

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 3 octombrie 2018(1)

Cauza C-449/17

A & G Fahrschul-Akademie GmbH

împotriva

Finanzamt Wolfenbüttel

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Financiară Federală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) – Scutire de taxe pentru serviciile de învățământ profesional sau universitar – Noțiunile de învățământ profesional sau universitar, de organizații recunoscute ca având scopuri similare, precum și de pregătire particulară oferită de profesori – Extinderea acestor noțiuni la cursurile de conducere auto pentru dobândirea permisului de conducere pentru categoriile B și C1 – Societate cu răspundere limitată care exploatează o flotă de conducători auto”

Introducere

1. Capacitatea de a conduce un autovehicul în societatea contemporană este aproape la fel de răspândită ca și competența de a citi sau de a scrie – aproape oricine are permis de conducere. Acest lucru justifică însă scutirea de taxe pentru cursurile de conducere auto, în aceleași condiții precum în cazul predării scrisului și cititului. În linii mari, aceasta este problema care a fost dedusă judecății Curții în această cauză.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. În conformitate cu 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(2):

„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

3. Articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112 a Consiliului a fost transpus în dreptul german la articolul 4 alineatul 21 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri). În conformitate cu informațiile cuprinse în cererea de pronunțare a unei decizii preliminare, în legislația actuală, această dispoziție nu permite scutirea de taxe a școlilor de conducători auto.

4. Calificările necesare pentru desfășurarea activității de instructor auto și de exploatare a unei școli de conducători auto sunt prevăzute în dispozițiile Gesetz über das Fahrlehrerwesen (Legea privind instructorii auto).

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

5. A & G Fahrschul-Akademie GmbH (denumită în continuare „societatea A & G Fahrschul-Akademie”) este o societate de drept german care exploatează o școală de conducători auto. În cursul exercițiului fiscal 2010, aceasta a supus la plata TVA-ului o tranzacție efectuată în cadrul activității sale. Cu toate acestea, prin scrisoarea din 22 decembrie 2014, trimisă către Finanzamt Wolfenbüttel (administrația fiscală din Wolfenbüttel, Germania), a solicitat rectificarea taxei prin reducerea acesteia la zero, invocând scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112.

6. Administrația fiscală din Wolfenbüttel a respins cererea societății A & G Fahrschul-Akademie. Societatea a atacat această decizie în fața instanței, însă acțiunea sa a fost respinsă. Societatea a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță, în fața instanței de trimitere.

7. În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) 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 școală de conducători 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 Legea [...] privind instructorii de conducere auto [...], 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 impozabil? s? fie un întreprinz?tor individual?

4) Dacă r?spunsurile la a doua ?i la a treia întrebare sunt negative, o persoan? care instruiete ac?ionează întotdeauna ca un «profesor[...] ce oferă pregătire particular?» în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva [2006/112] dacă ac?ionează pe cont propriu ?i pe propria răspundere sau există mai multe cerin?e cu privire la criteriul «profesor[...] ce oferă pregătire particular?»?”

8. Cererea de decizie preliminar? a ajuns la Curte la 26 iulie 2017. Au depus observa?ii scrise societatea A & G Fahrschul?Akademie, guvernele german, spaniol, italian, austriac, portughez ?i finlandez, precum ?i Comisia European?. Societatea A & G Fahrschul?Akademie, guvernele german ?i spaniol ?i Comisia au fost reprezentate la ?edin?a din 20 iunie 2018.

Analiz?

9. Instan?a de trimitere a adresat Cur?ii patru întreb?ri preliminare, al c?ror scop este acela de a stabili dacă activitatea care const? în organizarea de cursuri în vederea ob?inerii permisului de conducere pentru vehiculele din categoriile B ?i C1 poate fi scutit? de taxe în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) sau (j) din Directiva 2006/112. Vom aborda pe rând aceste patru întreb?ri. În spe??, este îns? deosebit de important răspunsul la prima întrebare, deoarece determin? răspunsurile la celelalte întreb?ri.

Prima întrebare preliminar?

10. Prin intermediul primei întreb?ri preliminare, instan?a de trimitere urmărește să afle dacă cursurile de conducere pentru dobândirea dreptului de a conduce autovehicule (permis de conducere) din categoriile B ?i C1 într? sub inciden?a no?iunii de învățământul ?colar sau universitar în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

11. Opiniile păr?ilor care au prezentat observa?ii în prezenta cauz? sunt împărțite în ce privește chestiunea dacă cursurile de conducere pot fi considerate învățământ ?colar sau universitar. Guvernele german, austriac, portughez ?i finlandez, precum ?i Comisia propun, într?un mod mai mult sau mai puțin ferm, un răspuns negativ la această întrebare. În schimb, societatea A & G Fahrschul?Akademie, precum ?i guvernele spaniol ?i italian sugerează un răspuns pozitiv(3).

12. Împărțim primul punct de vedere. În opinia noastră, no?iunea de învățământ ?colar sau universitar nu include cursurile de conducere auto. Acest lucru rezult? din interpretarea atât literal?, cât ?i teleologic? a articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

Redactarea articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112

13. Se impune constatarea că autorii versiunii în limba polon? a Directivei 2006/112 ?i?au demonstrat inventivitatea utilizând în articolul 132 alineatul (1) litera (i) formularea „kszta?cenie powszechne lub wy?sze” (învățământ general sau superior). Marea majoritate a celorlalte versiuni lingvistice ale acestei dispozi?ii utilizează termeni care s?ar traduce cu „învățământ ?colar sau universitar”: „enseignement scolaire ou universitaire” în versiunea în limba francez?, „school or university education” în versiunea în limba englez?, „Schul- und Hochschulunterricht” în versiunea în limba german? etc. Totuși, în mod paradoxal, această terminologie permite o ?i mai bun? în?elegere a inten?iei legiuitorului Uniunii cu privire la domeniul de aplicare al scutirii de taxe prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din directiva menționat?. Este vorba despre învățământul larg răspândit, accesibil tuturor – ?i la nivelurile inferioare chiar obligatoriu pentru toată lumea – ?i general, aceasta însemnând că acoper? o gam? foarte larg? de cunoștin?e, iar

cursurile sunt organizate în cadrul sistemului școlar și universitar al fiecărui stat membru. Un astfel de sistem, denumit în unele țări „educație națională”, scindat în etape care pot fi definite în linii mari ca învățământ primar, gimnazial și superior, oferă publicului larg o gamă bogată de cunoștințe și de competențe care îi permit să evolueze într-o societate modernă, atât în viața personală, cât și în cea profesională.

14. Acest sistem de învățământ general se caracterizează printre altele prin faptul că este reglementat de legislație în mod precis și cuprinzător. Aceasta definește structura sistemului școlar și modul în care funcționează școlile, programele de studiu, calificările profesorilor sau, în sfârșit, condițiile de obținere a diplomelor.

15. În majoritatea statelor membre, acest sistem de învățământ se bazează pe școlile publice, în care, adesea, învățământul este gratuit, în tot sau în parte. În cazul gratuității, este evident că nu se pune problema aplicării TVA-ului. Sistemul de școli publice poate fi completat de școlile private, care prestează servicii educaționale cu titlu oneros. Se întâmplă ca, chiar și în cadrul școlilor publice, anumite servicii educaționale să fie prestate cu titlu oneros. În principiu, aceste servicii ar trebui să fie supuse TVA-ului. Cu toate acestea, pentru a evita, pe de o parte, creșterea costului serviciilor pentru beneficiarii serviciilor și, pe de altă parte, denaturarea concurenței între părțile interesate, din sectorul public și din cel privat, legiuitorul Uniunii a introdus scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 pentru activitățile definite ca „învățământ școlar sau universitar”. Prin urmare, această dispoziție trebuie înțeleasă în sensul că, în cazul în care, în sistemul de învățământ, școlar sau universitar al unui stat membru, anumite servicii sunt prestate cu titlu oneros de către școlile publice („organisme de drept public”, conform terminologiei din această dispoziție) sau private („alte organizații [...] recunoscute ca având scopuri similare”), aceste servicii sunt scutite de TVA.

16. În schimb, lecțiile de conducere auto, după cum rezultă din informațiile incluse în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare în speță, nu sunt un element al sistemului de învățământ general din Germania. Din informațiile pe care le deținem, situația este similară în celelalte state membre. Este vorba despre un serviciu care constă în transmiterea anumitor cunoștințe de specialitate, care permit obținerea permisului de conducere a autovehiculelor pe drumurile publice. Acest serviciu este prestat cu titlu oneros de către organisme specializate, precum societatea A & G Fahrschul-Akademie, care – chiar dacă în unele versiuni lingvistice sunt denumite în mod curent „școli” („auto-écoles”, „Fahrschule”) – nu fac parte din sistemul de învățământ al diferitor statele membre.

17. Noțiunea „învățământ școlar sau universitar”, astfel cum este prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112, nu se extinde la servicii care nu intră în domeniul de aplicare al sistemului de învățământ din statele membre și care sunt adesea furnizate de entități care nu fac parte din sistemul de învățământ al acestor state, cum sunt de exemplu cursurile de conducere auto organizate în centre specializate.

Obiectivul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112

18. În opinia noastră, încadrarea școlilor auto în noțiunea de învățământ școlar sau universitar sau în scutirea prevăzută în directiva menționată nu ar fi conformă cu obiectivul acestei prevederi.

19. Articolul 132 din Directiva 2006/112 figurează în capitolul 2 din titlul IX al acestei directive, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Justificarea scutirilor prevăzute la acest articol și deci de asemenea la alineatul (1) litera (i) este, așadar, faptul că serviciile scutite sunt prestate în interesul general.

20. În ceea ce privește serviciile de învățământ general de nivel primar, gimnazial și superior,

interesul general este destul de evident. Deținerea unui anumit bagaj de cunoștințe și de competențe este necesară pentru a trăi într-o societate modernă și nu este numai în interesul fiecărui individ, ci și în interesul societății în ansamblu, deoarece permite buna funcționare a societății respective. Din acest motiv, învățământul este chiar obligatoriu până la un anumit nivel. Interesul public nu se limitează însă la asigurarea serviciilor de învățământ doar la nivelul obligatoriu. Societățile moderne nu ar putea să funcționeze și să se dezvolte economic, cultural și politic, fără un grup de persoane cu calificări superioare care depășesc semnificativ nivelul învățământului obligatoriu. Nu este întâmplător că despre aceste societăți se spune că sunt societăți bazate pe cunoaștere(4).

21. Din aceste motive, statele moderne, inclusiv statele membre, investesc resurse financiare foarte mari în constituirea și în dezvoltarea sistemelor de învățământ. Prin urmare, ar fi prin excelență contradictoriu să limiteze accesul la acest sistem prin creșterea costului serviciilor prestate în cadrul acestui sistem, prin impozitarea acestora. În plus, acest lucru ar fi contrar principiului egalității, deoarece ar îngreuna accesul la educație pentru persoanele defavorizate. În sfârșit, trebuie amintit că, în general, costurile legate de educația copiilor sunt suportate de părinți. Adesea, aceste costuri sunt foarte ridicate și nu au un caracter excepțional, trebuind suportate pe o perioadă mai lungă de timp. Dacă aceste costuri ar depăși capacitățile financiare ale părinților, aceștia ar putea renunța nu numai să asigure educația copiilor, ci chiar să aibă copii, ceea ce ar genera probleme demografice, pe care le cunosc deja numeroase state membre.

22. Tot ceea ce preced justifică scutirea de taxe pentru serviciile de învățământ școlar și universitar prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

23. Cu toate acestea, după cum remarcă în mod corect guvernul german în observațiile sale, nu există niciun interes general care să justifice scutirea de TVA a cursurilor de conducere a autovehiculelor. Această competență este fără îndoială foarte utilă, însă dobândirea sa este în interesul anumitor persoane, iar nu al întregii societăți. Această competență nu afectează funcționarea normală a societății sub niciun aspect, în măsura în care o afectează deținerea unui anumit nivel minim de formare de către ansamblul populației.

24. Desigur, în anumite condiții, de exemplu în zone insuficient deservite de transporturile în comun sau în vederea exercitării anumitor profesii, deplasarea cu propriul autovehicul poate fi necesară. Totuși, dobândirea competențelor necesare este, în primul rând, în interesul anumitor persoane, iar nu al publicului și nu se justifică scutirea de TVA. În același timp, nu sunt scutite de TVA, ci, cel mult, beneficiază de o cotă redusă, produse de bază precum alimentele, îmbrăcămintea sau locuințele. În plus, pentru deplasarea cu autoturismul personal nu este suficient să se obțină permisul necesar, ci trebuie și să se achiziționeze un autovehicul. În acest caz, ar trebui scutit de plata TVA-ului și achiziționarea de vehicule?

25. În ceea ce privește cursurile de conducere auto, nu există riscul de denaturare a concurenței din cauza impozitării, deoarece nu există niciun sistem de instituții publice care să presteze gratuit acest tip de servicii, cu care instituțiile private ar putea concura. Spre deosebire de sistemul școlar, cursurile de conducere auto sunt, în principiu, cu titlu oneros.

26. În sfârșit, nu ne convinge nici argumentul invocat în special de societatea A & G Fahrschul-Akademie potrivit căruia interesul general este acela de a reduce numărul de accidente și de a spori siguranța traficului rutier prin instruirea adecvată a conducătorilor auto.

27. Traficul rutier pe drumurile publice presupune în mod natural anumite riscuri, inclusiv pericolul de producere a accidentelor și a efectelor acestora. Pentru a diminua aceste riscuri, statul reglementează posibilitatea de a conduce autovehicule prin cerința de a obține permise de conducere corespunzătoare. Obiectivul este tocmai ca persoanele care conduc autovehicule să

dispun? de cuno?tin?ele ?i de competen?ele care le permit s? fac? acest lucru în condi?ii de securitate. Interesul general, ?i anume asigurarea siguran?ei traficului rutier, este protejat în acest caz prin introducerea cerin?ei de a de?ine un permis de conducere. În schimb, dobândirea cuno?tin?elor ?i a competen?elor necesare pentru ob?inerea permisului, prin participarea la un curs de conducere auto, este în interesul înse?i persoanelor interesate de ob?inerea permisului.

28. După cum am ar?tat mai sus, scutirea de TVA prev?zută la articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prive?te activit??i desf??urate în interesul general, acest interes general reprezentând justificarea pentru scutirea de TVA. Dispozi?iile alineatului men?ionat, prin urmare, nu pot fi interpretate astfel încât s? includ? ?i activit??i care nu sunt desf??urate în interesul general. Aceast? cerin?? este impus? nu numai de principiul interpret?rii stricte a excep?iilor care reprezint? scutiri de TVA. Sistemul de TVA se bazeaz? astfel pe impozitarea general? a tuturor tranzac?iilor efectuate în fiecare etap? a comercializ?rii, în timp ce sarcina economic? a impozit?rii este transferat? în etapa de consum. Orice scutire de taxe denatureaz? buna func?ionare a acestui sistem. Prin urmare, aceste scutiri ar trebui aplicate numai atunci când sunt necesare sau justificate în raport cu un obiectiv specific, de exemplu reducerea costurilor pentru serviciile de interes general. Pe de alt? parte, ar trebui evitate scutirile în situa?iile în care taxarea este posibil? ?i nu intr? în conflict cu acest tip de obiective specifice(5).

29. Pentru aceste motive, consider?m c? scutirea de TVA a cursurilor de conducere auto nu este justificat? în lumina obiectivelor urm?rite de scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

Jurispruden?a Cur?ii privind scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112

30. Nu avem inten?ia de a efectua aici o analiz? cuprinz?toare a jurispruden?ei Cur?ii în ceea ce prive?te scutirea de TVA prev?zută la articolul 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112, întrucât, în opinia noastr?, acest lucru nu este necesar. Cu toate acestea, atât instan?a de trimitere, cât ?i unele dintre p?r?ile din procedur?, în special societatea A & G Fahrschul?Akademie ?i guvernele spaniol ?i italian, citeaz? anumite lu?ri de pozi?ii cuprinse în hot?rârile Cur?ii care, în opinia lor, ar putea conduce la concluzii diferite de cele din considera?iile pe care le?am expus mai sus. Prin urmare, sunt necesare câteva preciz?ri.

31. În primul rând, în cauza Comisia/Germania (C?287/00), Curtea ar fi r?spuns la întrebarea dac? activit??ile de cercetare ?tiin?ific? cu titlu oneros pot fi considerate prest?ri de servicii strâns legate de înv???mântul superior în sensul articolului 13 partea A alineatul (1) litera (i) din Directiva 77/388/CEE(6). Cu aceast? ocazie, Curtea a statuat c? no?iunea de servicii strâns legate de înv???mântul ?colar sau universitar nu trebuie interpretat? într?un mod prea strict(7). Aceast? afirma?ie nu poate conduce îns?, în opinia noastr?, la concluzii excesive. Legiuitorul Uniunii a utilizat în mod voit aici no?iunea destul de general? „servicii strâns legate” pentru a permite, în etapa de aplicare a legii, includerea mai multor tipuri de servicii care ar putea, în practic?, s? aib? o leg?tur? cu activit??ile educative propriu?zise. Astfel de servicii ar putea include serviciile gastronomice, atunci când sunt prestate de studen?i la o institu?ie de înv???mânt în cadrul programului de formare(8). Stabilirea de c?tre Curte a unei defini?ii stricte a acestei no?iuni ar fi deci contrar? inten?iei legiuitorului ?i obiectivului acestei dispozi?ii. Acest lucru nu înseamn? îns? c? o interpretare la fel de liberal? trebuie aplicat? ?i în cazul altor no?iuni utilizate la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112, în special în cazul celor care, precum no?iunea de înv???mânt ?colar ?i universitar, delimiteaz? domeniul de aplicare al scutirii de TVA prev?zute în aceast? dispozi?ie.

32. În al doilea rând, societatea A & G Fahrschul?Akademie ?i guvernele spaniol ?i italian fac trimitere la o considera?ie a Cur?ii, care trebuie citat? integral. Curtea a constatat c? no?iunea de

înv???mânt general și superior, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 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 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”(9).

33. Părțile din procedură au dedus din această considerație că orice activitate constând în transferul de cunoștințe sau de competențe, în măsura în care nu are caracter pur recreativ, poate beneficia de scutirea menționată în dispoziția amintită. Întrucât cursurile de conducere, în mod evident, nu au caracter sau scop pur recreativ, această scutire ar trebui să se extindă și asupra activității școlilor de conducători auto.

34. Totuși, în opinia noastră, acest raționament se întemeiază pe o interpretare selectivă a unui fragment dintr-o hotărâre a Curții, desprins din context.

35. Pe de o parte, această interpretare nu țin seama de termenii „în școli sau în universități” care figurează în fragmentul citat. Acești termeni fac trimitere la formularea actuală a articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, potrivit căreia, în celelalte versiuni lingvistice, cu excepția limbii polone, scutirea se aplică pentru învățământul școlar sau universitar. Această noțiune trebuie interpretată, astfel cum am arătat la punctele 13-17 din prezentele concluzii, ca făcând trimitere la sistemul de învățământ general, din școlile primare, gimnaziale și superioare. Prin urmare, nu se poate deduce din fragmentul citat anterior, desprins din hotărârea Curții, că o activitate care nu se desfășoară în cadrul acestui sistem poate fi scutită, în măsura în care nu are un caracter exclusiv recreativ.

36. Pe de altă parte, în cauzele menționate, Curtea nu s-a pronunțat cu privire la apartenența anumitor instituții la acest sistem de învățământ(10), ci la posibilitatea acordării scutirii pentru un anumit obiect de studiu. Curtea a ajuns la concluzia că această scutire se poate aplica nu numai în cazul obiectelor de studiu care fac parte din cursurile de formare generală, conform programei obligatorii dintr-un anumit tip de școli, ci și în cazul altor cursuri, în măsura în care nu au caracter exclusiv recreativ. Toate acestea cu condiția ca predarea să aibă loc în cadrul sistemului de învățământ, în școli și în universități, iar nu complet în afara acestui sistem.

37. Este adevărat că în Hotărârea Haderer, Curtea a permis, se pare, aplicarea scutirii asupra cursurilor în anumite tipuri de instituții de învățământ, precum a anumitelor universități populare („Volkshochschule”) din Germania. Cu toate acestea, nu trebuie să se piardă din vedere faptul că, în acest caz, Curtea a răspuns la întrebările adresate de instanța de trimitere pornind de la ipoteza că astfel de instituții fac parte din învățământul școlar sau universitar, în sensul actualului articol 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112. De asemenea, Curtea a lăsat această întrebare a administrației fiscale, care era una dintre părți în procedura principală, să fie soluționată de instanța de trimitere. Deci se poate pune întrebarea dacă activitatea Volkshochschule face parte din învățământul școlar sau universitar, în sensul acestei dispoziții, nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că activitatea școlilor de conducători auto nu face parte din acest sistem de învățământ.

38. În cele din urmă, se poate deduce din jurisprudența Curții că noțiunea de învățământ școlar sau universitar, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, nu trebuie interpretată prin raportarea la sistemele de învățământ din diferite state membre, având în vedere că între aceste sisteme pot exista diferențe, iar acest lucru ar duce la o aplicare divergentă a scutirilor prevăzute în aceste dispoziții, intrându-se în contradicție cu obiectivul directivei(11). Totuși, acest principiu nu poate fi absolutizat, având în vedere că articolul 132 alineatul (1) litera (i) din directivă face trimitere în mod inevitabil la sistemele naționale de

înv???mânt, constatând c? sunt scutite activit???ile desf???urate „de c?tre organisme de drept public care au acest scop sau de alte organiza?ii recunoscute de statul membru în cauz? ca având scopuri similare”. În contextul prezentei cauze, această considera?ie a Cur?ii, în opinia noastră, are numai semnifica?ia c? faptul c?, într?o anumit? limb?, centrele în care se ?in cursuri în vederea ob?inerii permisului poart? numele de „?coal?” nu înseamn? c? se consider? automat c? organizeaz? cursuri de nivel ?colar sau universitar, în sensul dispozi?iei men?ionate.

Cursurile de conducere auto ca formare profesional?

39. Guvernul spaniol sus?ine c? ar trebui s? fie scutite de TVA cursurile de conducere, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112, dar nu ca o form? de învă???mânt ?colar sau universitar, ci ca o form? de formare profesional?. Guvernul spaniol sus?ine c? permisul de conducere este necesar pentru exercitarea anumitor profesii ?i, adesea, chiar pentru a ajunge la locul de munc?.

40. Nu suntem de acord cu acest punct de vedere, în orice caz nu în leg?tur? cu cauza de fa??.

41. Astfel cum reiese din decizia de trimitere, procedura principal? prive?te o eventual? scutire de TVA a cursurilor de conducere pentru ob?inerea permisului de conducere pentru vehicule din categoriile B ?i C1. Categoriile de permise de conducere sunt în prezent armonizate în legisla?ia Uniunii, în temeiul Directivei 2006/126/CE a Parlamentului European ?i a Consiliului din 20 decembrie 2006 privind permisele de conducere(12). Categoria B prive?te autoturismele ?i vehiculele utilitare u?oare(13), iar categoria C1, vehiculele u?oare pentru transportul de marf?(14).

42. În ceea ce prive?te permisul de conducere pentru categoria B, aceasta este categoria de baz? pentru permisele de conducere, permisul fiind necesar pentru conducerea autoturismelor destinate uzului personal. De?inerea unui permis de conducere din această categorie, dup? cum arat? guvernul spaniol, poate fi necesar? pentru exercitarea anumitor profesii, de exemplu pentru prestarea de servicii de taximetrie. Totu?i, acela?i lucru este valabil pentru mai multe competen?e, începând cu capacitatea de a citi ?i de a scrie. Ar trebui, din acest motiv, s? se considere c? predarea scrisului este formare profesional?? În opinia noastră, pot fi considerate formare profesional? numai activit???ile care conduc la dobândirea unor cuno?tin?e sau competen?e utilizate exclusiv sau în principal în scopuri profesionale sau care vizeaz? în mod specific persoanele care doresc s? dobândeasc? anumite competen?e în scopuri profesionale. Pe de alt? parte, a considera un anumit tip de învă???mânt ca fiind formare profesional? doar pentru c? competen?ele dobândite pe parcurs pot fi utilizate ?i în activitatea profesional? ar putea conduce la extinderea poten?ial nelimitat? a domeniului de aplicare al acestei no?iuni. Dacă se reduce la absurd acest ra?ionament, dobândirea unei competen?e determinate poate fi necesar?, de exemplu, pentru exercitarea profesiei de formator care pred? respectiva competen??. De aceea, în opinia noastră, cursurile de conducere pentru ob?inerea permisului de conducere pentru vehicule din categoria B nu pot fi considerate formare profesional?.

43. În ce prive?te permisul de conducere pentru categoria C1, situa?ia este mai complex?. Permisul pentru această categorie d? dreptul de a conduce autocamioane cu o mas? maxim? autorizat? de pân? la 7,5 t. Aceste autovehicule, cel mai adesea, sunt utilizate pentru transportul rutier de m?rfuri cu titlu oneros ?i, prin urmare, este o activitate profesional?. Permisul pentru această categorie poate fi îns? necesar ?i în scopuri personale, de exemplu pentru conducerea rulotelor de campare, deoarece masa maxim? a acestora dep???e?te adesea 3,5 t. Prin urmare, cursurile de conducere pentru ob?inerea permisului pentru conducerea de autovehicule din categoria C1 ar putea fi considerate formare profesional? în cazul în care instan?a na?ional? ar constata, de exemplu, c? aceste cursuri le sunt adresate persoanelor care inten?ioneaz? s? desf???oare activit???i în domeniul transportului rutier de m?rfuri ?i sunt parte integrant? din formarea profesional? a acestor persoane. În cauza de fa??, din cererea de decizie preliminar? nu

rezult? îns? c? instan?a de trimitere a constatat acest lucru, iar întreb?rile preliminare nu includ în mod clar interpretarea no?iunii de înv???mânt profesional în contextul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112. Prin urmare, în contextul prezentei cauze, nu exist? motive pentru a considera cursurile de conducere pentru ob?inerea permisului pentru conducerea de autovehicule din categoria C1 drept formare profesional?.

Observa?ii finale ?i propunere de r?spuns

44. Dup? cum am observat anterior, normele privind permisele de conducere sunt armonizate în dreptul Uniunii în temeiul Directivei 2006/126. Articolul 2 alineatul (1) din această directiv? stabile?te principiul recunoa?terii reciproce a permiselor de conducere eliberate în toate statele membre. Aceasta înseamn? c? orice persoan? cu re?edin?a pe teritoriul Uniunii Europene poate ob?ine un permis de conducere într?un alt stat membru ?i îl poate utiliza în toate statele membre, inclusiv în statul membru în care are domiciliul. Prin urmare, ?colile de conduc?tori auto din diferite state membre pot fi în concuren?? direct? unele cu altele. De aceea, în opinia noastr?, Curtea ar trebui s? furnizeze un r?spuns clar la întrebarea referitoare la posibilitatea de scutire de TVA a cursurilor de conducere auto, f?r? a face trimitere la alte constat?ri ale instan?elor na?ionale, deoarece deciziile na?ionale contradictorii în privin?a scutirii de TVA ar putea conduce la denaturarea acestei concuren?e. O astfel de concluzie explicit? ar trebui s? fie facilitat? de faptul c?, în practic?, din informa?iile pe care le de?in, organizarea cursurilor de conducere auto este similar? în toate statele membre, în sensul c? aceasta se bazeaz? pe centre specializate, private, care nu sunt incluse în sistemul de înv???mânt general ?i care au ca activitate principal? organizarea acestor cursuri cu titlu oneros.

45. În lumina tuturor considera?iilor de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la prima întrebare c? articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? cursurile de conducere auto organizate pentru ob?inerea dreptului de a conduce autovehicule (a permisului de conducere) din categoriile B ?i C1 nu intr? sub inciden?a no?iunii de înv???mânt ?colar sau universitar în sensul acestei dispozi?ii.

A doua întrebare preliminar?

46. La a doua întrebare preliminar?, instan?a de trimitere pare s? porneasc? de la premisa potrivit c?reia recunoa?terea institu?iilor care desf???oar? activit???i în domeniul înv???mântului ?colar sau universitar, ca având scopuri similare cu cele ale organismelor de drept public care desf???oar? această activitate, este o condi?ie separat? ?i independent? pentru aplicarea scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112. Într?adev?r, această instan?? solicit? s? se stabileasc?, în cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare preliminar?, pe ce baz? poate considera c? ?colile de conduc?tori auto sunt astfel de „organiza?ii având scopuri similare”.

47. Totu?i, în opinia noastr?, aceste dou? aspecte sunt indisolubil legate. Dup? cum am ar?tat anterior, în sensul acestei dispozi?ii, trebuie s? se considere c? no?iunea de înv???mânt ?colar sau universitar include sistemul de înv???mânt general ?i superior organizat în ?coli ?i universit???i, existent în fiecare dintre statele membre. Fiecare institu?ie care organizeaz? cursuri în cadrul acestui sistem are, în acest sens, obiective similare cu cele ale organismelor de drept public, redactarea dispozi?iei men?ionate întemeindu?se pe premisa c? acest sistem este alc?tuit, de regul?, din institu?ii de drept public. Cu toate acestea, chiar ?i în cazul în care, într?un anumit stat membru, un sistem de înv???mânt general ?i superior se bazeaz? exclusiv pe organisme de drept privat, acestea ar trebui s? fie considerate ca având obiective similare în sensul acestei dispozi?ii ?i ar trebui s? beneficieze de scutire. În cazul în care, pe de alt? parte, activitatea entit???ii nu intr? în domeniul de aplicare al înv???mântului ?colar sau universitar, respectiva organiza?ie nu poate, prin defini?ie, s? fie considerat? ca având scopuri similare cu cele ale

organismelor de drept public care organizează? acest tip de formare, indiferent de modul în care activitatea sa este reglementată? prin lege.

Cea de a treia ?i cea de a patra întrebare preliminar?

48. Prin intermediul celei de a treia ?i al celei de a patra întrebări adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă cursurile de conducere organizate de un organism precum societatea A & G Fahrschul/Akademie pot fi considerate cursuri private ?inute de profesori, incluse în învățământul ?colar sau universitar, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112. Instanța de trimitere formulează aceste întrebări pornind de la ipoteza unui răspuns negativ la cea de a doua întrebare preliminară, dar pozitiv la prima întrebare. Având în vedere răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare preliminară, în principiu, nu mai este necesar să se răspundă la a treia ?i la a patra întrebare. Considerăm că este necesar să se adauge unele precizări cu privire la interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (j) din directiva menționată.

49. Dispoziția menționată reprezintă o completare la scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din aceeași directivă. Învățământul ?colar ?i universitar este organizat, în principiu, prin intermediul unor instituții înființate în acest scop, în general, ?coli ?i universități. Cu toate acestea, anumite activități complementare, chiar dacă privesc aceleași obiecte de studiu, sunt organizate de cadrele didactice pentru anumiți elevi, în afara programului obișnuit al activităților prevăzute într-o anumită ?coală. În plus, unii dintre elevi, din motive de sănătate sau de alt tip, nu frecventează cursurile clasice, altfel spus organizate la ?coală, ci cursuri individuale, adesea la domiciliu. Aceste cursuri nu ar intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112, din moment ce nu sunt organizate de organismele corespunzătoare de drept public sau de alte instituții. Acoperirea acestui vid legislativ se face prin prevederile articolului 132 alineatul (1) litera (j) din directiva menționată.

50. În opinia noastră, rezultă de aici două concluzii.

51. În primul rând, noțiunea de învățământ ?colar sau universitar folosită în articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 trebuie interpretată la fel ca noțiunea folosită la litera (i) de la același alineat. Astfel, în cazul în care noțiunea de învățământ ?colar sau universitar nu include cursurile de conducere, conform propunerii noastre de răspuns la prima întrebare preliminară, acest lucru este valabil atât pentru articolul 132 alineatul (1) litera (i), cât ?i pentru litera (j). Acest lucru exclude scutirea de TVA, prevăzută în această ultimă dispoziție, a ?colilor care organizează astfel de cursuri, fără a aduce atingere celorlalte condiții prevăzute la acest articol.

52. În al doilea rând, termenul „profesor” cuprins în articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat literal, în conformitate cu sensul termenului în limbajul uzual. În toate limbile în care avem cunoștințe, cuvântul („nauczyciel”, „Lehrer”, „teacher” etc.) reprezentând denumirea profesiei, se referă exclusiv la o persoană fizică⁽¹⁵⁾. O interpretare literală a dispoziției în cauză exclude, prin urmare, aplicarea în cazul persoanelor juridice.

53. Această concluzie nu afectează principiul neutralității fiscale, la care fac referire instanța de trimitere, precum ?i societatea A & G Fahrschul/Akademie. În opinia lor, acest principiu exclude diferențierea contribuabililor în funcție de forma lor juridică, atunci când desfășoară aceeași activitate.

54. După cum am arătat mai sus, articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 reprezintă doar o completare adusă scutirii de TVA prevăzute la litera (i) a aceluiași alineat ?i nu ar trebui interpretat în mod izolat. Această din urmă dispoziție prevede scutirea pentru învățământul ?colar sau universitar, organizat de organisme de drept public ?i de alte instituții.

Domeniul de aplicare al noțiunii „alte instituții” este destul de larg pentru a include orice persoană juridică care desfășoară activitățile menționate mai sus(16). Dacă serviciile de învățământ școlar sau universitar sunt prestate de o persoană juridică, acestea sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din directiva menționată, întrucât au forma unor lecții predate individual, de un profesor persoană fizică, sunt scutite de TVA în temeiul literei (j) a aceluiași alineat. Principiul neutralității fiscale nu este pus în pericol în niciun mod.

55. Concluzia conform căreia articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 se referă exclusiv la persoane fizice nu pune în discuție faptul invocat de societatea A & G Fahrschul/Akademie și de guvernele austriac și italian, potrivit căruia, în conformitate cu jurisprudența Curții, activitățile vizate de această dispoziție trebuie să fie efectuate pe cont propriu și pe propria răspundere(17). Aceasta nu este însă singura condiție de aplicare a acestei dispoziții, iar toate cauzele în care Curtea a interpretat-o până în acest moment(18) priveau persoane fizice(19). Prin urmare, după cum rezultă din mențiunile părților interesate, nu este suficient faptul că aceste cursuri sunt organizate pe cont propriu și pe propria răspundere, trebuie să fie îndeplinite și celelalte condiții de aplicare a acestei dispoziții, inclusiv statutul de profesor, care poate fi acordat exclusiv persoanelor fizice.

56. Desigur, școlile de conducători auto angajează instructori care sunt persoane fizice. Însă acest lucru nu este o justificare pentru scutirea de TVA a respectivei școli de conducători auto, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112. Astfel cum Curtea a statuat deja, activitatea desfășurată de o persoană fizică, dar prin intermediul unei terțe părți, nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută în această dispoziție(20). Ar fi illogic să se concluzioneze că terța parte ar putea beneficia de această scutire.

57. Prin urmare, indiferent dacă un curs de conducere reprezintă o formă de învățământ școlar sau universitar, instituția care organizează respectivul curs, cum ar fi societatea A & G Fahrschul/Akademie, nu este un profesor în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 și nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută de aceasta. Situația ar putea fi diferită în cazul instructorilor auto, care ar organiza cursuri de conducere pe cont propriu și pe proprie răspundere. Această ipoteză nu are însă legătură cu întrebările preliminare din prezenta cauză.

Concluzie

58. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

„Articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că cursurile de conducere auto organizate pentru obținerea dreptului de a conduce autovehicule (a permisului de conducere) din categoriile B și C1 nu intră sub incidența noțiunii de învățământ școlar sau universitar în sensul acestei dispoziții.”

1 Limba originală: polona.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol., 3, p. 7.

3 Mai precis, guvernul spaniol propune să se considere că cursurile de conducere auto intră sub incidența scutirii de taxe prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112, fiind vorba despre formare profesională. Vom aborda acest aspect la finalul analizării primei întrebări preliminare.

- 4 A se vedea de exemplu UNESCO, *Towards Knowledge Societies*, 2005.
- 5 A se vedea, mai recent, Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punctele 28-30 și jurisprudența citată).
- 6 A se vedea directiva a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), abrogată și înlocuită prin Directiva 2006/112. Articolul 13 partea A alineatul (1) litera (i) din această directivă corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.
- 7 Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47).
- 8 A se vedea Hotărârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, dispozitivul).
- 9 Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punctul 26), și Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, pct. 29).
- 10 A se vedea în special Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punctul 27), în care Curtea a lăsat în mod explicit această chestiune pentru a fi reexaminată de instanța de trimitere.
- 11 A se vedea în special Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punctele 25 și 26).
- 12 JO 2006, L 403, p. 18, Ediție specială, 07/vol. 17, p. 216.
- 13 „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 [...]” [articolul 4 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2006/126].
- 14 „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 [...]” [articolul 4 alineatul (4) litera (d) din Directiva 2006/126].
- 15 A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 14).
- 16 A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 17).
- 17 Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, punctul 30 și dispozitivul).
- 18 Mai precis, interpretarea dispoziției echivalente potrivit Directivei 77/388.

19 Este adevărat că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), persoana impozabilă și, totodată, reclamanta din procedura principală era o persoană juridică (societate). Cu toate acestea, astfel cum Curtea a subliniat în această hotărâre (punctul 19), nu persoana juridică desfășura activitatea în cauză, ci unul dintre asociații și, în calitate de inginer cu diplomă. Curtea a subliniat acest lucru și în dispozitiv (a se vedea punctul 2 din dispozitivul hotărârii).

20 Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, dispozitiv 2).