

Cauza C-373/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

13 mai 2019

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

27 martie 2019

Recurent:

Finanzamt München III

Intimată:

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF [CURTEA FEDERALĂ FISCALĂ]

[*omissis*]

ORDONANȚĂ

În litigiul

Finanzamt München [*omissis*] III., [*omissis*]

pârât și recurent,

împotriva

Dubrovin &. Tröger GbR – Aquatics, [*omissis*] München,

reclamantă și intimată,

[*omissis*]

privind taxa pe valoarea adăugată 2007-2011

Secția a cincea a hotărât

[*omissis*]

la 27 martie 2019 următoarele:

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări în vederea pronunțării unei decizii preliminare: **[OR. 2]**

1. Noțiunea de învățământ școlar sau universitar prevăzută la articolul 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 include și cursurile de înot?

2. Recunoașterea unei organizații în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată presupune ca persoana impozabilă să fie un întreprinzător individual?

II. Suspendă judecarea cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a unei decizii preliminare. **[OR. 3]**

M o t i v e

I.

Reclamanta și intimata (denumită în continuare „reclamanta”), o societate de drept civil (GbR) constituită de X și Y, exploatează o școală de înot.

În esență, societatea organiza cursuri pentru copii („Peștișorul de aur”, „Căluțul de mare” și „Broscuța”) care erau plătite de participanții la cursuri sau de părinții acestora. În cadrul cursului de înot „Broscuța”, se predau copiilor începând cu vârsta de patru ani elementele de bază ale tehnicilor de înot bras și spate. În cadrul celor două cursuri avansate, „Căluțul de mare” și „Peștișorul de aur”, erau aprofundate elementele de bază și tehnicile de înot dobândite.

Reclamanta a considerat că prestațiile sale erau scutite de TVA.

În urma unui control fiscal privind în mod specific TVA-ul, pârâtul și recurentul (Finanzamt – FA) a considerat că, în conformitate cu legislația națională, prestațiile reclamantei nu erau scutite nici în temeiul articolului 4 punctul 21 și nici în temeiul articolului 4 punctul 22 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri – UStG).

În consecință, la 22 noiembrie 2011 au fost emise decizii de impunere a TVA-ului pentru anii în litigiu 2007-2009, prin care prestațiile reclamantei au fost tratate ca fiind supuse TVA-ului în cota standard de impunere. De asemenea, la 3 septembrie 2012 și la 12 august 2013, Finanzamt a emis decizii de impunere a TVA-ului modificate pentru anii în litigiu 2010 și 2011. Contestația a fost respinsă.

Pe parcursul procedurii în fața instanței fiscale, la 21 decembrie 2017 au fost emise decizii de impunere a TVA-ului modificate pentru anii în litigiu 2007-2011 care au făcut obiectul procedurii în fața instanței fiscale în temeiul articolului 68 din Finanzgerichtgerichtsordnung (Codul de procedură fiscală – FGO) [OR. 4]. Finanzamt a menținut obligația de impunere a prestațiilor, dar, de această dată, a luat în considerare și o deducere a TVA-ului.

Finanzgericht (Tribunalul Fiscal – FG) a admis acțiunea. În opinia acestuia [omissis], prestațiile reclamantei nu sunt scutite în temeiul legislației naționale, ci în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”), astfel cum a fost interpretată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) și de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală – BFH). Predarea tehnicilor de bază de înot ar fi reprezentat învățământ școlar. În plus, articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA nu ar fi aplicabil doar întreprinzătorilor individuali, ci și unei societăți de drept civil (GbR).

Împotriva acestei decizii, Finanzamt a formulat recurs prin care susține că prestațiile reclamantei nu ar fi scutite nici în temeiul dreptului Uniunii, întrucât reclamanta nu este profesor ce oferă ore de pregătire particulară. Reclamanta contestă această interpretare.

II.

[omissis]

1. Cadrul juridic

a) Dreptul Uniunii

Potrivit articolului 132 alineatul 1 din Directiva TVA, statele membre scutesc în special următoarele tranzacții: [OR. 5]

„(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”.

b) Dreptul național

Potrivit articolului 4 punctul 21 din UStG, sunt scutite operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG:

„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,

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)”).

În temeiul articolului 4 punctul 22 din UStG sunt scutite, de asemenea:

„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, **[OR. 6]**

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”.

2. Cu privire la prima întrebare preliminară

a) Cursurile de înot ca activitate de învățare

În opinia instanței de trimitere, o activitate de învățare care vizează dobândirea capacității de a înota reprezintă o activitate de învățare în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva TVA. Cursurile oferite de reclamantă servesc la dobândirea unei competențe de bază elementare pe care ar trebui să o dețină orice persoană, în special pentru a face față unor situații de urgență în contact cu apa. Nu este vorba despre o măsură de formare cu caracter de agrement. În consecință, instanța de trimitere a admis deja scutirea de TVA a cursurilor de înot oferite de întreprinzătorii individuali, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA [omissis].

b) Importanța jurisprudenței Curții

În opinia instanței de trimitere, Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, C-449/17 – (EU:C:2019:202) nu este repune în discuție această apreciere. Astfel, potrivit acestei hotărâri, „noțiunea «învățământ școlar sau universitar» 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 A & G [OR. 7] Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, punctul 26). În această privință, trebuie remarcat că în speță, cursurile individuale de înot se află într-o strânsă interacțiune și sunt organizate progresiv.

Acestei concluzii nu i se opune nici faptul „că cursurile de conducere auto asigurate în cadrul unei școli de conducători auto [...], 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” (Hotărârea A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, punctul 29). Astfel, prezentul litigiu se deosebește de această situație prin faptul că pentru dobândirea competenței elementare de a înota există un interes general major, ceea ce nu se poate admite în niciun caz în privința „obținerii permisului de conducere pentru autovehiculele din categoriile B și C1, prevăzute la articolul 4 alineatul (4) din Directiva 2006/126” (Hotărârea A & G Fahrschul-Akademie GmbH, EU:C:2019:202, punctul 30). De asemenea, în ceea ce privește scutirea profesorilor ce oferă pregătire particulară în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA, trebuie remarcat că în cadrul activității lor, aceștia s-au specializat în domenii de învățământ specifice, de exemplu, ca profesori meditari.

3. Cu privire la a doua întrebare preliminară

În jurisprudența anterioară, Curtea s-a pronunțat cu privire la necesitatea recunoașterii în domeniul social, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Potrivit jurisprudenței Curții, elementele care trebuie luate în considerare în vederea recunoașterii includ existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, **[OR. 8]** fiscale sau de securitate socială, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt suportate în mare parte de case de sănătate sau de alte organisme de securitate socială (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 26).

În schimb, Curtea nu s-a pronunțat în jurisprudența sa anterioară cu privire la criteriile care trebuie luate în considerare în vederea recunoașterii în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Astfel, se ridică problema la care trebuie să răspundă Curtea privind aspectul dacă în speță, prin analogie cu Hotărârea Zimmermann (EU:C:2012:716), elementul determinant este reprezentat de criterii identice sau similare celor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Instanța de trimitere înclină să transpună jurisprudența cu privire la recunoașterea activităților antreprenoriale cu caracter social, în principiu, asupra recunoașterii în domeniul învățământului [*omissis*].

Așadar, în speță, o recunoaștere a reclamantei ar putea rezulta din caracterul de interes general al activităților desfășurate de aceasta. Scopul cursurilor oferite de reclamantă vizează dobândirea unei competențe de bază elementare pe care ar trebui să o dețină orice persoană, în special pentru a face față unor situații de urgență în contact cu apa. **[OR. 9]**

4. Cu privire la a treia întrebare preliminară

a) Jurisprudența anterioară

Instanța de trimitere nu poate decide 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 TVA. Această dispoziție se aplica, până în prezent, persoanelor impozabile care erau întreprinzători individuali (a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344; Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47 [*omissis*]).

b) Interpretare posibilă

Din punct de vedere lingvistic, noțiunea „profesor” sugerează că este vorba despre o persoană fizică. Cu toate acestea, principiul neutralității fiscale s-ar putea opune faptului ca operatorii economici care realizează operațiuni echivalente să fie tratați diferit la colectarea taxelor (a se vedea de exemplu Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, dispozitiv 1, precum și punctul 30; Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates Ltd. și Montecello Ltd., C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 41; a se vedea de asemenea Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajver, C-263/15, EU:C:2016:392).

În temeiul principiului neutralității, nu pare să existe nicio justificare obiectivă pentru a considera că prestații furnizate de X și Y sunt scutite – în cazul în care ei înșiși oferă cursuri de înot ca întreprinzători individuali –, în timp ce, în cadrul [OR. 10] unei activități de învățământ comune sub forma juridică a unei societăți de persoane (în speță, o societate de drept civil – GbR), aceleași prestații să fie impozabile.

c) Alte criterii

În măsura în care Curtea a reținut că profesorul ce oferă pregătire particulară trebuie să acționeze pe cont propriu și pe propria răspundere (Hotărârea Haderer, EU:C:2007:344, punctul 30 și următoarele), instanța de trimitere arată că această condiție este îndeplinită în speță, întrucât reclamanta a acționat pe cont propriu și pe propria răspundere. În plus, conținutul concret al cursurilor oferite de ea era direct legat de calificările sale.

Pe de altă parte, în vederea calificării drept „profesor ce oferă pregătire particulară” nu se opune faptul că pregătirea este oferită în același timp mai multor elevi, deoarece, prin jurisprudență, s-a clarificat că recunoașterii unei activități de profesor ce oferă pregătire particulară nu i se opune faptul că pregătirea este oferită mai multor persoane în același timp (Hotărârea Haderer, EU:C:2007:344, punctul 31).

5. Cu privire la relevanța întrebărilor preliminare pentru soluționarea litigiului

Întrebările adresate cu titlu preliminar sunt necesare pentru soluționarea litigiului. Reclamanta nu îndeplinește condițiile impuse de legislația națională pentru a beneficia de o scutire. Aceasta nu este nici o școală acreditată și nici nu dispune de un certificat care să ateste că oferă o pregătire regulată pentru accesul la o profesie sau la un examen organizat de o persoană juridică de drept public [articolul 4 punctul 21 litera (a) din UStG]. Reclamanta nu desfășoară activități nici ca universitate, nici ca școală privată sau altă instituție în sensul articolului 4 punctul 21 litera (b) din UStG. Reclamanta [OR. 11] nu este o persoană juridică de drept public, o școală superioară de administrație și de economie, o universitate

populară sau o instituție care are obiective de utilitate publică sau care aparține unei organizații profesionale în sensul articolului 4 punctul 22 din UStG.

6. Cu privire la necesitatea adresării întrebărilor preliminare

Pe de o parte, necesitatea trimiterii preliminare reiese din faptul că, în Hotărârea A & G Fahrschul-Akademie (EU:C:2019: 202), Curtea a procedat la o interpretare restrictivă a noțiunii de învățământ care nu se regăsea în jurisprudența sa anterioară (Hotărârea Haderer, EU:C:2007:344). Pe de altă parte, Curtea nu a răspuns la o întrebare adresată de instanța de trimitere [*omissis*] ca urmare a lipsei de relevanță pentru soluționarea litigiului (Hotărârea A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202).

7. Cu privire la temeiul juridic al trimiterii preliminare

Trimiterea preliminară se întemeiază pe articolul 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene. **[OR. 12]**

[*omissis*]