

Mariana Vizoli

TVA de la A la Z

Ghid practic

Ediția a 2-a, revizuită și actualizată
în colaborare cu **Mădălin Ispas**

Editura
Stamangiu
2023

CAPITOLUL VII.

Operațiuni scutite de taxă

Secțiunea 1. Scutiri fără drept de deducere

§ 1. Considerații generale

395. Livrările de bunuri și prestările de servicii scutite fără drept de deducere sunt prevăzute de art. 292 C. fisc. Ca regulă generală pentru aceste operațiuni:

- furnizorul/prestatorul *nu* are permisiunea de a aplica TVA;
- furnizorul/prestatorul *nu* are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor destinate acestor livrări/prestări – așa cum rezultă din prevederile art. 297 alin. (4) C. fisc., unde aceste operațiuni nu sunt enumerate printre cele care ar da drept de deducere. La art. 268 alin. (9) C. fisc. este subliniat că operațiunile prevăzute la art. 292 nu dau drept de deducere, chiar dacă art. 268 C. fisc. nu este sediul materiei în ce privește deducerea TVA.

396. Ce se întâmplă atunci când o operațiune este susceptibilă a intra atât sub incidența a unei scutiri fără drept de deducere, cât și a unei scutiri care dă drept de deducere a taxei? Care dintre cele două scutiri are prioritate în aplicare și, implicit, va da drept de deducere a taxei această operațiune?

În principiu, acesta este cazul operațiunilor care implică bunuri dintre cele enumerate la art. 292 C. fisc. (de exemplu, *livrări de organe, sânge și lapte de origine umană sau livrarea de proteze dentare*) care sunt livrate în afara României (livrări intracomunitare sau exporturi scutite conform art. 294 C. fisc.). O altă situație poate fi cea a serviciilor de asigurare a unor bunuri ce sunt exportate în afara UE [scutite conform art. 292 alin. (2) lit. b) C. fisc. și/sau conform art. 294 alin. (1) lit. c) C. fisc.].

Această controversă a fost soluționată de către C.J.U.E. în *cauza C-240/05, Eurodental Sàrl*^[1].



Eurodental Sàrl este o societate stabilită în Luxemburg care, printre altele, livra proteze dentare ce intrau sub incidența scutirii de TVA fără drept de deducere de la art. 13A(1)(e) din Directiva 77/388 [n.n., în legislația națională prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. b) C. fisc.]. O parte dintre aceste livrări se realizau către Germania, iar Eurodental Sàrl a considerat aceste operațiuni a reprezenta livrări intracomunitare scutite de TVA care însă dau drept de deducere a taxei. Autoritățile fiscale au refuzat dreptul de deducere a TVA, considerând că operațiunea ar trebui să fie scutită în baza art. 13A(1)(e). Astfel, Curtea a fost invitată să se pronunțe cu privire la care dintre cele două categorii de scutiri de TVA are prioritate, respectiv dacă o astfel de operațiune va da sau nu drept de deducere a taxei. Curtea a decis că într-o situație precum cea din litigiu, în care o operațiune se califică atât pentru aplicarea unei scutiri fără drept de deducere (scutire specific legată de

^[1] C.J.U.E., cauza C-240/05, *Administration de l'enregistrement et des domaines v Eurodental Sàrl*, Hotărârea din 7 decembrie 2006, EU:C:2006:763.

natura livrării/prestării), cât și a unei scutiri specifice livrărilor intracomunitare (n.n., similar și pentru export, comerț internațional, ș.a.), cele dintâi au prioritate. Astfel, operațiunea va fi tratată drept scutită fără drept de deducere a taxei.

397. Nu este obligatorie emiterea unei *facturi pentru operațiunile scutite de TVA* conform art. 292 C. fisc., prevedere care se regăsește la art. 319 C. fisc. Cu toate acestea, același art. 319 C. fisc. prevede că orice persoană impozabilă poate emite o factură, chiar dacă nu există o obligație în acest sens. De regulă, în cazul *operațiunilor imobiliare* constând în livrări de construcții sau terenuri pentru care se aplică regimul de scutire în condițiile art. 292 alin. (2) lit. f) C. fisc., persoanele impozabile în cele mai multe cazuri emit facturi.

Dacă o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA a facturat în mod eronat cu TVA livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite conform art. 292 C. fisc., este obligată să *storneze facturile* emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA.

398. *Instituțiile publice* ce desfășoară operațiunile scutite în baza art. 292 C. fisc. sunt considerate persoane impozabile pentru aceste activități, deoarece România nu și-a exercitat opțiunea prevăzută la art. 13 alin. (2) din Directiva 2006/112/CE, potrivit căreia instituțiile publice pot fi considerate persoane neimpozabile chiar dacă desfășoară astfel de operațiuni.

Ca urmare, spitalele de stat, instituțiile de învățământ de stat, televiziunea publică și radioul public sunt instituții publice, dar sunt tratate drept *persoane impozabile*. În consecință, atunci când vor beneficia de servicii prestate de persoane impozabile nestabilite în România, altele decât cele prevăzute la art. 278 alin. (4)-(7) C. fisc., vor fi tratate ca beneficiari persoane impozabile și le sunt aplicabile prevederile art. 278 alin. (2) C. fisc., ceea ce presupune că în cazul operațiunilor taxabile sunt „persoana obligată la plata TVA” conform art. 307 alin. (2) C. fisc.

399. Scutirile prevăzute de art. 292 C. fisc. sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) și f), pentru care art. 292 alin. (3) prevede dreptul de opțiune în vederea aplicării regimului de taxare (așa-numitele *operațiuni imobiliare* care constau în principal în închirierea/leasingul cu bunuri imobile și livrarea de bunuri imobile).

Scutirile fără drept de deducere se împart în două mari categorii, scutiri de *interes general* și *scutiri pentru alte activități*.

§ 2. Scutiri de interes general – art. 292 alin. (1) C. fisc.

2.1. Reglementare

400. *Scutirile de interes general* care sunt enumerate la art. 292 alin. (1) și prezentate într-o manieră simplificată se referă la operațiuni precum:

– serviciile de îngrijire medicală;

- servicii stomatologice;
- îngrijirile medicale asigurate de personalul paramedical;
- transportul persoanelor bolnave și al celor accidentate;
- livrări de organe, sânge și lapte de origine umană;
- învățământ și formare profesională;
- activități de asistență socială;
- servicii legate de protecția copiilor și tineretului;
- servicii în beneficiul colectiv al membrilor organizațiilor non-profit;
- servicii ce implică sportul și educația fizică;
- servicii culturale;
- activități ale posturilor publice de radio și televiziune de natură ne-comercială;
- servicii poștale publice;
- prestările de servicii realizate de grupuri independente de persoane ale căror operațiuni sunt scutite de TVA sau nu sunt în sfera TVA, către membrii acestora (*cost sharing*).

2.2. Scutirile pentru îngrijirea medicală – art. 292 alin. (1) lit. a)

C. fisc.

401. Sunt scutite de TVA spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.

Scutirea se aplică atât de unitățile care sunt instituții publice, cum sunt spitalele de stat, dar și de orice alte unități private, cu condiția să fie autorizate pentru aceste activități; autorizarea este reglementată prin legislația specifică acestor domenii de activitate.

Se cuprind în sfera de aplicare a acestei scutiri, serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală a persoanelor, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate, inclusiv servicii precum: efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare, prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor viruși, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asiguratorilor, certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători.

Operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare, de îngrijirile medicale, includ livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului, precum și furnizarea de hrană și cazare pacienților în timpul spitalizării și îngrijirii medicale, desfășurate de unitățile autorizate. Totuși, scutirea nu se aplică meselor pe care spitalul le asigură contra cost vizitatorilor într-o cantină sau în alt mod și nici pentru bunurile vândute la cantina spitalului.

Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată serviciile de îngrijire medicală furnizate de unități autorizate conform prevederilor O.G. nr. 109/2000 privind

stațiunile balneare, climatice și balneoclimatice și asistența medicală balneară și de recuperare, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 343/2002, cu modificările ulterioare, precum și serviciile de cazare și masă furnizate pe perioada acordării îngrijirilor medicale.

Scutirea se aplică atât pentru serviciile prestate pacienților ale căror bilete sunt decontate de C.N.P.P., cât și pentru cele prestate pacienților care beneficiază de tratament pe bază de trimitere de la medic. Serviciile de cazare și masă beneficiază de scutirea de TVA în măsura în care sunt furnizate de aceeași persoană care furnizează serviciul de tratament, fiind considerate accesorii serviciului principal scutit. În acest sens, persoana care furnizează pachetul de servicii poate furniza *serviciile de tratament, cazare și masă* cu mijloace proprii sau achiziționate de la terți. Hotelurile din stațiunile balneare aplică, urmare a acestei prevederi, scutirea fără drept de deducere pentru serviciile de cazare, masă și tratament oferite celor care au bilete decontate de C.N.P.P.

Autorizarea unor unități pentru activități medicale a condus de-a lungul timpului la interpretări eronate a sferei de aplicare a scutirii, care se acordă doar atunci când îngrijirea medicală are drept scop diagnosticarea, îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate sau protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății persoanelor, dar nu se acordă pentru activitatea desfășurată de unitatea autorizată care nu se circumscrie noțiunii de *îngrijire medicală*. Prin urmare, autorizarea unei unități pentru activități medicale nu este o condiție suficientă pentru aplicarea scutirii de TVA pentru orice operațiune realizată.

402. În contextul actual al economiei digitale, în care platformele electronice acționează drept cumpărători-revânzători pentru o varietate de servicii (cazări, transport, asigurări, servicii profesionale etc.), se pune problema dacă în viitor și *serviciile medicale* vor fi accesibile prin intermediul unor *platforme electronice de intermediere*. Astfel, dacă acest tip de platformă ar pune în legătură un prestator autorizat de activități medicale și un beneficiar (pacient), se pune în discuție dacă platforma care intermediază ar trebui să fie la rândul său autorizată conform legislației specifice pentru a beneficia de scutirea de TVA, în scenariul în care aceasta acționează în calitate de cumpărător-revânzător (primește și emite facturi în nume propriu). În această privință, apreciem că, în anumite situații specifice, există argumente pentru a susține că natura intrinsecă a serviciilor facturate ar trebui să primeze în detrimentul obligației (formale) de autorizare.

403. Scutirea prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. a) nu se aplică pentru:

- *îngrijirile medicale veterinare*, așa cum rezultă și din jurisprudența C.J.U.E. în cauza C-144/14, *Tomoiağă*^[1];
- *serviciile cu scop unic estetic*;



În acest sens s-a exprimat C.J.U.E. în cauza C-91/12, *PFC*^[2]. Curtea a decis că art. 132 alin. (1) lit. (b) și (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din

[1] C.J.U.E., cauza C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiağă Andrei c. Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș*, Hotărârea din 9 iulie 2015, EU:C:2015:452.

[2] C.J.U.E., cauza C-91/12, *Skatteverket c. PFC Clinic AB*, Hotărârea din 21 martie 2013, EU:C:2013:198.

28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că: prestări de servicii care constau în operații de chirurgie estetică și în tratamente estetice intră în domeniul de aplicare al noțiunilor „îngrijire medicală” sau „prestarea de îngrijiri medicale”, în sensul acestui alin. (1) lit. (b) și (c), în cazul în care prestațiile respective au ca scop diagnosticarea, îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate sau protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății persoanelor. Simpla concepție subiectivă a persoanei care se supune unei intervenții estetice cu privire la aceasta din urmă nu este decisivă, în sine, pentru aprecierea aspectului dacă intervenția respectivă are un scop terapeutic; Clinicile medicale care fac și operații estetice este de recomandat să creeze proceduri interne prin care să fie stabilite în detaliu liste cu procedurile aplicate, aprobate de medici specialiști, care să confirme astfel dacă intervenția are scop pur estetic sau dimpotrivă medical.

– serviciile constând în trimiterea unui kit de colectare a sângelui din cordonul ombilical al nou-născuților, testarea și procesarea acestui sânge și, dacă este cazul, depozitarea celulelor stem (cauza C-262/08, *Copy Gene*^[1]);

– serviciile desfășurate de medici investigatori pentru efectuarea studiilor clinice cu medicamente de uz uman, astfel cum sunt definite la art. 21 din Normele referitoare la implementarea regulilor de bună practică în desfășurarea studiilor clinice efectuate cu medicamente de uz uman, aprobate prin O.M.S.P. nr. 904/2006; a fost elaborată și circulara M.F.P. nr. 692262/2016 pentru clarificarea acestor operațiuni;

– serviciile care au ca scop furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum sunt: eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane, destinate utilizării în scopul acordării dreptului la o pensie, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind stabilirea răspunderii în cazurile de vătămare corporală, precum și examinările medicale efectuate în acest scop, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind respectarea normelor de medicina muncii, în vederea soluționării unor litigii, precum și efectuarea de examinări medicale în acest scop, pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale. În ce privește aceste categorii de servicii medicale, C.J.U.E. a arătat în cauza C-307/01, *Peter d’Ambrumenil*^[2], următoarele:



57. În ceea ce privește noțiunea de „îngrijire medicală”, Curtea s-a pronunțat deja la § 18 din hotărârea *D. c W.* și a reamintit la § 38 din hotărârea *Kügler*, că acest concept nu se supune unei interpretări care include intervenții medicale efectuate în alt scop decât diagnosticarea, tratarea și, pe cât posibil, vindecarea bolilor sau tulburărilor de sănătate.

58. Deși rezultă din această jurisprudență faptul că „îngrijirea medicală” trebuie să aibă un scop terapeutic, nu rezultă în mod necesar din aceasta că scopul terapeutic

[1] C.J.U.E., cauza C-262/08, *CopyGene A/S c. Skatteministeriet*, Hotărârea din 10 iunie 2010, EU:C:2010:328.

[2] C.J.U.E., cauza C-307/01, *Peter d’Ambrumenil and Dispute Resolution Services Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, Hotărârea din 20 noiembrie 2003, EU:C:2003:627.

al unui serviciu trebuie să fie limitat într-o busolă deosebit de îngustă (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Comisia/Franța, § 23). Punctul 40 din hotărârea Kùgler arată că serviciile medicale efectuate în scopuri profilactice pot beneficia de scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c). Chiar și în cazurile în care este clar că persoanele care fac obiectul unor examene sau alte intervenții medicale de natură profilactică nu suferă de nici o boală sau tulburare de sănătate, includerea acestor servicii în sensul „îngrijirii medicale” este conform cu obiectivul de reducere a costurilor asistenței medicale, care este comun atât în ceea ce privește scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (b), cât și la punctul (c) al aceluiași alineat (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, § 23, și Kùgler, § 29).

59. Pe de altă parte, serviciile medicale efectuate în alt scop decât protecția, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății umane, nu pot, în conformitate cu jurisprudența Curții, să beneficieze de scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c) din A șasea directivă. Ținând seama de scopul acestora, supunerea la TVA a acestor servicii nu este contrară obiectivului de a reduce costurile asistenței medicale și de a le face mai accesibile persoanelor fizice.

60. Astfel cum a arătat în mod corect avocatul general la § 66-68 din concluzii, obiectivul unui serviciu medical este acela de a stabili dacă acesta ar trebui să fie scutit de TVA. Prin urmare, dacă contextul în care se efectuează un serviciu medical permite să se stabilească că scopul său principal nu este protecția, inclusiv menținere sau refacerea sănătății, ci mai degrabă oferirea de consiliere necesară înainte de luarea unei decizii cu consecințe juridice, scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c) nu se aplică serviciului.

61. În cazul în care un serviciu constă în efectuarea unui raport medical de specialitate, este clar că, deși executarea acestui serviciu solicită competențele medicale ale furnizorului și poate implica activități tipice profesiei medicale, cum ar fi examinarea fizică a pacientului sau analiza istoricului său medical, scopul principal al unui astfel de serviciu nu este protecția, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății persoanei căreia îi este adresată raportul. Un astfel de serviciu, al cărui scop este de a răspunde întrebărilor formulate în cererea de raport, este efectuat pentru a permite unei terțe părți să ia o decizie care are consecințe juridice asupra persoanei în cauză sau a altor persoane. Deși este adevărat că un raport medical de specialitate poate fi, de asemenea, solicitat de persoana în cauză și poate contribui indirect la protecția sănătății unei astfel de persoane, prin detectarea unei noi probleme sau prin corectarea unui diagnostic anterior, scopul principal urmărit de fiecare serviciu de acest tip rămâne cea de a îndeplini o condiție legală sau contractuală în procesul decizional al altei persoane. Un astfel de serviciu nu poate beneficia de scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c).

În concluzie, chiar dacă serviciile sunt de natură medicală, în cazul în care scopul lor este doar acela de a oferi unei terțe părți informații cu privire la starea de sănătate a unei persoane, în scopul luării unei decizii cu consecințe juridice de către această terță parte, scutirea de TVA nu mai este aplicabilă.

Jurisprudența C.J.U.E. în materie de îngrijiri medicale este foarte bogată, datorită dificultății de determinare exactă a sferei de cuprindere a scutirii^[1].

404. În cazul serviciilor prestate de persoane impozabile nestabilite în România către persoane impozabile din România (de exemplu, spitale, cabinete medicale), locul prestării serviciilor este în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., dar se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. a) C. fisc., în cazul în care natura serviciilor prestate se circumscrie serviciilor scutite menționate de această prevedere. De exemplu, dacă un spital din România trimite probe ale unor pacienți pentru a fi analizate în laboratoarele unor spitale din Elveția, factura fiind emisă de spitalul din Elveția către spitalul din România, locul prestării serviciului este considerat a fi în România potrivit art. 278 alin. (2), dar spitalul din România nu va fi obligat la plata TVA, serviciul fiind scutit de TVA.

2.3. Scutirea de TVA pentru prestările de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către stomatologi și tehnicienii dentari, precum și livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi și de tehnicienii dentari – art. 292 alin. (1) lit. b) C. fisc.

405. Această scutire este tratată distinct atât de Directiva de TVA, cât și de legislația națională, față de îngrijirea medicală. Scutirea acordată medicilor stomatologi se aplică atât prestărilor de servicii realizate de medicii stomatologi și de tehnicienii dentari, cât și livrării de proteze dentare. O problemă aparte o reprezintă livrarea de proteze dentare de către tehnicienii dentari în cazul în care are loc achiziția intracomunitară sau importul unor proteze dentare.



Astfel, în cauza C-401/05, *Dental Laboratory*^[2], C.J.U.E. a arătat că prevederile art. 13A (1) (e) din A șasea directivă [în prezent art. 132(1)(e) din Directiva TVA] nu scutește de la plata TVA toate livrările de proteze dentare, ci numai pe cele care sunt efectuate de către membrii a două profesii speciale, și anume dentiștii și tehnicienii dentari. Livrările de proteze dentare realizate de către un intermediar care nu are calitatea de medic stomatolog sau tehnician dentar nu pot fi acoperite de scutirea prevăzută de această dispoziție.

2.4. Scutirea pentru activități educative – art. 292 alin. (1) lit. f) și g) C. fisc.

406. Se aplică scutirea de TVA pentru activitatea de învățământ prevăzută în Legea educației naționale nr. 1/2011^[3], cu modificările și completările ulterioare, pentru formarea profesională a adulților, precum și pentru prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de insti-

^[1] Enumerăm cele mai semnificative cazuri: C-353/85, C-7/99, C-394/04 și C-395/04, C-106/05, C-91/12, C-122/87, C-384/98, C-45/01, C-212/01, C-307/01, C-443/03 și C-444/04, C-262/02, C-86/09, C-156/09.

^[2] M. Of. nr. 18 din 10 ianuarie 2011.

^[3] M. Of. nr. 18 din 10 ianuarie 2011.

tuțiile publice sau de alte entități autorizate, prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. f) C. fisc.

În primul rând, scutirea de TVA se aplică de toate unitățile autorizate în baza Legii nr. 1/2011 care desfășoară activități de învățământ, plecând de la grădinițe și ajungând la educația universitară și postuniversitară.

O problemă o reprezintă achiziția de servicii care sunt prestate de unități de învățământ din alte state membre sau achiziția de astfel de servicii de la prestatori non-UE, în cazul în care beneficiarul din România este o persoană impozabilă, deoarece nu poate fi aplicată scutirea de TVA, aceasta fiind limitată la unitățile autorizate din România în baza Legii nr. 1/2011.

Pe lângă activitatea de învățământ sunt scutite și livrările de bunuri strâns legate de activitatea de învățământ, cum sunt, de exemplu, vânzarea de manuale școlare, organizarea de conferințe legate de activitatea de învățământ, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate pentru activitățile de învățământ sau pentru formarea profesională a adulților, prestarea de servicii de examinare în vederea obținerii accesului la serviciile educaționale sau de formare profesională a adulților.

407. Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. f) C. fisc. pentru *formarea profesională a adulților* poate fi aplicată de:

– persoanele autorizate în acest scop conform O.G. nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților^[1],

– de persoanele autorizate pentru formarea profesională a personalului aeronautic civil navigant prevăzut de Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România^[2], cu modificările și completările ulterioare,

– de *Institutul Național de Administrație* pentru activitatea de perfecționare profesională, precum și serviciile de formare profesională prestate de furnizorii de formare profesională în baza contractelor de parteneriat încheiate cu *Institutul Național de Administrație*.

408. Nu se aplică scutirea pentru studiile sau cercetarea efectuate cu plată de școli, universități sau orice altă instituție de învățământ pentru alte persoane. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-287/00^[3].

La art. 292 alin. (1) lit. g) C. fisc. se acordă scutirea de TVA și pentru cantinele și căminele organizate pe lângă entitățile scutite care sunt autorizate pentru activitatea de învățământ și formare profesională. De exemplu, căminele studențești prestează servicii de cazare în cămine pentru studenți și cantinele prestează servicii de restaurant pentru masa servită, care sunt scutite de TVA, fără drept de deducere, în baza acestei prevederi.

^[1] Republicată în M. Of. nr. 110 din 13 februarie 2011.

^[2] M. Of. nr. 441 din 18 iulie 2017.

^[3] C.E.J., cauza C-287/00, *Comisia comunităților europene c. Federal Republic of Germany*, Hotărârea din 20 iunie 2002, EU:C:2002:388.