

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-373 din 2019 Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics. Cursuri elementare de înot și clasificarea din punctul de vedere al scutirii de TVA pentru educația copiilor și tinerilor.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

21 octombrie 2021

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar – Învățământ școlar sau universitar – Cursuri elementare de înot”

În cauza C-373/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 27 martie 2019, primită de Curte la 13 mai 2019, în procedura

Finanzamt München Abteilung III

împotriva

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe, președinta Camerei a treia, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a noua, domnul S. Rodin (raportor) și domnul N. Piçarra, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de S. Eisenberg și J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și R. Pethke, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt München Abteilung III (Administrația financiară München III, Germania) (denumit în continuare „administrația financiară”), pe de o parte, și Dubrovin & Tröger – Aquatics (denumită în continuare „Dubrovin & Tröger”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației financiare de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prestațiile constând în cursuri de înot furnizate de Dubrovin & Tröger.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul IX din Directiva 2006/112, intitulat „Scutiri”, cuprinde printre altele capitolul 2, referitor la „[s]cutiri pentru anumite activități de interes general”, în care figurează articolul 132 din această directivă, al cărui alineat (1) are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(i) educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională, inclusiv prestarea de servicii și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare;

(j) pregătirea particulară oferită de profesori și la nivel de învățământ școlar și universitar;

[...]”

Dreptul german

4 Conform articolului 1 alineatul (1) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”):

„Următoarele operațiuni sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările și alte operațiuni efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de un întreprinzător în cadrul activității sale economice. [...]

[...]”

5 Articolul 4 din UStG, intitulat „Scutirea livrărilor și a altor prestații”, prevede:

„Sunt scutite, dintre operațiunile care intră sub incidența articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din prezenta lege:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

21. a) prestațiile care au în mod direct un obiectiv didactic sau educativ, care sunt furnizate de școli și de alte instituții de formare generală sau profesională,

aa) dacă sunt acreditate de stat în temeiul articolului 7 alineatul (4) din Grundgesetz (Legea fundamentală) sau sunt autorizate în temeiul dreptului landului sau

bb) dacă autoritatea competentă a landului atestă că acestea oferă o pregătire regulată pentru accesul la o profesie sau la un examen organizat de o persoană juridică de drept public,

b) prestațiile de învățământ care au în mod direct un obiectiv didactic sau educativ, care sunt furnizate de cadre didactice independente

aa) în instituții de învățământ superior în sensul articolelor 1 și 70 din Hochschulrahmengesetz (Legea-cadru privind instituțiile de învățământ superior) și în școli publice de formare generală sau profesională sau

bb) în școli private și în alte instituții de formare generală sau profesională, în măsura în care îndeplinesc condițiile prevăzute la litera a);

22. a) conferințele, cursurile și alte activități cu caracter științific sau educativ organizate de persoane juridice de drept public, de școli superioare de administrație și de economie, de universități populare sau de instituții care au obiective de utilitate publică sau care aparțin unei organizații profesionale, dacă cea mai mare parte a acestor venituri servesc la acoperirea cheltuielilor,

b) alte activități cu caracter cultural și sportiv care sunt organizate de entitățile menționate la litera (a), în măsura în care încasările constau în taxe de participare;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 Dubrovin & Tröger deține o școală de înot sub forma unei societăți civile de drept comun. În cadrul activității sale, aceasta oferă în principal copiilor cursuri de niveluri diferite pentru învățarea bazelor și a tehnicilor de înot. Pentru aceasta, ea consideră că prestațiile respective trebuie să fie scutite de TVA.

7 Apreciind, în urma unui control fiscal privind anii 2007-2011, că prestațiile menționate nu intrau sub incidența scutirilor de TVA prevăzute la articolul 4 punctele 21 și 22 din UStG, administrația financiară a emis, la 22 noiembrie 2011, la 3 septembrie 2012 și la 12 august 2013, decizii anuale de impunere a TVA-ului corespunzătoare acestor ani.

8 Dubrovin & Tröger a contestat aceste decizii printr-o reclamație, iar ulterior, după respingerea acesteia, printr-o acțiune introdusă la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania).

9 În timp ce această acțiune era pendinte, administrația financiară a emis, la 21 decembrie 2017, decizii anuale modificate în care, menținând calificarea prestațiilor în discuție în litigiul principal ca operațiuni impozabile, a luat însă în considerare și a dedus TVA-ul achitat în amonte. În conformitate

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cu normele de procedură fiscală aplicabile, aceste decizii anuale modificate au devenit obiectul procedurii în fața Finanzgericht (Tribunalul Fiscal).

10 Această instanță a admis acțiunea menționată subliniind că, deși prestațiile în discuție în litigiul principal nu erau scutite în dreptul național, ele trebuiau să fie scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost interpretat de Curte și de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

11 Astfel, Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a considerat că învățarea tehnicilor de bază ale înotului constituie un învățământ școlar și că, în plus, o societate civilă se poate prevala, la fel ca un întreprinzător individual, de articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112.

12 Administrația financiară a declarat recurs împotriva deciziei Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) la instanța de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală). Acesta a susținut în special că prestațiile în discuție în litigiul principal nu se încadrează nici în dreptul Uniunii, nici în dreptul național în rândul scutirilor de TVA, pentru motivul că Dubrovin & Tröger nu are calitatea de profesor care oferă pregătire particulară, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112.

13 În această privință, instanța de trimitere consideră, în primul rând, că serviciile prestate de Dubrovin & Tröger constituie o formă de învățământ, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, deoarece există un interes general major pentru dobândirea acestei competențe de bază elementare pe care o reprezintă înotul, competență pe care ar trebui să o aibă orice ființă umană, în special pentru a putea face față unor situații de pericol în contact cu apa.

14 Această instanță adaugă că prezenta cauză se distinge de cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), în care Curtea a considerat că noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, nu cuprinde cursurile de conducere auto asigurate de o școală de conducători auto. Astfel, pe lângă faptul că acestea din urmă ar constitui o formă de învățământ specializat, în timp ce diferitele cursuri de înot ar putea fi progresive, ele nu ar avea un caracter de interes general.

15 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema criteriilor determinante pentru ca un organism să poată fi recunoscut ca „având scopuri similare” cu cele ale organismelor de drept public având ca obiect educația copiilor sau a tinerilor, învățământul școlar sau universitar sau formarea ori reconversia profesională, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

16 Această instanță tinde să considere că criteriile enunțate în Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), referitoare la recunoașterea „caracterului social” al unui organism în raport cu articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, trebuie să se aplice prin analogie recunoașterii unui organism ca „având scopuri similare” în cadrul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă. Astfel, recunoașterea societății Dubrovin & Tröger ca organism „având scopuri similare” ar putea decurge din interesul general legat de învățarea acestei competențe de bază elementare pe care îl reprezintă înotul.

17 În al treilea rând, instanța de trimitere ridică problema care sunt cerințele aplicabile în privința calității de „profesor ce oferă pregătire particulară” pe care trebuie să le îndeplinească întreprinzătorul în vederea scutirii de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112. În această privință, principiul neutralității fiscale s-ar putea opune ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materie de TVA, după cum aceștia au calitatea de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

întreprinzător individual sau de societate civilă de drept comun. În plus, Curtea ar fi statuat deja că acordarea de către un profesor a unor cursuri particulare mai multor persoane în același timp nu se opune calificării sale drept profesor care oferă pregătire particulară (Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, punctele 30 și 31).

18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea de învățământ școlar sau universitar prevăzută la articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din [Directiva 2006/112] include și cursurile de înot?

2) Recunoașterea unei organizații în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 drept organizație cu scopuri similare organismelor de drept public de educare a copiilor și a tinerilor, de învățământ școlar sau universitar, de formare și reconversie profesională poate decurge din faptul că cursurile oferite de această organizație vizează dobândirea unei competențe de bază elementare (în speță, înotul)?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare: scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 presupune ca persoana impozabilă să fie un întreprinzător individual?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în înțelesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretată în sensul că include cursurile de înot asigurate de o școală de înot.

20 Articolul 132 din Directiva 2006/112 prevede scutiri care, astfel cum indică titlul capitolului din care face parte acest articol, au ca obiectiv favorizarea anumitor activități de interes general. Cu toate acestea, scutirile respective nu privesc toate activitățile de interes general, ci numai pe cele care sunt enumerate și descrise în acest articol în mod detaliat (Hotărârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punctul 22 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 17).

21 Potrivit jurisprudenței Curții, scutirile menționate constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (Hotărârea din 26 octombrie 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punctul 17 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 18).

22 Curtea a statuat deja că termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general care rezultă din articolul 2 din această directivă, potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestație efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la respectivul articol 132 trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efecte (Hotărârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punctul 23 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 19).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

23 Trebuie arătat că articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112 nu cuprinde nicio definiție a noțiunii de „învățământ școlar sau universitar”.

24 În aceste condiții, Curtea a considerat, pe de o parte, că transmiterea de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și studenți este un element deosebit de important al activității de învățământ (Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 18, precum și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 21).

25 Pe de altă parte, Curtea a precizat că noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în sensul Directivei 2006/112, nu se limitează doar la formele de învățământ care conduc la examene în vederea obținerii unei calificări sau care permit dobândirea unei pregătiri în vederea exercitării unei activități profesionale, ci cuprinde și alte activități, în cadrul cărora instruirea este oferită în școli sau în universități în vederea dezvoltării cunoștințelor și a aptitudinilor elevilor sau ale studenților, cu condiția ca aceste activități să nu îmbrace un caracter pur recreativ (Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctele 22 și 23).

26 Astfel, noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, include activități ce se caracterizează atât prin natura proprie, cât și prin cadrul în care sunt desfășurate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 20, precum și Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 24).

27 Rezultă că, prin această noțiune, legiuitorul Uniunii a intenționat să vizeze un anumit tip de sistem de învățământ care este comun tuturor statelor membre, indiferent de caracteristicile proprii fiecărui sistem național (Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 25).

28 Prin urmare, noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în sensul sistemului de TVA, face trimitere, în general, la un sistem integrat de transmitere a cunoștințelor și a competențelor privind un ansamblu amplu și diversificat de materii, precum și la aprofundarea și la dezvoltarea acestor cunoștințe și a acestor competențe de către elevi și studenți pe măsură ce evoluează și se specializează în cadrul diferitor grade constitutive ale acestui sistem (Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202, punctul 26).

29 În lumina acestor considerații trebuie analizat dacă cursurile de înot asigurate de o școală de înot precum cele în discuție în litigiul principal pot intra sub incidența noțiunii de „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112.

30 În speță, instanța de trimitere subliniază că există un interes general major pentru cursurile de înot și că această împrejurare permite, în vederea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112, să se distingă aceste cursuri de alte formări, precum cursurile de conducere auto asigurate de o școală de conducere auto, în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31 Cu toate acestea, trebuie să se observe că, deși cursurile de înot asigurate de o școală de înot precum cele în discuție în litigiul principal prezintă o importanță certă și urmăresc un obiectiv de interes general, nu este mai puțin adevărat că acestea constituie o formă de învățământ specializat și oferit punctual, care nu echivalează, ca atare, cu transmiterea de cunoștințe și de competențe privind

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

un ansamblu amplu și diversificat de materii, precum și cu aprofundarea și cu dezvoltarea lor, ceea ce este caracteristic învățământului școlar sau universitar (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punctul 29, precum și Ordonanța din 7 octombrie 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, nepublicată, EU:C:2019:840, punctul 33).

32 De altfel, deși nu poate fi negată importanța cunoștințelor transmise în cadrul cursurilor de conducere auto și al celor de navigație, în special pentru a face față unor situații de pericol și, mai general, pentru a asigura securitatea și integritatea fizică a persoanelor, Curtea a statuat totuși, în Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), și, respectiv, în Ordonanța din 7 octombrie 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, nepublicată, EU:C:2019:840), că aceste cursuri nu intră sub incidența noțiunii de „învățământ școlar sau universitar” în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112.

33 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în înțelesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretată în sensul că nu cuprinde cursurile de înot asigurate de o școală de înot.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

34 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Noțiunea de „învățământ școlar sau universitar”, în înțelesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că nu cuprinde cursurile de înot asigurate de o școală de înot.