

## **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**

### **Cauza C-449 din 2017 A & G Fahrschul-Akademie GmbH. Scutire de TVA pentru activități de învățământ. Situația TVA pentru cursurile de pregătire organizate de o școală de șoferi.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

14 martie 2019

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Învățământ școlar sau universitar – Noțiuni – Cursuri de conducere auto asigurate de o școală de conducători auto”

În cauza C-449/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 16 martie 2017, primită de Curte la 26 iulie 2017, în procedura

**A & G Fahrschul-Akademie GmbH**

împotriva

**Finanzamt Wolfenbüttel,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședinta Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, și domnii A. Arabadjiev, E. Regan (raportor), C. G. Fernlund și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 iunie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A & G Fahrschul-Akademie GmbH, de D. Hippke, Steuerberater, și de A. Hüttl, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;

## 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

- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 octombrie 2018,

pronunță prezenta

### Hotărâre

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 A & G Fahrschul-Akademie GmbH (denumită în continuare „A & G”), pe de o parte, și Finanzamt Wolfenbüttel (administrația fiscală din Wolfenbüttel, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prestații de formare a conducătorilor auto furnizate de A & G în vederea obținerii permiselor de conducere pentru vehiculele din categoriile B și C1, vizate la articolul 4 alineatul (4) din Directiva 2006/126/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 20 decembrie 2006 privind permisele de conducere (JO 2006, L 403, p. 18, Ediție specială, 07/vol. 17, p. 216, rectificare în JO 2009, L 19, p. 67).

### Cadrul juridic

#### Dreptul Uniunii

##### *Directiva 2006/112*

3 Titlul IX din Directiva 2006/112 este intitulat „Scutiri”. Acest titlu cuprinde printre altele capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, în cadrul căruia figurează articolul 132, care prevede la alineatul (1) că 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;

[...]”

##### *Directiva 2006/126*

## 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

4 Considerentul (8) al Directivei 2006/126 enunță:

„Din motive de siguranță rutieră, ar trebui stabilite cerințe minime pentru eliberarea unui permis de conducere. Trebuie să se armonizeze normele privind examenele de conducere și de eliberare a permisului. În acest scop, ar trebui definite cunoștințele, aptitudinile și comportamentele legate de conducerea autovehiculelor, examenul de conducere ar trebui să se bazeze pe aceste concepte, iar normele minime privind aptitudinile fizice și mentale necesare pentru conducerea acestor vehicule ar trebui redefinite.”

5 Articolul 4 din această directivă prevede:

„(1) Permisul de conducere prevăzut la articolul 1 autorizează conducerea autovehiculelor din categoriile definite în continuare. Acesta poate fi eliberat, începând de la vârsta minimă indicată pentru fiecare categorie. Prin «autovehicul» se înțelege orice vehicul prevăzut cu un motor de propulsie, care circulă pe un drum, prin mijloace proprii, cu excepția vehiculelor care se deplasează pe șine.

[...]

(4) Autovehicule:

[...]

(b) Categoria B:

autovehicule a căror masă maximă autorizată nu depășește 3 500 kg și care sunt concepute și construite pentru transportul a maximum opt pasageri în afara conducătorului auto; la autovehiculele din această categorie se poate atașa o remorcă, având o masă maximă autorizată care nu depășește 750 kg.

[...]

(d) Categoria C1:

autovehicule, altele decât cele din categoria D1 sau D, a căror masă maximă autorizată depășește 3 500 kg, fără să depășească 7 500 kg, și care sunt proiectate și construite pentru transportul a maximum opt pasageri, în afară de conducătorul auto; la autovehiculele din această categorie se poate atașa o remorcă, cu o masă maximă autorizată de 750 kg;

[...]”

### Dreptul german

6 Conform articolului 4 punctul 21 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea publicată la 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dintre operațiunile care intră sub incidența articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din aceasta sunt scutite:

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

## 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

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);

[...]"

7 Articolul 6 din Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Regulamentul privind accesul persoanelor la traficul rutier), în versiunea din 13 decembrie 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1980), prevede:

„(1) Dreptul de conducere se acordă pentru următoarele categorii:

[...]

Categoria B: [articolul 4 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2006/126]

[...]

Categoria C1: [articolul 4 alineatul (4) litera (d) din Directiva 2006/126]

[...]"

### Litigiul principal și întrebările preliminare

8 A & G exploatează o școală de conducători auto sub forma juridică a unei societăți cu răspundere limitată. În facturile pe care le emitea, aceasta nu indica în mod distinct suma datorată cu titlu de TVA. Într-o primă etapă, a declarat, pentru exercițiul fiscal 2010 (denumit în continuare „perioada în cauză”), cifre de afaceri impozabile. Administrația fiscală nu a pus la îndoială declarația de TVA furnizată de A & G.

9 Prin scrisoarea din 22 decembrie 2014, A & G a solicitat ca suma datorată de această societate cu titlu de TVA să fie redusă la zero euro, ceea ce administrația fiscală a refuzat. Contestația și calea de atac formulate de A & G împotriva acestei decizii a administrației fiscale au fost respinse. Finanzgericht (Tribunalul fiscal, Germania) a considerat printre altele că A & G nu putea invoca în mod întemeiat beneficiul scutirii vizat la articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112. Astfel, prestațiile furnizate de A & G, care constau într-o formare teoretică și în lecții practice pentru conducătorii auto, nu ar intra sub incidența noțiunii „învățământ școlar sau universitar”, în sensul

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

acestei dispoziții, în condițiile în care, în temeiul unei recomandări referitoare la educația rutieră la școală, în vigoare în perioada în cauză, lecțiile practice de conducere nu ar fi o componentă nici necesară, nici de dorit a unui astfel de învățământ.

10 A & G contestă această decizie a Finanzgericht (Tribunalul fiscal) în cadrul recursului său în fața instanței de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania). În acest sens, ea susține în special că obiectivul urmărit de legiuitorul național în materie de formare a conducătorilor auto în cadrul unei școli de conducători auto constă în a forma participanți la trafic responsabili.

11 Pe de altă parte, lecțiile practice de conducere oferite în cadrul unei școli de conducători auto și cursurile de siguranță a conducerii organizate, printre altele, de Allgemeiner Deutscher Automobil-Club (Automobil-Clubul German) ar avea aceleași finalități. Impozitarea diferită a acestor prestații similare ar contraveni deci principiului neutralității.

12 Instanța de trimitere arată că, din perspectiva dreptului național, prestațiile oferite de A & G nu sunt scutite, întrucât aceasta nu îndeplinește condițiile stabilite la articolul 4 punctul 21 litera a) sau b) din Legea privind taxa pe cifra de afaceri, în versiunea publicată la 21 februarie 2005. Instanța apreciază însă că A & G ar putea invoca beneficiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) sau (j) din Directiva 2006/112.

13 În această privință, instanța de trimitere tinde să considere că activitatea reclamantei din litigiul principal intră sub incidența noțiunii „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112.

14 În schimb, aceasta are îndoieli în privința îndeplinirii de către A & G a celorlalte criterii prevăzute în aceste dispoziții, în măsura în care nu este cert că poate fi considerată ca fiind o „organizați[e] recunoscută [...] ca având scopuri similare” organismelor de drept public, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din această directivă și nici că activitățile sale pot fi considerate ca intrând sub incidența pregătirii particulare oferite de profesori la nivel de învățământul școlar sau universitar, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva menționată.

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

„1) Noțiunea «învățământ școlar sau universitar» prevăzută la articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva [2006/112] cuprinde cursurile de conducere auto pentru dobândirea permisului de conducere pentru categoriile B și C1?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, recunoașterea reclamantei drept «organizație cu scopuri similare», în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva [2006/112], poate rezulta din reglementările legislative privind examenul pentru instructorii de conducere auto și acordarea autorizației de instructor de conducere auto și de școală de conducători auto consacrate de [Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Legea [...] privind instructorii de conducere auto)] din 25 august 1969], precum și din interesul general privind formarea candidaților pentru obținerea permisului de conducere, astfel încât să ajungă participanți la trafic siguri, responsabili și ecologici?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, noțiunea «profesori ce oferă pregătire particulară» de la articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva [2006/112] presupune ca persoana impozabilă să fie un întreprinzător individual?

## 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

4) În cazul unui răspuns negativ la a doua și la a treia întrebare, o persoană care instruiște acționează întotdeauna ca un «profesor[...] ce oferă pregătire particulară» în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva [2006/112] dacă acționează pe cont propriu și pe propria răspundere sau există mai multe cerințe cu privire la criteriul «profesor[...] ce oferă pregătire particulară»?”

### Cu privire la întrebările preliminare

#### Cu privire la prima întrebare

16 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă noțiunea „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretată în sensul că include cursurile de conducere auto asigurate de o școală de conducători auto, precum cea în discuție în litigiul principal, în vederea obținerii permisului de conducere pentru autovehiculele din categoriile B și C1, prevăzute la articolul 4 alineatul (4) din Directiva 2006/126.

17 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 acesta într-un mod detaliat (Hotărârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punctul 22 și jurisprudența citată).

18 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 octombrie 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, punctul 17 și jurisprudența citată).

19 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 articolul 132 menționat 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).

20 Trebuie amintit că articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva menționată nu cuprinde nicio definiție a noțiunii „învățământ școlar sau universitar”.

21 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).

22 Pe de altă parte, aceasta a precizat că noțiunea „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 unui pregătiri în vederea exercitării unei activități profesionale, ci cuprind 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).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

23 În această privință, trebuie subliniat, după cum a observat Avocatul general la punctul 35 din concluzii, că, în temeiul acestei jurisprudențe constante, activitățile care nu au un caracter pur recreativ sunt susceptibile să intre sub incidența noțiunii „învățământ școlar sau universitar”, cu condiția ca instruirea să fie oferită în școli sau în universități.

24 Astfel, noțiunea „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, include activități care se disting atât prin natura proprie, cât și prin cadrul în care sune desfășurate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 20).

25 Reiese că, după cum a arătat avocatul general la punctele 13-17 din concluzii, prin intermediul acestei noțiuni, legiuitorul Uniunii a intenționat să vizeze un anumit tip de sistem învățământ care este comun statelor membre în ansamblu, indiferent de caracteristicile proprii fiecărui sistem național.

26 Prin urmare, noțiunea „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.

27 În lumina acestor considerații trebuie analizat dacă cursurile de conducere auto asigurate de o școală de conducători auto precum cea a reclamantei din litigiul principal în vederea obținerii permisului de conducere pentru autovehiculele din categoriile B și C1, prevăzute la articolul 4 alineatul (4) din Directiva 2006/126, pot intra sub incidența noțiunii „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112.

28 În speță, reclamanta din litigiul principal arată că formarea conducătorilor auto pe care o asigură cuprinde transmiterea de cunoștințe atât practice, cât și teoretice care sunt necesare obținerii permisului de conducere pentru autovehiculele din categoriile B, precum și C1 și că finalitatea unei asemenea forme de învățământ nu este pur recreativă, dat fiind că deținerea unor astfel de permise poate corespunde printre altele unor nevoi de ordin profesional. În consecință, cursurile asigurate în acest scop ar intra sub incidența noțiunii „învățământ școlar sau universitar”, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112.

29 Or, trebuie observat că cursurile de conducere auto asigurate în cadrul unei școli de conducători auto precum cea în discuție în litigiul principal, chiar dacă este adevărat că au ca obiect diverse cunoștințe de ordin practic și teoretic, rămân în egală măsură o formă de învățământ specializat care nu echivalează, ca atare, cu transmiterea de cunoștințe și de competențe cu privire la un ansamblu larg și diversificat de materii, precum și la aprofundarea și la dezvoltarea lor, ceea ce caracterizează învățământul școlar sau universitar.

30 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că noțiunea „învățământ școlar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretată în sensul că nu cuprinde cursurile de conducere auto asigurate de o școală de conducători auto precum cea în discuție în litigiul principal în vederea obținerii permisului de conducere pentru autovehiculele din categoriile B și C1, prevăzute la articolul 4 alineatul (4) din Directiva 2006/126.

**Cu privire la a doua-a patra întrebare**

## 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

31 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la întrebările a doua-a patra.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

32 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 întâi) declară:

**Noțiunea „învățământ școlar sau universitar”, în sensul 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 conducere auto asigurate de o școală de conducători auto precum cea în discuție în litigiul principal în vederea obținerii permiselor de conducere pentru autovehiculele din categoriile B și C1, prevăzute la articolul 4 alineatul (4) din Directiva 2006/126/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 20 decembrie 2006 privind permisele de conducere.**

Semnături