



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 21. prosinca 2016.¹

Predmet C-699/15

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
protiv
Brockenhurst College**

**(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)
(Žalbeni sud (Engleska i Wales) (Građanski odjel), Ujedinjena Kraljevina))**

„Porez na dodanu vrijednost – Izuzeće na temelju članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u –
Usluge ‚usko povezane‘ s osiguranjem obrazovanja – Restoranske i kazališne usluge koje trećim
osobama uz naknadu pruža obrazovna ustanova u okviru praktične izobrazbe“

I – Uvod

1. Od Suda se u ovom slučaju traži da odluči o odredbi izuzeća u članku 132. stavku 1. točki (i) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)². Valja pojasniti opseg tog izuzeća jer se ono ne odnosi samo na točno navedene usluge, nego i na izuzeće isporuke „usko povezanih“ usluga i robe (u daljnjem tekstu: isporuke) od poreza na dodanu vrijednost.

2. Tu tehniku proširenja izuzeća na usko povezane isporuke zakonodavac Unije primjenjuje i u pogledu drugih izuzeća (primjerice, članak 132. stavak 1. točke (b) i (n) Direktive o PDV-u). Međutim, i u tom pogledu postoje teškoće pri razlikovanju isporuka koje su i dalje usko povezane i isporuka koje više nisu usko povezane. O tom pitanju razlikovanja već postoji sudska praksa Suda. Međutim, Sud do sad još nije detaljno analizirao pitanje može li se izuzeće primijeniti i na isporuke koje se pružaju vanjskim trećim osobama (odnosno osobama koje nisu studenti koje je potrebno podučavati (ni pacijenti koje je potrebno liječiti), kao ni drugim obrazovnim ustanovama izuzetima od poreza)³. To se odnosi na slučajeve u kojima porezni obveznik (primjerice, škola ili bolnica) tim trećim osobama obavlja isporuke koje su u određenoj mjeri povezane s izuzetim isporukama tog poreznog obveznika (obrazovanje ili bolnička skrb)⁴.

3. Pitanje opsega izuzeća tih „usko povezanih“ isporuka u ovom se slučaju postavlja zbog „restorana za praktičnu izobrazbu“ ili „kazališta za praktičnu izobrazbu“ na Brockenhurst Collegeu (u daljnjem tekstu: College). College uz pomoć pripravnika, u okviru njihove praktične izobrazbe, trećim osobama uz naknadu pruža restoranske ili kazališne usluge te želi da se taj prihod smatra naknadom za isporuku koja je na temelju članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u izuzeta od poreza.

1 – Izvorni jezik: njemački

2 – SL 2006., L 347, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.

3 – O tome postoji presuda Suda od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 – Već je u presudi od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388) dotaknuto to pitanje jer je Njemačka istraživačke aktivnosti sveučilišta u odnosu na treće osobe smatrala izuzetima od poreza.

Pitanje se u svim svojim oblicima može postaviti u pogledu praktične izobrazbe. U Njemačkoj je, primjerice, vlasnik frizerske škole pokušao dobiti izuzeće od poreza za frizure koje su njegovi pripravnici pravili klijentima, koji su za njih plaćali manju cijenu⁵. Ovdje gotovo da ne postoje ograničenja mogućih primjera. Isto bi se pitanje postavilo ako bi, kao što je Komisija navela na raspravi, pekarska škola dopustila svojim pripravniciima da u okviru praktične izobrazbe prodaju kruh i pecivo ili ako bi škola za industrijsko čišćenje svojim pripravniciima omogućila stjecanje iskustva u prostorijama svojih klijenata koji tu uslugu plaćaju.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Ovaj se postupak odnosi na razdoblja obuhvaćena područjem primjene:

(a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i

(b) Direktive o PDV-u,

pri čemu su relevantne odredbe obiju direktiva sadržajno jednake.

5. U skladu s člankom 131. Direktive o PDV-u (bivši članak 13. dio A stavak 1. Šeste direktive):

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

6. U skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) u poglavlju 2. glave IX. Direktive o PDV-u (bivši članak 13. dio A stavak 1. točka (i) Šeste direktive o PDV-u), države članice dužne su izuzeti određene transakcije, uključujući:

„osiguranje obrazovanja djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacija, uključujući isporuke usluga i roba koje su s time usko povezane, od strane subjekta javnog prava koji navedeno imaju za cilj ili od strane ostalih organizacija koje dotična država članica prepoznaje kao organizaciju sa sličnim ciljem;”

7. U skladu s člankom 134. Direktive o PDV-u (bivši članak 13. dio A stavak 2. Šeste direktive):

„Isporuci robe ili usluga ne odobrava se izuzeće iz točaka (b), (g), (h), (i), (l), (m) i (n) članka 132. stavka 1. u sljedećim slučajevima:

(a) kada isporuka nije bitna za izuzetu transakciju;

(b) kada je osnovna svrha isporuke stvaranje dodatnog prihoda dotičnog tijela putem transakcija koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava koja podliježu PDV-u.”

5 — Vidjeti presudu Bundesfinanzhofa od 26. listopada 1989. (V R 25/84, BStBl II 1990., str. 98.) kojom je taj sud odbio izuzeće jer se frizerske usluge koje se pružaju klijentima razlikuju od obrazovnih usluga koje frizer pruža pripravniciima.

B – Nacionalno pravo

8. Prema informacijama koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, izuzeća iz članka 132. Direktive o PDV-u prenesena su u pravo Ujedinjene Kraljevine člankom 31. Zakona o porezu na dodanu vrijednost iz 1994. (Value Added Tax Act 1994). Tom se odredbom propisuje da je isporuka usluga izuzeta ako je navedena u Prilogu 9. tom zakonu.

9. Točke 1. i 4. u grupi 6. dijela II. Priloga 9. Zakonu o porezu na dodanu vrijednost iz 1994. uključuju, u dijelu u kojem su relevantne: „1. Sljedeće usluge koje pruža kvalificirano tijelo:

(a) obrazovanje;

[...]

(c) stručna kvalifikacija.

[...]

4. Isporuka bilo koje robe ili usluga (osim usluga ispitivanja) koje su usko povezane s isporukama opisanima u točki 1. (glavna isporuka), koju vrši kvalificirano tijelo i koje obavlja glavnu isporuku, ili koju to tijelo prima, pod uvjetom da:

(a) su roba i usluge izravno namijenjeni upotrebi učenika, studenta ili pripravnika (ovisno o slučaju) koji prima glavnu isporuku; i

(b) tu isporuku obavlja drugo kvalificirano tijelo, ako je prima kvalificirano tijelo koje obavlja glavnu isporuku.”

10. „Kvalificirano tijelo” definirano je u bilješki 1. u grupi 6. dijela II. Priloga 9. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je nesporno da je College „kvalificirano tijelo” za tu svrhu.

II – Glavni postupak

11. Glavni postupak odnosi se na restoranske usluge i usluge zabavnih aktivnosti koje pruža College (odnosno usluge koje College pruža javnosti – posjetiteljima koji večeraju u restoranu ili prisustvuju predstavi).

12. Kao što je to opisao sud koji je uputio zahtjev, College pruža profesionalnu uslugu obrazovanja svojim studentima, uključujući podučavanje u području (i.) pripremanja hrane i ugostiteljstva te (ii.) kazališne umjetnosti.

13. Kako bi studentima upisanima u programe povezane s pripremanjem hrane i ugostiteljstvom omogućio da steknu vještine u praksi, College vodi restoran za praktičnu izobrazbu. Sve funkcije pripremanja hrane u restoranu obavljaju studenti Collegea, pod nadzorom svojih učitelja. Vanjske treće osobe (javnost) ondje večeraju i plaćaju otprilike 80% cijene obroka.

14. Isto tako, kako bi studentima u okviru reproduktivnih umjetnosti omogućio stjecanje praktičnog iskustva, College ponovno s tim studentima organizira koncerte i predstave koje javnost plaća.

15. Restoran za praktičnu izobrazbu mora ispunjavati obrazovne potrebe studenata upisanih u program pripremanja hrane i ugostiteljstva. Restoran tim studentima služi kao učionica.

16. Restoran za praktičnu izobrazbu nije kao takav otvoren za javnost. College vodi bazu podataka lokalnih skupina i pojedinaca koji bi htjeli posjetiti restoran. O događajima na Collegeu oni se obavještavaju biltenom koji objavljuje odjel za ugostiteljstvo.
17. Što se tiče restorana za praktičnu izobrazbu, College zahtijeva da bude popunjen (usluživanje 30 do 40 ljudi) kako bi dvaput dnevno dvije različite skupine studenata iz toga naučile najviše što mogu. Ako to nije slučaj, obrok se otkazuje.
18. Izvođenje koncerata i predstava u okviru programa reproduktivnih umjetnosti za studente upisane u taj program ima funkciju sličnu onoj restorana za praktičnu izobrazbu.
19. Isto tako, publika na tim predstavama ograničena je u smislu da se obično radi o prijateljima i obiteljima studenata ili osobama iz uspostavljene baze podataka koju vodi College.
20. Osobe koje posjećuju restoran za praktičnu izobrazbu ili prisustvuju predstavi znaju da plaćaju nižu cijenu za obrok ili predstavu koje studenti pripremaju, odnosno izvode u okviru praktične izobrazbe.
21. Praktična izobrazba osmišljena je kao dio programa i studenti su je uzeli u obzir pri upisu u dotični program. Ako praktična izobrazba ne bi bila dostupna, uključujući posluživanje hrane i izvedbe predstava i koncerata, studenti ne bi u cijelosti iskoristili program. Isporuke pružaju studenti u okviru svojeg obrazovanja. U skladu s utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev, to je bitan dio njihova obrazovanja.
22. Stranke se slažu da osnovna svrha isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti nije da College stvara dodatni prihod transakcijama koje su u izravnom tržišnom natjecanju s onima komercijalnih društava.
23. Odlukom od 5. studenoga 2012. First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud, Ujedinjena Kraljevina) presudio je da su restoranske usluge i usluge zabavnih aktivnosti koje College isporučuje javnosti, kao isporuke usko povezane s osiguranjem obrazovanja, izuzete od PDV-a u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) Direktive o PDV-u.
24. Nakon žalbe Commissionersa, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud (sudski odjel za porezne i *chancery* predmete), Ujedinjena Kraljevina) potvrdio je odlukom od 30. siječnja 2014. odluku koju je donio First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud). Nakon žalbe Commissionersa pred Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud (Engleska i Wales) (Građanski odjel)), taj sud odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

III – Postupak pred Sudom

25. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), pred kojim se vodi postupak, stoga je Sudu 24. prosinca 2015. postavio sljedeća pitanja na temelju članka 267. UFEU-a:
 1. Jesu li, s obzirom na članak 132. stavak 1. točku (i) Direktive o PDV-u, isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti koje obrazovna ustanova pruža uz naknadu javnosti (koja nije primatelj glavne isporuke obrazovanja) „usko povezane” s osiguranjem obrazovanja u okolnostima u kojima pružanje tih usluga omogućuju studenti (koji su primatelji glavne isporuke obrazovanja) u okviru svojeg obrazovanja i kao bitan dio svojeg obrazovanja?

2. Pri odlučivanju o tome nalaze li se isporuke restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti u okviru izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (i) kao usluge „usko povezane” s osiguranjem obrazovanja:
- (a) je li važno to što studenti imaju koristi od sudjelovanja u pružanju predmetnih isporuka, a ne od predmeta tih isporuka;
 - (b) je li važno to što studenti te isporuke ne primaju i ne koriste, bilo izravno ili neizravno, nego ih uz naknadu prima i koristi javnost koja nije primatelj glavne isporuke obrazovanja;
 - (c) je li važno to što, sa stajališta tipičnih primatelja predmetnih usluga (odnosno, javnosti koja za njih plaća), isporuke ne predstavljaju način boljeg korištenja bilo kojom drugom isporukom nego su same sebi svrha;
 - (d) je li važno to što, sa stajališta studenata, predmetne isporuke nisu same sebi svrha, nego je sudjelovanje u pružanju isporuka način boljeg korištenja glavnom isporukom obrazovnih usluga;
 - (e) u kojoj mjeri treba uzeti u obzir načelo porezne neutralnosti?

26. Pisana očitovanja na ova pitanja podnijeli su College, Ujedinjena Kraljevina i Komisija. College, Ujedinjena Kraljevina i Komisija sudjelovali su na raspravi održanoj 10. studenoga 2016.

IV – Ocjena

A – Prvo pitanje

27. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti pita kako treba tumačiti kriterij „usko povezanih” isporuka iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u. Osobito pita mogu li tim kriterijem biti obuhvaćene i isporuke koje trećim osobama pruža ustanova navedena u članku 132. stavku 1. točki (i) Direktive o PDV-u. Sud koji je uputio zahtjev postavlja to pitanje osobito zbog toga što te treće osobe primaju isporuke koje pripravnici pružaju tijekom i u okviru svoje praktične izobrazbe.

28. Kao što je Sud već utvrdio u pogledu članka 13. dijela A stavka 1. točke (i) Šeste direktive, u Direktivi o PDV-u (sada članak 132. stavak 1. točka (i)) ne definira se pojam isporuka „usko povezanih” s obrazovanjem⁶. Međutim, iz samog teksta odredbe jasno proizlazi da njome nije obuhvaćena isporuka robe i usluga koje se ne odnose na „obrazovanj[e] djece ili mladih ljudi, školsko ili sveučilišno obrazovanje, stjecanje stručne kvalifikacije ili prekvalifikacij[u]”.

6 — Presude od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 46.) i od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 27.)

1. Glavna isporuka, pomoćna isporuka i usko povezana isporuka

29. Nadalje, Sud je smatrao da se isporuka robe i usluga može smatrati „usko povezanom” samo ako se istodobno smatraju isporukama koje su pomoćne glavnoj isporuci⁷. Međutim, isporuka se može smatrati pomoćnom glavnoj isporuci samo ako nije cilj sam po sebi, nego sredstvo za bolje iskorištavanje glavne isporuke⁸. To pak znači da primatelji glavne isporuke i pomoćne isporuke moraju biti jednaki, inače bi se zapravo radilo o dvjema neovisnim (glavnim) isporukama.

30. Međutim, takvo tumačenje nije obvezno. Samim tekstom članka 132. stavka 1. točke (i) i članka 134. Direktive o PDV-u ne podržava se zamisao da usko povezane isporuke moraju biti pomoćne isporuke u tom smislu. Neovisna pomoćna isporuka ima po svojoj definiciji istu sudbinu kao glavna isporuka (u ovom slučaju status „obrazovnih usluga” s obzirom na PDV) pa je stoga kao takva izuzeta od poreza. Posebno izuzeće isporuka usko povezanih s izuzetim isporukama u nekoliko odredbi o izuzeću ima smisla samo ako je zakonodavac Unije smatrao da te isporuke zapravo podliježu porezu u skladu s općim načelima, ali bi se ipak trebale smatrati izuzetima od poreza.

31. Nadalje, Sud je u predmetu *Horizon College* također proširio izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u na isporuke koje jedna obrazovna ustanova pruža drugoj (odnosno, koje ne pruža izravno studentima)⁹. Sud je također u predmetu *Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club*¹⁰ izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive o PDV-u, koji ipak glasi nešto drukčije, u biti proširio na isporuke koje se pružaju trećim osobama (odnosno osobama koje ne sudjeluju u sportu).

32. Iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u stoga proizlazi da „usko povezana” isporuka nije samo ovisna pomoćna isporuka nego neovisna (glavna) isporuka. Međutim, budući da je ta isporuka i dalje usko povezana s izuzetom (glavnom) isporukom, (iznimno) je obuhvaćena i izuzećem koje se primjenjuje na tu isporuku. To također objašnjava zašto se člankom 134. Direktive o PDV-u izričito i dodatno samo za te slučajeve zahtijeva da je ta neovisna glavna isporuka sama po sebi nužna za izuzetu (glavnu) isporuku.

33. Uz takvo razumijevanje „usko povezane” isporuke, isporuke koje se pružaju vanjskim trećim osobama također se mogu lakše obuhvatiti područjem primjene odredbe o izuzeću nego da ih se shvaća kao ovisne pomoćne isporuke. Međutim, takve isporuke koje su i dalje „usko povezane” potrebno je razlikovati i od isporuka koje više nisu „usko povezane”. U tom se pogledu valja osloniti na svrhu i ciljeve izuzeća od poreza.

2. Svrha i ciljevi izuzeća transakcija koje su usko povezane s pružanjem „obrazovanja”

34. Svrha i cilj izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u jest da pristup osiguranju obrazovanja, kojim se koriste učenici, studenti i pripravnici, ne postane skuplji zbog PDV-a¹¹. Kao što su Komisija i Ujedinjena Kraljevina istaknule na raspravi, to može biti povezano s činjenicom da praktična izobrazba pojedinaca ne ide u korist samo njima nego i javnom interesu (vidjeti naslov poglavlja 2. glave IX. Direktive o PDV-u).

7 — Presude od 14. lipnja 2007., *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 28.), od 6. studenoga 2003., *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, t. 34. i sljedeće točke), od 1. prosinca 2005., *Ygeia* (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, t. 17. i sljedeće točke) i od 11. siječnja 2001., *Komisija/Francuska* (C-76/99, EU:C:2001:12, t. 27. i sljedeće točke)

8 — Presude od 22. listopada 1998., *Madgett i Baldwin* (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 24. i sljedeće točke), od 6. studenoga 2003., *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, t. 34.) i od 1. prosinca 2005., *Ygeia* (C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, t. 19.)

9 — Presuda od 14. lipnja 2007., *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343)

10 — Presuda od 16. listopada 2008., *Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571)

11 — Vidjeti presude od 20. lipnja 2002., *Komisija/Njemačka* (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.) i od 28. studenoga 2013., *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 26.); vidjeti po analogiji, u pogledu članka 13. dijela A stavka 1. točke (b) Šeste direktive, presudu od 11. siječnja 2001., *Komisija/Francuska* (C-76/99, EU:C:2001:12, t. 23.).

35. Izuzeća iz članka 132. Direktive o PDV-u isključuju odbitak ulaznog poreza. Stoga dovode samo do djelomičnog izuzeća primatelja isporuke. Njihov iznos ovisi o (neodbitnom) dijelu PDV-a pružatelja isporuke. Da se isporuke Colleegea u ovom slučaju oporezuju, Colleege bi imao pravo na odbitak ulaznog poreza za kupljene proizvode, tako da bi se cijena za treće osobe trebala povećati „samo” za razliku između porezne obveze i odbitka ulaznog poreza da bi Colleege ostvario isti gospodarski rezultat¹².

36. To dokazuje da svrha izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive o PDV-u nije povlaštenu status predmetnih poreznih obveznika (u ovom slučaju, „obrazovnih ustanova”). U gospodarskom smislu, izuzeće ide u korist samo primatelju isporuke, koji sada plaća niži PDV.

37. To je u skladu s naravi PDV-a kao poreza na potrošnju kojim se opterećuje krajnji potrošač koji sam mora snositi taj trošak¹³. U tim je okolnostima teško opravdati izuzeće isporuka kojima se koriste izravno treće osobe, a koje se „proizvode” samo u praktičnoj izobrazbi.

38. Nadalje, pri tumačenju izuzeća predviđenih Direktivom o PDV-u također valja uzeti u obzir načelo fiskalne neutralnosti. Tom je načelu osobito protivno to da se s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije različito postupaju u pogledu pitanja ubiranja PDV-a¹⁴. Sa stajališta krajnjeg potrošača (u ovom slučaju treće osobe), razlika u pogledu toga je li hrana konzumirana u običnom restoranu ili restoranu za praktičnu izobrazbu nije relevantna za opterećenje PDV-om tog potrošača. U obama slučajevima potrošač je uslužen i poslužen mu je obrok i u obama slučajevima plaća za tu potrošnju. Kao što je Ujedinjena Kraljevina također istaknula na raspravi, činjenica da u restoranu za praktičnu izobrazbu postoji veća stopa pogreške uzima se u obzir samo u iznosu naknade (u ovom slučaju, naplata samo 80% cijene obroka). Kvaliteta restoranske usluge ne dovodi u pitanje postojanje takve usluge.

39. S obzirom na načelo neutralnosti, ne može biti točno da su potrošači oslobođeni PDV-a samo zato što se u isto vrijeme odvija praktična izobrazba drugih ljudi. To također vrijedi ako je restoran za praktičnu izobrazbu ili kazalište za praktičnu izobrazbu zapravo dostupno samo ograničenoj skupini ljudi iz javnosti. U skladu s tvrdnjama Komisije i Ujedinjene Kraljevine, ako postoji gospodarska aktivnost koja se oporezuje na temelju prava u vezi s PDV-om, ograničena baza potrošača nije relevantna za pravilno oporezivanje potrošača. Čak je i pružanje restoranskih usluga u takozvanim „klubovima za članove” gospodarska djelatnost obuhvaćena načelom neutralnosti. Isto vrijedi za restoran koji poslužuje samo potrošače kojima ime počinje slovom „A”. Ipak on je u odnosu tržišnog natjecanja sa svakim drugim restoranom koji uopće ne pridaje važnost početnom slovu imena. Isto vrijedi u ovom slučaju u kojem potrošač mora biti prethodno registriran kako bi mogao postati gost restorana.

B – Drugo pitanje, točke (a) do (d)

40. Glavni cilj pitanja suda koji je uputio zahtjev, koje se dijeli na točke (a) do (d), jest pojasniti razlikovne kriterije prema kojima se isporuka koja je i dalje usko povezana može razlikovati od isporuke koja više nije usko povezana.

12 — Suprotno Komisijinu mišljenju, pružanje restoranskih usluga ispod cijene koja ne pokriva trošak ne dovodi samo po sebi do viška ulaznog poreza, s obzirom na to da bi kupnja namirnica vjerojatno uvelike podlijegala smanjenoj stopi poreza, što objašnjava interes Colleegea za izuzeće.

13 — Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.), i od 7. studenoga 2013., Tulicā i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.) i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.)

14 — Presude od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.), od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30.) i od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 22.)

41. Za to razlikovanje valja imati na umu da, prema shvaćanju Suda, izuzeća treba tumačiti usko i da, u skladu s novijom sudskom praksom, to tumačenje valja provesti prije svega s obzirom na svrhu i ciljeve odredbe¹⁵. Kao što Sud izričito navodi: „međutim, tumačenje tih izraza treba biti u skladu s ciljevima navedenih izuzeća i treba poštovati zahtjeve načela porezne neutralnosti. Stoga to pravilo uskog tumačenja ne znači da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzeća predviđenih navedenim člankom 132. treba tumačiti na način koji bi im oduzeo njihov učinak”¹⁶.

42. U tom pogledu nije dovoljno da se isporukama koje se pružaju trećim osobama optimizira samo obrazovna svrha. Naprotiv, isporuke moraju, u skladu s člankom 134. Direktive o PDV-u, biti bitne za izuzete transakcije. Stoga je Sud u presudi Komisija/Njemačka presudio da provedba projekata za vanjske treće osobe uz naknadu nije izuzeta od poreza; iako se ti projekti mogu smatrati vrlo korisnima za sveučilišno obrazovanje, oni ipak nisu bitni za postizanje cilja tog obrazovanja¹⁷.

43. Ključno je pitanje je li zbog oporezivanja tih isporuka pristup izuzetim isporukama skuplji. Jedan je primjer izravna suradnja dvaju poduzetnika u korist krajnjeg potrošača koji treba biti oslobođen PDV-a, kao u presudi Horizon College¹⁸. Ta se presuda odnosila na suradnju dviju obrazovnih ustanova u pogledu ulaznih isporuka. Sud je smatrao da su isporuke između dviju izuzetih obrazovnih ustanova izuzete od poreza kako bi se spriječilo da se studenti korisnici optereće PDV-om samo zbog toga što im usluga obrazovanja nije bila pružena izravno nego neizravno preko druge obrazovne ustanove. To nije slučaj u ovom predmetu. U ovom se slučaju obrazovanje uz naknadu pruža s izlazne strane studentima, dok se istodobno trećim osobama, uz naknadu, pružaju restoranske ili kazališne usluge.

44. Da bi se priznalo postojanje „usko povezane” usluge, jednostavno nije dovoljno da se isporuke pružaju „samo” povremeno kao vrsta proizvoda u okviru izuzete isporuke i da se pružaju trećim osobama. To je stoga što, u ovom slučaju, oporezivanje proizvoda ne povećava trošak primatelja isporuke koji se njome koriste (u ovom slučaju trošak studenata za pristup obrazovanju)¹⁹. Suprotno tomu, pristup restoranskim i kazališnim uslugama u ovom je slučaju zbog oporezivanja isporuka „samo” skuplji za posjetitelje restorana i kazališta²⁰. Iz toga slijedi da nije riječ o usluzi koja je usko povezana s izuzetim pružanjem obrazovanja.

45. U konačnici, taj je zaključak u skladu s naravi PDV-a kao poreza na potrošnju. Ako se potrošač opterećuje PDV-om na temelju imovine koju potroši na konzumaciju, tada ga ponajprije treba pitati na što je potrošio taj iznos. Međutim, u ovom slučaju treća osoba plaća iznos ponajprije i izravno (odnosno, u izravnoj vezi) za hranu u restoranu (ili predstavu u kazalištu), a ne za to da bi se učenici ili studenti obrazovali.

15 — Presude od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.), od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, t. 30.), od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16.), od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.) i od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 25.)

16 — Presude od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.), od 10. lipnja 2010., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, t. 30.), od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16.), od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.) i od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, t. 25.)

17 — Presuda od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 48.)

18 — Presuda od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343)

19 — To bi se, primjerice, moglo pretpostaviti u slučaju da obrazovna ustanova vlastitim učenicima prodaje materijale za praktičnu izobrazbu koje je sama razvila.

20 — U tom pogledu postoje jasne poveznice s presudom od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka (C-287/00, EU:C:2002:388).

V – Zaključak

46. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Ujedinjena Kraljevina)) odgovori kako slijedi:

1. Usko povezane transakcije u smislu članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u jesu neovisne isporuke, čije oporezivanje također povećava trošak pristupa isporukama koje su same po sebi izuzete od poreza. One ne uključuju isporuku restoranskih usluga i usluga zabavnih aktivnosti koje obrazovna ustanova uz naknadu pruža javnosti koja nije primatelj obrazovnih usluga koje su izuzete od poreza.
2. Radi razlikovanja je relevantno (i govori protiv postojanja izuzeća) to da osobe kojima je odobreno izuzeće pridonose opskrbljivanju drugih potrošača. Također je relevantno da treće osobe plaćaju za vlastitu potrošnju, odnosno da ne plaćaju za osiguranje obrazovanja studentima. Naposljetku, također je relevantno da isporuke koje se pružaju trećim osobama, sa stajališta trećih osoba i studenata, imaju neovisan cilj (opskrba trećih osoba) koji se nastoji postići uz obrazovni cilj koji je i dalje izuzet od poreza.