόμενης παροχής ταυτίζονται, γιατί διαφορετικά πρόκειται στην πραγματικότητα για δύο αυτοτελείς (κύριες) παροχές.

6 — Αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 46), και της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 27).

7 — Αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 28), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψεις 34 και 35), της 1ης Δεκεμβρίου 2005, Υγεία (C-394/04 και C-395/04, EU:C:2005:734, σκέψεις 17 και 18), και της 11ης Ιανουαρίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-76/99, EU:C:2001:12, σκέψεις 27 επ.).

8 — Αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, Madgett και Baldwin (C-308/96 και C-94/97, EU:C:1998:496, σκέψεις 24 και 25), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 34), και της 1ης Δεκεμβρίου 2005, Υγεία (C-394/04 και C-395/04, EU:C:2005:734, σκέψη 19).

30. Το συμπέρασμα αυτό δεν είναι όμως επιτακτικό. Το ίδιο το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', και του άρθρου 134 της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνηγορεί υπέρ του ότι οι στενά συνδεόμενες παροχές πρέπει κατ' ανάγκην να αποτελούν παρεπόμενες παροχές κατά την ανωτέρω έννοια. Οι μη αυτοτελείς παρεπόμενες παροχές έχουν εξ ορισμού την ίδια μεταχείριση όπως η κύρια παροχή (εν προκειμένω τη μεταχείριση των «εκπαιδευτικών υπηρεσιών» για τους σκοπούς της επιβολής ΦΠΑ) και ως εκ τούτου απαλλάσσονται *per se* από τον φόρο. Η πρόβλεψη ειδικής απαλλαγής των παροχών που συνδέονται στενά με την απαλλασσόμενη παροχή με περιορισμένου αριθμού απαλλακτικές διατάξεις έχει νόημα μόνον εφόσον ο νομοθέτης της οδηγίας στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι οι παροχές αυτές είναι όντως, βάσει των γενικών κανόνων, υποκείμενες στον φόρο, αλλά όμως πρέπει να αποτελέσουν και αυτές αντικείμενο απαλλαγής.

31. Εξάλλου, και το Δικαστήριο επεξέτεινε, στην υπόθεση *Horizon College*⁹, την απαλλαγή κατ' άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ σε παροχές από ένα εκπαιδευτικό ίδρυμα προς άλλο εκπαιδευτικό ίδρυμα (και ως εκ τούτου όχι ευθέως προς τους σπουδαστές). Ομοίως, στην υπόθεση *Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club*¹⁰ επεξέτεινε κατ' αποτέλεσμα την απαλλαγή κατ' άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας ΦΠΑ, του οποίου όμως το γράμμα διαφέρει ελαφρώς, σε παροχές προς τρίτους (ήτοι σε μη αθλούμενους).

32. Συνεπώς, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', στηρίζεται στην παραδοχή ότι η «στενά συνδεόμενη» παροχή δεν αποτελεί απλώς μη αυτοτελή παρεπόμενη παροχή, αλλά αυτοτελή (κύρια) παροχή. Εντούτοις, επειδή συνδέεται τόσο στενά με την απαλλασσόμενη (κύρια) παροχή, καλύπτεται (κατ' εξαίρεση) και αυτή από την ισχύουσα για την εν λόγω παροχή απαλλαγή. Επομένως, έτσι εξηγείται περαιτέρω για ποιον λόγο το άρθρο 134 της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί μόνο για τις περιπτώσεις αυτές, ρητώς και επιπροσθέτως, να είναι η εν λόγω -καθεαυτή αυτοτελής- κύρια παροχή απαραίτητη για την απαλλασσόμενη (κύρια) παροχή.

33. Δεκτής γενομένης της ως άνω ερμηνείας της έννοιας της «στενά συνδεόμενης» παροχής, είναι ευκολότερο να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως περί απαλλαγής και παροχές προς τρίτους, παρά αν γίνει δεκτή η ερμηνεία περί μη αυτοτελών παρεπόμενων παροχών. Εντούτοις, εξακολουθεί να είναι αναγκαία η οριοθέτηση των εν λόγω «στενά συνδεόμενων» παροχών έναντι των όχι αρκούντως «στενά συνδεόμενων» παροχών. Κριτήριο για την οριοθέτηση αυτή αποτελεί ο σκοπός της απαλλαγής.

2. Ο σκοπός της απαλλαγής πράξεων στενά συνδεόμενων με «εκπαιδευτικές υπηρεσίες»

34. Ο σκοπός της απαλλαγής κατ' άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ συνίσταται στην αποτροπή αύξησεως του κόστους προσβάσεως στις εκπαιδευτικές υπηρεσίες λόγω του ΦΠΑ, προς όφελος των μαθητών, των σπουδαστών και των μαθητευόμενων¹¹. Όπως τόνισαν η Επιτροπή και το Ηνωμένο Βασίλειο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, τούτο μπορεί να συναρτάται με το γεγονός ότι η εκπαίδευση των μεμονωμένων προσώπων δεν ωφελεί μόνο τα ίδια, αλλά εξυπηρετεί και το γενικό συμφέρον (βλ. την επικεφαλίδα του τίτλου ΙΧ, κεφάλαιο 2, της οδηγίας ΦΠΑ).

9 — Απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, *Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571).

11 — Βλ. αποφάσεις της 20ης Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47), της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 26)· βλ., αντιστοίχως, επί του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-76/99, EU:C:2001:12, σκέψη 23).

35. Οι απαλλαγές κατ' άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ αποκλείουν την έκπτωση φόρου. Ως εκ τούτου, οι απαλλαγές αυτές επιφέρουν μόνο μερική απαλλαγή του λήπτη της παροχής. Το ύψος της εξαρτάται από τη (μη εκπίπτουσα) επιβάρυνση του παρέχοντος με ΦΠΑ. Σε περίπτωση που οι παροχές του κολλεγίου θεωρηθούν εν προκειμένω ως υποκείμενες στον φόρο, το κολλέγιο θα έχει δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τα αγαθά που προμηθεύεται, με αποτέλεσμα οι τιμές έναντι των τρίτων να πρέπει να αυξηθούν «μόνον» ως προς τη διαφορά μεταξύ της φορολογικής οφειλής και της εκπτώσεως φόρου, προκειμένου να διατηρηθεί το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα για το κολλέγιο¹².

36. Τούτο αποδεικνύει ότι ο σκοπός της απαλλαγής κατ' άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνίσταται στην ευνοϊκή μεταχείριση των ενδιαφερόμενων υποκείμενων στον φόρο (εν προκειμένω: των «εκπαιδευτικών οργανισμών»). Συγκεκριμένα, από οικονομικής απόψεως, η απαλλαγή λειτουργεί αποκλειστικά προς όφελος του λήπτη της παροχής ο οποίος, λόγω της απαλλαγής, επιβαρύνεται με χαμηλότερο ΦΠΑ.

37. Αυτό ανταποκρίνεται στη φύση του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως, τον οποίο επωμίζεται ο τελικός καταναλωτής και ο οποίος πρέπει να επιβαρύνει μόνο αυτόν¹³. Στο πλαίσιο αυτό, δύσκολα μπορεί να δικαιολογηθεί η απαλλαγή παροχών οι οποίες καταναλώνονται άμεσα από τρίτους και οι οποίες «παράγονται» απλώς επ' ευκαιρία των εκπαιδευτικών υπηρεσιών.

38. Επιπλέον, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη κατά την ερμηνεία των απαλλαγών που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ. Η αρχή αυτή απαγορεύει, μεταξύ άλλων, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις¹⁴. Από τη σκοπιά του τελικού καταναλωτή (εν προκειμένω: του τρίτου), η διάκριση ανάλογα με το αν το γεύμα καταναλώνεται σε κανονικό ή σε εκπαιδευτικό εστιατόριο είναι άνευ σημασίας για την επιβάρυνσή του με ΦΠΑ. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις ο καταναλωτής εξυπηρετείται και σιτίζεται, και σε αμφότερες τις περιπτώσεις καταβάλλει χρήματα για ό,τι καταναλώνει στο πλαίσιο αυτό. Το γεγονός ότι στο εκπαιδευτικό εστιατόριο το περιθώριο σφάλματος είναι ενδεχομένως μεγαλύτερο λαμβάνεται υπόψη –όπως εξέθεσε και το Ηνωμένο Βασίλειο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– μόνο κατά τον καθορισμό του ύψους της αντιπαροχής (η οποία αντιστοιχεί εν προκειμένω μόλις στο 80 % του κόστους του γεύματος). Η ποιότητα της παροχής εστίασεως δεν μπορεί να αναιρέσει το γεγονός ότι τέτοια παροχή πράγματι υφίσταται.

39. Υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η απαλλαγή του καταναλωτή από τον ΦΠΑ για μόνον τον λόγο της ταυτόχρονης παροχής απαλλασσόμενων υπηρεσιών εκπαιδύσεως προς άλλα πρόσωπα. Τούτο ισχύει ακόμη και στην περίπτωση που το εκπαιδευτικό εστιατόριο και το εκπαιδευτικό θέατρο στην πραγματικότητα τίθενται στη διάθεση μόνο ενός περιορισμένου κύκλου προσώπων από το κοινό. Εφόσον υφίσταται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, τότε ο περιορισμός του κύκλου των πελατών δεν ασκεί καμιά επιρροή όσον αφορά την ορθή φορολόγηση των πελατών· ως προς αυτό συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής και του Ηνωμένου Βασιλείου. Ακόμη και η εξυπηρέτηση από εστιατόρα στο πλαίσιο των λεγόμενων «λεσχών για μέλη» αποτελεί οικονομική δραστηριότητα εμπίπτουσα στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Το ίδιο θα ίσχυε και για κάποιο εστιατόριο το οποίο δέχεται

12 — Αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, κατά την παροχή υπηρεσιών εστίασεως έναντι ανταλλάγματος το οποίο δεν αρκεί για την κάλυψη του κόστους δεν προκύπτει *per se* πλεόνασμα εκπιπτόμενου φόρου εισροών, καθότι εύλογα μπορεί να θεωρηθεί ότι η αγορά των τροφίμων υπόκειται ως επί το πλείστον σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή, γεγονός που εξηγεί το ενδιαφέρον του κολλεγίου για την απαλλαγή.

13 — Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19), της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34), καθώς και διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:825, σκέψη 21).

14 — Αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30), και της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 22).

μόνο πελάτες που το αρχικό γράμμα του ονόματός τους είναι το «Α». Το εστιατόριο αυτό δεν παύει πάντως να λειτουργεί ανταγωνιστικώς προς κάθε άλλο εστιατόριο για το οποίο δεν έχει καμία σημασία το αρχικό γράμμα του ονόματος. Το ίδιο ισχύει και στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία απαιτείται προηγούμενη εγγραφή όσων ενδιαφέρονται να γίνουν πελάτες.

B – Επί του δευτέρου ερωτήματος, στοιχεία α' έως δ'

40. Με το απαρτιζόμενο από τέσσερα σκέλη (στοιχεία α' έως δ') ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου ζητείται κατ' ουσίαν να διευκρινιστούν τα κριτήρια οριοθέτησης, βάσει των οποίων μια στενά συνδεδεμένη παροχή μπορεί να διακριθεί από μια όχι αρκούτως στενά συνδεδεμένη παροχή.

41. Όσον αφορά την οριοθέτηση αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, κατά το Δικαστήριο, οι απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, ενώ επίσης, κατά την πιο πρόσφατη νομολογία, η ερμηνεία πρέπει να προσανατολίζεται πρωτίστως στον σκοπό της διατάξεως¹⁵. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο εκθέτει ρητώς τα εξής: «Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μη παράγουν τα αποτελέσματά τους»¹⁶.

42. Στο πλαίσιο αυτό, δεν αρκεί απλώς η βέλτιστη εκπλήρωση του εκπαιδευτικού σκοπού μέσω των παροχών προς τους τρίτους. Αντιθέτως, οι παροχές αυτές πρέπει, βάσει του άρθρου 134 της οδηγίας ΦΠΑ, να είναι απαραίτητες για τις απαλλασσόμενες πράξεις. Στην απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας το Δικαστήριο αποφάνθηκε, αντιστοίχως, ότι, η πραγματοποίηση εξ επαχθούς αιτίας προγραμμάτων που αφορούν τρίτους δεν απαλλάσσεται, ακόμη και αν τα προγράμματα αυτά μπορεί να θεωρούνται ως πολύ χρήσιμα για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, εφόσον δεν είναι απαραίτητα προς εκπλήρωση του επιδιωκόμενου με αυτήν σκοπού¹⁷.

43. Κρίσιμο είναι το αν η φορολόγηση των παροχών αυτών αυξάνει το κόστος προσβάσεως στην απαλλασσόμενη παροχή. Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η σύμπραξη δύο επιχειρήσεων προς άμεσο όφελος του απαλλασσόμενου από τον ΦΠΑ τελικού καταναλωτή, όπως στην απόφαση Horizon College¹⁸. Η υπόθεση αυτή αφορούσε τη σύμπραξη δύο εκπαιδευτικών οργανισμών, με καταμερισμό της εργασίας μεταξύ τους σε σχέση με την παροχή σε επίπεδο παρέχοντος. Το Δικαστήριο έκρινε ως απαλλασσόμενες τις παροχές μεταξύ δύο απαλλασσόμενων εκπαιδευτικών οργανισμών προκειμένου να αποτραπεί η επιβάρυνση με ΦΠΑ των ωφελούμενων φοιτητών για μόνον τον λόγο ότι η εκπαιδευτική υπηρεσία δεν τους παρασχέθηκε άμεσα, αλλά μόνον εμμέσως, μέσω άλλου εκπαιδευτικού οργανισμού. Τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει εν προκειμένω. Στην υπό κρίση υπόθεση παρέχονται, σε επίπεδο λήπτη, ταυτοχρόνως εκπαιδευτικές υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας στους σπουδαστές και υπηρεσίες εστίασεως και θεατρικών θεαμάτων εξ επαχθούς αιτίας προς τρίτους.

15 — Αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23), της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 30), της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16), της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47), και της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 25).

16 — Αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 23), της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 30), της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16), της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47), και της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 25).

17 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 48).

18 — Απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

44. Για να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για «στενά συνδεδεμένη» παροχή, ουδόλως αρκεί το γεγονός ότι οι παροχές προκύπτουν «μόνον» ευκαιριακά, σαν ένα είδος προϊόντος, στο πλαίσιο της απαλλασσόμενης παροχής και εκπληρώνονται έναντι τρίτων. Και τούτο διότι, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολόγηση των προϊόντων δεν αυξάνει το κόστος για τον ωφελούμενο λήπτη της παροχής (ήτοι, εν προκειμένω, για τους σπουδαστές όσον αφορά την πρόσβαση στις εκπαιδευτικές υπηρεσίες)¹⁹. Αντιθέτως, η φορολόγηση των παροχών στην υπό κρίση υπόθεση αυξάνει «μόνο» το κόστος προσβάσεως των επισκεπτών του εστιατορίου και του θεάτρου στις υπηρεσίες εστίασεως και θεατρικών θεαμάτων²⁰. Επομένως δεν υφίσταται υπηρεσία στενά συνδεδεμένη με την απαλλασσόμενη εκπαιδευτική υπηρεσία.

45. Εν τέλει, το συμπέρασμα αυτό ανταποκρίνεται στη φύση του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως. Εφόσον η επιβολή του ΦΠΑ σκοπεύει στην επιβάρυνση του καταναλωτή αναλόγως προς την περιουσία που ανάλωσε προκειμένου να καταναλώσει, τότε πρέπει πρωτίστως να εξεταστεί ο σκοπός για τον οποίον ανάλωσε την περιουσία του. Όμως ο τρίτος καταβάλλει, στην προκειμένη περίπτωση, το ποσό πρωτίστως και άμεσα (ήτοι υφισταμένης άμεσης σχέσεως) για το γεύμα στο εστιατόριο (και/ή για τη θεατρική παράσταση) και όχι προκειμένου να εκπαιδευτούν οι μαθητές/σπουδαστές.

VI – Πρόταση

46. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Εφετείο, Αγγλία και Ουαλία, πολιτικό τμήμα, Ηνωμένο Βασίλειο) ως εξής:

- 1) Στενά συνδεδεμένες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ είναι αυτοτελείς παροχές, η φορολόγηση των οποίων θα αύξανε συγχρόνως και το κόστος προσβάσεως στις καθεαυτές απαλλασσόμενες παροχές. Δεν εμπίπτουν στην έννοια αυτή οι υπηρεσίες εστίασεως και ψυχαγωγίας που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας από εκπαιδευτικό οργανισμό σε μέλη του κοινού τα οποία δεν είναι αποδέκτες της απαλλασσόμενης εκπαιδευτικής υπηρεσίας.
- 2) Για την οριοθέτηση είναι κρίσιμο (και επηρεάζει αρνητικά τη συνδρομή περιπτώσεως απαλλαγής) ότι τα ωφελούμενα πρόσωπα συμπράττουν στην εξυπηρέτηση άλλων καταναλωτών. Κρίσιμο είναι επίσης ότι οι τρίτοι καταβάλλουν την αντιπαροχή για τη δική τους κατανάλωση, ήτοι όχι για την παροχή των εκπαιδευτικών υπηρεσιών στους σπουδαστές. Τέλος, κρίσιμο είναι ακόμη ότι οι παροχές προς τους τρίτους –τόσο από την σκοπιά των τρίτων όσο και από τη σκοπιά των σπουδαστών– εξυπηρετούν αυτοτελή σκοπό (εξυπηρέτηση των τρίτων), ο οποίος συνυπάρχει με τον εκπαιδευτικό σκοπό που παραμένει απαλλασσόμενος.

19 — Τούτο θα μπορούσε, επί παραδείγματι, να γίνει δεκτό σε περίπτωση που ο εκπαιδευτικός οργανισμός πωλούσε στους δικούς του σπουδαστές εκπαιδευτικό υλικό παραχθέν από τον ίδιο τον οργανισμό.

20 — Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, καθίστανται εν προκειμένω σαφείς οι ομοιότητες με την απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-287/00, EU:C:2002:388).