



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 21 декември 2016 година¹

Дело C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
срещу
Brockenhurst College

(Преюдициално запитване, отправено от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)
(Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство)

„Данък върху добавената стойност — Освобождаване по член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС — тясно свързани с обучението услуги — Предоставяни от учебно заведение ресторантьорски и театрални услуги срещу заплащане спрямо трети лица в процеса на обучението“

I – Въведение

1. В настоящия случай Съдът е сезиран с въпроси относно освобождаването по член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност² (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Трябва да се изясни обхватът на освобождаванията, тъй като посочената разпоредба съдържа не само точно изброени услуги, но освен това освобождава от данъка върху добавената стойност и доставката на „тясно свързани“ услуги и стоки (наричани по-нататък „услуги“).

2. С тази директива законодателят на Съюза прилага техниката на разширяване на данъчното освобождаване върху тясно свързани с него услуги и по отношение на редица други освобождавания (например член 132, параграф 1, буква б) и буква н) от Директивата за ДДС). Всъщност и при тези освобождавания винаги има трудности при разграничаването между все още тясно свързаните с тях и вече не тясно свързаните с тях услуги. По въпроса за разграничаването вече е налице известна практика на Съда. Досега обаче не се е налагало Съдът задълбочено да се занимае с въпроса дали и услуги спрямо трети лица (тоест не спрямо обучаваните ученици (или лекуваните пациенти) и не спрямо други освободени от данъка учебни заведения³) може да са обхванати от освобождаването. Това засяга случаи, в които данъчнозадълженото лице (например училището или болницата) предоставя на тези трети лица услуги, които имат някаква връзка с неговата освободена услуга (обучението или болничното лечение)⁴.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

² — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

³ — По този въпрос съществува решение на Съда — решение от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

⁴ — В решение от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388) същият въпрос вече беше засегнат, тъй като Германия третираше като освободени изследователските дейности на университетите спрямо трети лица.

3. В настоящия случай въпросът за обхвата на освобождаването на тези „тясно свързани“ услуги се поставя във връзка с „учебен ресторант“ и „учебен театър“ на Brockenhurst College (наричан по-нататък „College“). В процеса на практическото обучение College извършва възмездно за трети лица ресторантьорски и театрални услуги, които се осъществяват от обучаващите се, и иска приходите да бъдат третираны като заплащане за освободена по член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС услуга. Въпросът може да възникне при всякакви случаи, свързани с практическо обучение. В Германия например собственик на училище за професионални фризьори е опитал да третира като освободени фризьорските услуги, които обучаващите се при него са предоставяли на клиенти срещу намалена цена⁵. Възможните случаи са почти неограничени. Това е така, защото същият въпрос би възникнал, ако — както Комисията изтъкна в съдебното заседание — учебно заведение за обучение на хлебари би карало обучаващите се при него в процеса на обучението да продават хляб и хлебчета на клиенти или академия за почистване на сгради в процеса на обучението би изпращала своите обучаващи се да извършват услуги на плащащи клиенти.

II – Правна уредба

A – Правото на Съюза

4. Настоящото производство се отнася за периоди, в които са били приложими две директиви:

- а) Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1997 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1997 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) и
- б) Директивата за ДДС,

но релевантните разпоредби от двете директиви са по същество идентични.

5. Член 131 от Директивата за ДДС (предишен член 13, А, параграф 1 от Шеста директива) гласи:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

6. Дял IX, глава 2 от Директивата за ДДС съдържа член 132, параграф 1 (предишен член 3, А, параграф 1 от Шеста директива), който задължава държавите членки да освобождават определени сделки, включително в буква и)

„предоставянето на детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност“.

5 — Вж. решението на BFH [Bundesfinanzhof, Върховен федерален финансов съд] от 26 октомври 1989 г. — V R 25/84, BStBl. II 1990, стр. 98, което отхвърля освобождаването на основание, че фризьорските услуги спрямо клиент се различават от образователните услуги на фризьора спрямо обучаващите се.

7. Съгласно член 134 от Директивата за ДДС (предишен член 13, А, параграф 2 от Шеста директива):

„Доставката на стоки или услуги не се освобождава, както е предвидено в разпоредбите на член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в следните случаи:

- а) когато доставката не е от съществено значение за освободените сделки;
- б) когато основното предназначение на доставката е реализирането на допълнителен доход за съответния орган чрез извършването на сделки, които са в пряка конкуренция с тези, извършвани от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС“.

В – Националното право

8. По информация на запитващата юрисдикция освобождаванията по член 132 от Директивата за ДДС са транспонирани в правната уредба на Обединеното кралство с член 31 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г.). Той предвижда, че доставка на услуги е освободена доставка, ако отговаря на условията, посочени в приложение 9 към същия закон.

9. Част II, група 6, точки 1 и 4 от приложение 9 към Value Added Tax Act 1994, доколкото е релевантно, предвиждат следното: „1. Предоставянето от отговарящо на изискванията заведение на:

- а) образователни услуги;

[...]

- с) услуги за професионално обучение.

[...]

4. Доставката на всякакви стоки или извършването на всякакви услуги (освен услуги по проверка), които са тясно свързани с доставка, попадаща сред посочените в точка 1 (основна доставка), от или за отговарящо на изискванията заведение, извършващо основната доставка, при условие че:

- а) стоките или услугите са предназначени за пряко ползване от ученика, студента или стажанта (в зависимост от случая), който получава основната доставка; и
- б) когато доставката е за отговарящо на изискванията заведение, извършващо основната доставка, първата се извършва от друго отговарящо на изискванията заведение“.

10. Понятието „отговарящо на изискванията заведение“ е определено в част II, група 6, бележка (1) от приложение 9. По информация на запитващата юрисдикция по настоящото производство е безспорно, че по смисъла на това определение College е „отговарящо на изискванията заведение“.

III – Спорът в главното производство

11. Спорът в главното производство се отнася до извършваните от College ресторантьорски и развлекателни услуги (тоест услугите, които College предоставя на определен кръг потребители, които получават хранене в ресторанта или посещават представление).
12. По информация на запитващата юрисдикция College извършва професионална дейност по предоставяне на образователни услуги на студенти, включително курсове по ресторантьорство и хотелиерство и сценични изкуства.
13. За да даде възможност на студентите, записани в курса по ресторантьорство и хотелиерство, да придобият умения в близка до практиката среда, College управлява учебен ресторант. Ресторантьорската дейност се осъществява изцяло от студенти на College под надзора на техните преподаватели. Външни трети лица (определен кръг потребители) се хранят там и заплащат ястията на цена, равна на около 80 % от стойността на съответното ястие.
14. По подобен начин, за да придобият практически опит студентите, записани в курса по сценични изкуства, College — отново чрез студентите — поставя на сцена концерти и представления срещу заплащане от страна на публиката.
15. Учебният ресторант трябва да удовлетворява образователните нужди на студентите, записани в курсове за ресторантьорство и хотелиерство. Ресторантът е като учебна зала за тези студенти.
16. Учебният ресторант не е отворен за широката общественост. College работи с база данни за местни групи и лица, които биха желали да посещават ресторанта. Те се информират за предстоящи събития в College чрез бюлетин, изготвян от катедрата по хотелиерство.
17. Относно учебния ресторант, за да бъде максимална ползата за студентите, College изисква запълване на капацитета на ресторанта (да обслужва между 30 и 40 души) за две хранения на ден и участие на две различни групи студенти. В противен случай предлагането на ястия се отменя.
18. Представянето на концерти и пиеси в рамките на курсовете за сценични изкуства има същото предназначение за студентите от тези курсове, каквото има учебният ресторант.
19. По подобен начин публиката на представленията е ограничена, доколкото обикновено се състои от приятели и членове на семействата на студентите или от хора, включени в база данни към College.
20. Лицата, посещаващи учебния ресторант или представление, знаят, че заплащат намалена цена за ястие или спектакъл, които се приготвят и представят като част от обучението на студентите.
21. Практическото обучение е замислено като част от курсовете. Студентите го очакват, когато се записват за съответната квалификация. Ако не се предлага практическо обучение, включително предлагането на ястия и изнасянето на спектакли и концерти, студентите не биха се възползвали пълноценно от курсовете. Студентите подпомагат предоставянето на тези услуги в процеса на своето обучение. Според установеното от запитващата юрисдикция това е съществена част от образованието им.
22. Страните приемат за безспорно установено, че реализирането на допълнителни доходи за College чрез сделки, извършвани в пряка конкуренция с търговските предприятия, не е основното предназначение на предоставянето на ресторантьорски и развлекателни услуги.

23. С решение от 5 ноември 2012 г. First-tier Tribunal (Първоинстанционен административен съд) приема, че предоставяните от College ресторантьорски и развлекателни услуги за определен кръг потребители са освободени от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) съгласно член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС като доставки на услуги, тясно свързани с предоставянето на образователни услуги.

24. С решение от 30 януари 2014 г. по жалба на Commissioners [for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „Commissioners“)] Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен административен съд (отделение по данъчни и финансови дела) потвърждава решението на First-tier Tribunal (Първоинстанционен административен съд). Сезиран с жалба от Commissioners, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) решава да спре производството и да отправи преюдициално запитване.

IV – Производството пред Съда

25. В тази връзка сезираният с делото Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство) на 24 декември 2015 г. отправя до Съда на основание член 267 ДФЕС следните преюдициални въпроси:

- „1. По смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС предоставяните от учебно заведение ресторантьорски услуги и развлекателни услуги срещу заплащане спрямо определен кръг потребители (които не са получатели на основната доставка — образователни услуги) „тясно свързани“ ли са с предоставянето на образователни услуги в случаите, когато извършването на ресторантьорските и развлекателните услуги се подпомага от студентите (които са получатели на основната доставка — образователни услуги) в процеса на тяхното обучение и като основна част от тяхното образование?
2. За да се определи дали предоставяните ресторантьорски и развлекателни услуги попадат в обхвата на освобождаванията по член 132, параграф 1, буква и) като „тясно свързани“ с предоставянето на образователни услуги:
 - а) от значение ли е, че студентите извличат полза от участието си в предоставянето на въпросните ресторантьорски и развлекателни услуги, а не от предмета на тези услуги;
 - б) от значение ли е, че ресторантьорските и развлекателните услуги се получават или потребяват, пряко или косвено, не от студентите, а от съответния кръг потребители, които заплащат цената им и които не са получатели на основната доставка — образователни услуги;
 - в) от значение ли е, че от гледна точка на обичайните получатели на въпросните ресторантьорски и развлекателни услуги (тоест кръгът от потребителите, които заплащат цената им) тези услуги не представляват средство за ползване на друга доставка при най-добри условия, а са цел сами по себе си;
 - г) от значение ли е, че от гледна точка на студентите въпросните ресторантьорски и развлекателни услуги не са цел сами по себе си, а участието в предоставянето на тези услуги представлява средство за ползване на основната доставка — образователни услуги при най-добри условия;
 - д) доколко следва да се вземе предвид принципът на данъчен неутралитет?“.

26. По тези въпроси писмени становища представят College, Обединеното кралство, както и Комисията. College, Обединеното кралство и Комисията вземат участие в съдебното заседание на 10 ноември 2016 г.

V – Правен анализ

A – По първия въпрос

27. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да разбере как следва да се тълкува елементът на фактическия състав „тясно свързани“ за услуги, посочени в член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС. По-специално тя иска да разбере дали и услуги, осъществявани от посочени в член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС субекти спрямо трети лица, могат да бъдат такива. За запитващата юрисдикция този въпрос възниква по-специално защото третите лица получават услуги, които студентите извършват в процеса на обучението си като част от своето образование.

28. Както Съдът вече се е произнасял във връзка с член 13, А, параграф 1, буква и) от Шеста директива, Директивата за ДДС (понастоящем член 132, параграф 1, буква и) не съдържа определение на понятието за доставки на услуги, „тясно свързани“ с образованието⁶. Въпреки това от самата формулировка на тази разпоредба е видно, че тя не се отнася до извършването на услуги и доставките на стоки, които нямат никаква връзка с „детското и младежкото образование, училищното и университетското образование, професионалното обучение и преквалификация“.

1. Основна услуга, съпътстваща услуга и свързана услуга

29. Освен това Съдът е приел, че извършването на услуги и доставката на стоки могат да бъдат смятани за „тясно свързани“ само когато действително са осъществени като съпътстващи услуги към основната услуга⁷. Една услуга трябва обаче да се разглежда като съпътстваща към основната услуга, когато не представлява цел сама по себе си, а само средство да се ползва основната услуга при най-добри условия⁸. Това на свой ред означава, че получателят на основната и на съпътстващата услуга трябва да е един и същ, тъй като в противен случай всъщност биха били налице две (основни) услуги.

30. Това тълкуване обаче не е задължително. Самите текстове на член 132, параграф 1, буква и) и на член 134 от Директивата за ДДС не дават основание да се смята, че тясно свързани услуги трябва да са съпътстващи услуги в този смисъл. Една несамостоятелна съпътстваща услуга *per definitionem* споделя съдбата на основната услуга (в настоящия случай: данъчното третиране на „образователни услуги“ за целите на данъка върху добавената стойност) и следователно *per se* е освободена от данък. Предвиденото в някои малко на брой разпоредби специално освобождаване на услуги, които са тясно свързани с освободената услуга, има смисъл само при положение че авторът на Директивата е смятал, че според общите принципи тези услуги всъщност са облагаеми, но все пак следва също да се третираят като освободени.

6 — Решения от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 46) и от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 27).

7 — Решения от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 28), от 6 ноември 2003 г., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, т. 34 и сл.), от 1 декември 2005 г., Ygeia (C-394/04 и C-395/04, EU:C:2005:734, т. 17 и сл.) и от 11 януари 2001 г., Комисия/Франция (C-76/99, EU:C:2001:12, т. 27 и сл.).

8 — Решения от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 24 и сл.), от 6 ноември 2003 г., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, т. 34) и от 1 декември 2005 г., Ygeia (C-394/04 и C-395/04, EU:C:2005:734, т. 19).

31. Впрочем Съдът в решение Horizon College⁹ също разпростира освобождаването по член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС върху услуги, които едно учебно заведение предоставя на друго учебно заведение (тоест не пряко на учениците). По дело Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club¹⁰ той също така в крайна сметка е включил в освобождаването по член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, което обаче е формулирано по малко по-различен начин, и услуги, извършвани спрямо трети лица (тоест лица, които не участват в спортни дейности).

32. Ето защо член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС изхожда от положението, че „тясно свързаната“ услуга не е просто несамостоятелна съпътстваща услуга, а е самостоятелна (основна) услуга. Тъй като обаче тя все пак е толкова тясно свързана с освободената (основна) услуга, тя (по изключение) също е обхваната от действащото за основната услуга освобождаване. Това обяснява също защо член 134 от Директивата за ДДС изисква допълнително и изрично само за тези случаи тази сама по себе си самостоятелна основна услуга да е от съществено значение за освободената (основна) услуга.

33. При такова тълкуване на „тясно свързана“ услуга в приложното поле на разпоредбата за данъчно освобождаване по-скоро могат да попаднат и услуги, извършвани спрямо трети лица, отколкото ако те се тълкуват като несамостоятелни съпътстващи услуги. Все пак такива все още „тясно свързани“ услуги и напред ще трябва да се разграничават от услуги, които вече не са „тясно свързани“. В това отношение от съществено значение са смисълът и целта на освобождаването.

2. Смисъл и цел на освобождаването на тясно свързани с образователни услуги сделки

34. Смисълът и целта на освобождаването по член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС се състои в това в полза на учениците, студентите и обучаващите се достъпът до образователните услуги да не се оскъпява с данък върху добавената стойност¹¹. Както Комисията и Обединеното кралство изтъкват в съдебното заседание, това вероятно е свързано с обстоятелството, че образованието е в полза не само лицата, които го получават, а то също така е в обществен интерес (вж. заглавието на дял IX, глава 2 от Директивата за ДДС).

35. Предвидените в член 132 от Директивата за ДДС освобождавания изключват правото на приспадане. По този начин чрез тях се постига само частично освобождаване на получателя на услугата. Размерът му зависи от размера на данъка върху доставената стойност, който доставчикът на услугата не може да приспадне. Ако в настоящия случай услугите на College подлежат на облагане, той би имал право на приспадане по отношение на закупуваните стоки, така че цените за третите лица би следвало да се увеличат „само“ предвид разликата между данъчното задължение и приспаднатия данък, за да може College да запази същия икономически резултат¹².

9 — Решение от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Решение от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club и Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

11 — Вж. решения от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47) и от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 26); вж. също относно член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива решение от 11 януари 2001 г., Комисия/Франция (C-76/99, EU:C:2001:12, т. 23).

12 — Противно на разбирането на Комисията при предоставянето на ресторантьорски услуги на цени, които не покриват разходите, не се стига пер се до надплатена сума за ДДС, тъй като закупуването на хранителните продукти вероятно в голяма степен се облага с намален данък, което обяснява интереса на College към освобождаването.

36. Това показва, че целта на освобождаването по член 132, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС не е да бъдат облагодетелствани съответните данъчнозадължени лица (в случая „учебните заведения“). Всъщност единственият икономически резултат от освобождаването е облагодетелстването на получателя на услугата, който е натоварен с по-малък данък върху добавената стойност.

37. Това съответства на характера на данъка върху добавената стойност като потребителски данък, който се поема от крайния потребител и натоварва единствено него¹³. На този фон трудно може да се обясни освобождаването на услуги, които се потребяват непосредствено от трети лица и се „произвеждат“ само инцидентно в процеса на обучението.

38. Освен това принципът на данъчен неутралитет трябва да се прилага и при тълкуването на освобождаванията по Директивата за ДДС. Този принцип не допуска, наред с друго, икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третираны различно по отношение на облагането с ДДС¹⁴. От гледна точка на крайния потребител (в случая: на третото лице) разликата дали той консумира храната в обикновен ресторант, или в учебен ресторант, не е релевантна за облагането му с ДДС. И в двата случая потребителят е обслужван и получава храна, и в двата случая заплаща с пари за тази консумация. Фактът, че в учебен ресторант процентът на грешките евентуално все още е по-висок, е взет предвид — както посочва и Обединеното кралство в съдебното заседание — само при определянето на насрещната престация (в настоящия случай: само 80 % от стойността на храненията). Качеството на ресторантьорската услуга не поставя под въпрос наличието ѝ.

39. Предвид принципа на данъчен неутралитет не може да е правилно потребителят да не бъде облаган с ДДС само защото същевременно се провежда освободено обучение на други лица. Това важи включително когато учебният ресторант и учебният театър действително са достъпни само за ограничен кръг потребители. Както посочват и Комисията, и Обединеното кралство, когато е налице икономическа дейност в смисъла на правото в областта на ДДС, ограничението на кръга от клиенти не е релевантно за правилното данъчно облагане на клиентите. Включително и обслужването от ресторантьор в т.нар. „membersclubs“ („клубове“) представлява икономическа дейност, за която се прилага принципът на данъчен неутралитет. Същото се отнася за ресторант, в който достъп имат само клиенти, чието име започва с буквата „А“. Той въпреки това се конкурира с всеки друг ресторант, който не отдава значение на началната буква. Същото се отнася за настоящия случай, в който е необходима предварителна регистрация за включване в кръга на потенциалните гости.

Б – По втория въпрос, букви а)–г)

40. Структурираният в букви а)–г) въпрос на запитващата юрисдикция по същество цели да бъдат изяснени критериите за разграничаване на дадена все още тясно свързана услуга от услуга, която вече не е тясно свързана.

13 — Решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19) и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34); определение от 9 декември 2011 г., Connoisseur Belgium (C-69/11, непубликувано, EU:C:2011:825, т. 21).

14 — Решения от 7 септември 1999 г., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, т. 20), от 16 октомври 2008 г., Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, т. 30) и от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 22).

41. При това разграничаване следва да се има предвид, че според Съда освобождаванията подлежат на стриктно тълкуване, като според по-новата съдебна практика като ориентир за тълкуването трябва да служат преди всичко смисълът и целта на разпоредбата¹⁵. Така например Съдът изрично посочва: „Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита изискването за данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие“¹⁶.

42. При това не е достатъчно извършването за трети лица услуги само да оптимизират целта на обучението. Съгласно член 134 от Директивата за ДДС те по-скоро трябва да са от съществено значение за освободените сделки. В съответствие с това в решение Комисия/Германия Съдът е постановил, че извършването на възмездни начинания за трети лица не е освободено дори когато те са много полезни за обучението във висшите учебни заведения, но не са от съществено значение за постигането на преследваната с него цел¹⁷.

43. Релевантно е дали облагането на тези услуги оскъпява достъпа до освободената услуга. Пример за това са съвместните действия на две предприятия в непосредствена полза на крайния потребител, който следва да бъде освободен от данъка върху добавената стойност, какъвто е случаят в решение Horizon College¹⁸. То се отнася до две учебни заведения, които в рамките на разделението на труда си съдействат предварително при доставянето на услугата. Съдът е приел за освободени услугите, които освободени от данъчно облагане учебни заведения си предоставят помежду си, с цел да се избегне положение, при което студентите, в чиято полза се извършват услугите, да бъдат натоварени с данък върху добавената стойност само защото образователната услуга не се предоставя пряко на тях, а опосредствано, чрез друго учебно заведение. В настоящия случай положението не е такова. Тук на крайни потребители се предоставят едновременно възмездни образователни услуги на студентите и възмездни ресторантьорски и театрални услуги на трети лица.

44. За да се приеме, че е налице „тясно свързана“ услуга, всъщност не е достатъчно услугите да се случват „само“ инцидентно, като вид продукт в рамките на освободената услуга, и да се извършват за трети лица. Това е така, защото в този случай облагането на продуктите не увеличава разходите на благодетелствания получател на услугата (в случая: на студентите за достъпа до образователните услуги)¹⁹. Всъщност в настоящия случай облагането на услугите оскъпява „само“ достъпа до ресторантьорските и театралните услуги за посетителите на ресторанта и на театъра²⁰. Следователно не е налице услуга, тясно свързана с освободената образователна услуга.

15 — Решения от 21 март 2013 г., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, т. 23), от 10 юни 2010 г., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, т. 30), от 4 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16), от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47) и от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 25).

16 — Решения от 21 март 2013 г., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, т. 23), от 10 юни 2010 г., Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, т. 30), от 4 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, т. 16), от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47), от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 25).

17 — Решение от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388, т. 48).

18 — Решение от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

19 — Би могло да се приеме, че последното е налице например ако учебното заведение продава на собствените ученици разработени от самото него учебни материали.

20 — В това отношение тук са налице явни паралели с решение от 20 юни 2002 г., Комисия/Германия (C-287/00, EU:C:2002:388).

45. Накрая, това заключение съответства на характера на данъка върху добавената стойност като потребителски данък. Ако потребителят (консуматорът) следва да бъде облаган съобразно похарчените за потреблението средства, на първо място трябва да се постави въпросът за какво той е похарчил средствата си. Всъщност в случая третото лице плаща сумата основно и непосредствено (тоест в непосредствена връзка) за хранене в ресторант (или за театрално представление), а не за това да бъдат обучавани учениците/студентите.

VI – Заключение

46. Предвид гореизложеното предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство), както следва:

- „1) Тясно свързани сделки по смисъла на член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС са самостоятелни услуги, чрез чието облагане би се оскъпил и достъпът до освободените като такива услуги. Сред тях не попадат предоставяни от учебно заведение ресторантьорски услуги и образователни услуги срещу заплащане спрямо определен кръг потребители, които не са получатели на освободената образователна услуга.
- 2) За разграничението е определящо (и не е в полза на освобождаването) обстоятелството, че благодетелстваните лица участват в обслужването на други потребители. Съществено е също, че третите лица заплащат насрещната престация за собствената консумация, тоест не за предоставянето на обучение за студентите. Накрая, съществено е също, че услугите спрямо третите лица — както от гледна точка на третите лица, така и от гледна точка на студентите — преследват самостоятелна цел (обслужването на третите лица), паралелна с образователната цел, която продължава да е освободена“.