HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

14 iunie 2007 *

În cauza C-445/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 20 octombrie 2005, primită de Curte la 14 decembrie 2005, în procedura

Werner Haderer

împotriva

Finanzamt Wilmersdorf,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (raportor) și doamna P. Lindh, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 decembrie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Finanzamt Wilmersdorf, de domnul D. Bak, în calitate de agent;

— pentru guvernul elen, de domnul S. Spyropoulos și de doamna S. Trekli, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 martie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă 77/388/CEE 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Haderer, reclamant în acțiunea principală, pe de o parte, și Finanzamt Wilmersdorf (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a-l scuti de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") la care a fost supus pentru activități de învățământ pe care le-a prestat în cursul anului 1990 în calitate de colaborator independent („freier Mitarbeiter") al landului Berlin.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 13 din A șasea directivă prevede:

„A. Scutirea anumitor activități de interes public

1. Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

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 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;

[...]" [traducere neoficială]

Reglementarea națională

4 Rezultă din decizia de trimitere că, potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof:

— de scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 21 litera b) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz), în versiunea în vigoare la data derulării faptelor în litigiu în acțiunea principală (denumită în continuare „UStG"), nu beneficiază decât școlile private și alte instituții de formare generală sau profesională, dar nu și colaboratorii independenți care predau cursuri la aceste școli sau la alte instituții de formare și

— articolul 4 punctul 22 litera a) din UStG nu instituie o scutire decât pentru instituțiile menționate în această dispoziție, și anume persoanele juridice de drept public, școlile superioare de studii administrative și economice, universitățile populare sau instituțiile care urmăresc realizarea unor obiective de interes public sau a celor ale unei organizații profesionale. În consecință, prestațiile furnizate de persoane fizice acestor instituții nu sunt scutite.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

5 Potrivit deciziei de trimitere, domnul Haderer a lucrat mai mulți ani în calitate de colaborator independent pentru landul Berlin. În cursul anului 1990, el a predat cursuri de susținere școlară într-o universitate populară („Volkshochschule"), precum și cursuri de ceramică și de olărit într-o altă universitate populară și într-un centru destinat părinților („Elternzentrum"). Pe parcursul acestui an, întreaga activitate de învățământ desfășurată de domnul Haderer ajungea în mod curent la peste 30 de ore pe săptămână.

6 Contractele pe baza cărora domnul Haderer efectua prestațiile amintite erau încheiate în fiecare semestru cu landul Berlin pe o durată de 6 luni. Contractele cuprindeau clauze potrivit cărora ele nu reprezentau „contracte de muncă" în sensul dispozițiilor de dreptul muncii german.

7 Remunerațiile domnului Haderer, plătite de landul Berlin, erau calculate în funcție de timpul de lucru. Valorile cotizațiilor pentru asigurările sociale, asigurări și impozite nu îi erau reținute din remunerații. Acesta nu mai beneficia de ele în caz de imposibilitate de a lucra și suporta riscul pierderii lor în cazul suprimării cursurilor, chiar dacă motivul acestei suprimări era lipsa de participanți.

8 În cadrul respectivelor contracte, domnul Haderer a beneficiat de un ajutor financiar pentru contribuțiile sale de pensie și de asigurare de sănătate, precum și de o indemnizație de concediu calculată în mod proporțional.

9 Întrucât nu a primit declarațiile domnului Haderer privind TVA pentru anii 1989-1991, Finanzamt l-a supus la plata TVA în sistem forfetar pentru anul 1990, motivat de faptul că nu îndeplinea condițiile prevăzute la articolul 4 punctul 21 sau 22 din UstG pentru a beneficia de vreo scutire.

10 Finanzgericht a respins ca nefondată acțiunea introdusă de domnul Haderer împotriva acestei decizii de impunere, apreciind că activitățile acestuia nu erau scutite pe baza UStG.

11 În cadrul recursului („Revision") în fața Bundesfinanzhof, domnul Haderer a invocat în special faptul că prestațiile de învățământ pe care le-a efectuat în cursul anului 1990 sunt scutite de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) literele (i) și (j) din A șasea directivă.

12 Bundesfinanzhof apreciază că prestațiile amintite nu pot fi scutite pe baza articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă, întrucât nu se poate considera că o persoană fizică face parte din „organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare". În schimb, în ceea ce privește alineatul (1) litera (j), Bundesfinanzhof se întreabă dacă, pentru a beneficia de scutirea prevăzută prin această din urmă dispoziție, se impune ca prestația de învățământ a unui profesor independent să fie furnizată direct elevilor în calitate de destinatari ai acesteia, ceea ce ar însemna că aceștia din urmă îl remunerează pe profesorul lor, sau dacă este suficient ca aceasta să fie efectuată într-o școală sau într-o universitate, precum în acțiunea principală.

13 Prin urmare, considerând că pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat este necesară interpretarea celei de A șasea directive, Bundesfinanzhof a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (l) litera (j) din A [șasea directivă], pregătirea particulară oferită de profesori și la nivel de învățământ școlar și universitar trebuie să fie scutită de impozite doar atunci când profesorul prestează activitățile în mod direct elevului [sau] studentului, ca destinatar al acestora – și, în consecință, este remunerat de acest elev [sau] student – sau este suficient ca profesorul particular să presteze o activitate de învățământ la o școală sau la o universitate care devine, așadar, destinatara prestațiilor amintite?"

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin întrebarea sa, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă activitățile de învățământ, exercitate de un particular în calitate de colaborator independent în împrejurări precum cele din acțiunea principală, pot beneficia de o scutire de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă. În special, această instanță se întreabă dacă, pentru această scutire, trebuie să existe o legătură directă între profesor, în calitate de prestator de pregătire, și elevi sau studenți, în calitate de destinatari ai acestor cursuri, ceea ce, potrivit acesteia, ar însemna că aceștia din urmă îl remunerează în mod direct pe profesor.

15 Finanzamt și guvernul italian susțin că activități precum cele din acțiunea principală nu trebuie scutite de TVA. În schimb, guvernul elen și Comisia Comunităților Europene apreciază că astfel de activități trebuie scutite.

16 Cu titlu preliminar, trebuie să se sublinieze că, prin articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă, se urmărește scutirea de TVA a anumitor activități de interes general. Totuși, această scutire nu privește toate activitățile de interes general, ci numai pe cele care sunt enumerate și descrise în aceasta într-un mod foarte detaliat (a se vedea hotărârea din 12 noiembrie 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec., p. I-7053, punctul 18, hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia, C-394/04 și C-395/04, Rec., p. I-10373, punctul 16, și hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 24).

17 Potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă constituie noțiuni autonome de drept comunitar care au ca scop evitarea

divergențelor la aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 15, hotărârea din 8 martie 2001, Skandia, C-240/99, Rec., p. I-1951, punctul 23, și hotărârea Ygeia, citată anterior, punctul 15).

18 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către un contribuabil (a se vedea hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania, C-287/00, Rec., p. I-5811, punctul 43, și hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec., p. I-13711, punctul 36). Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului de neutralitate fiscală inerent sistemului comun de TVA (a se vedea hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier, C-45/01, Rec., p. I-12911, punctul 42, hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 29, și hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 24). Astfel, această regulă privind stricta interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva pe acestea de efectele lor (a se vedea în acest sens hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 17, precum și, în domeniul învățământului universitar, hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 47).

19 Aceeași trebuie să fie situația și în cazul condițiilor speciale cerute pentru a beneficia de aceste scutiri și, în particular, de acele scutiri care privesc calitatea sau identitatea operatorului economic ce efectuează prestări care beneficiază de scutire (a se vedea în acest sens hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg, C-216/97, Rec., p. I-4947, punctele 16-20).

20 În acțiunea principală, este cert faptul că, în Germania, nu se consideră că domnul Haderer urmărește scopuri similare cu cele ale organismelor de drept public vizate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă.

21 Este necesar, aşadar, să se examineze dacă activităţi precum cele din acţiunea principală pot determina aplicabilitatea articolului 13 secţiunea A alineatul (1) litera (j) din directiva amintită potrivit căreia „pregătirea particulară oferită de profesori şi la nivel de învăţământ şcolar şi universitar" sunt scutite de TVA.

22 În acest context, trebuie amintit faptul că articolul 13 secţiunea A alineatul (1) litera (j) din A şasea directivă nu cuprinde nicio definiţie pentru noţiunea „învăţământ şcolar şi universitar" în sensul acestei prevederi.

23 Deşi instanţa de trimitere nu a exprimat îndoieli cu privire la împrejurarea dacă activităţile în cauză în acţiunea principală pot fi cuprinse în noţiunea amintită, cu toate acestea Finanzamt susţine că, ţinând cont de interpretarea strictă care se impune în materia scutirilor de TVA, cursurile de ceramică şi de olărit susţinute de domnul Haderer nu prezintă exigenţe similare cu cele ale cursurilor oferite de obicei în şcoli sau în universităţi. Dimpotrivă, astfel de cursuri sunt destinate exclusiv hobby-urilor. Finanzamt subliniază că, în timp ce articolul 13 secţiunea A alineatul (1) litera (i) din A şasea directivă are în vedere, pe lângă învăţământul şcolar sau universitar, şi „educaţia copiilor sau a tinerilor" ori „formarea şi reconversia profesională", alineatul (1) litera (j) se limitează să menţioneze învăţământul respectiv, cu excluderea oricărei alte forme de educare sau de formare.

24 În această privinţă, dacă este adevărat că termenii utilizaţi pentru a desemna scutirea menţionată la articolul 13 secţiunea A alineatul (1) litera (j) din A şasea directivă sunt de strictă interpretare, a reţine o interpretare deosebit de strictă a noţiunii „învăţământ şcolar şi universitar" ar risca să dea naştere la divergenţe în aplicarea regimului TVA de la un stat membru la altul, pentru motivul că respectivele regimuri de învăţământ ale statelor membre sunt organizate diferit. Astfel de divergenţe sunt incompatibile cu exigenţele jurisprudenţei amintite la punctul 17 din prezenta hotărâre.

25 În plus, în măsura în care argumentația Finanzamt asupra acestui punct se întemeiază pe o interpretare particulară a noțiunii „școală" sau „universitate" în sensul sistemului educativ german, trebuie reamintit că scutirea de TVA ori aplicarea ei unei operațiuni determinate nu depinde de interpretarea din dreptul intern (a se vedea hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 25).

26 Fără a fi necesar să se stabilească în prezenta hotărâre o definiție precisă a noțiunii comunitare „învățământ școlar și universitar" în înțelesul regimului TVA, este suficient, în această situație, să se arate că această noțiune 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.

27 Îi revine instanței de trimitere, în măsura în care este nevoie, să reverifice, în lumina acestor elemente, dacă activitățile în cauză în acțiunea principală privesc „învățământul școlar sau universitar" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

28 Pe de altă parte, pentru se a putea beneficia de scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă, nu este suficient ca pregătirea să privească învățământul școlar sau universitar; ea trebuie, în plus, să fie „particulară[,] oferită de profesori".

29 În acțiunea principală, întrucât rezultă din dosar că domnul Haderer oferă pregătire în calitate de profesor, acest aspect nefiind contestat nici de Finanzamt, nici de statele membre ori de Comisie în observațiile lor prezentate în temeiul articolului 23 din Statutul Curții de Justiție, se ridică totuși problema dacă o astfel de pregătire este oferită în „particular".

30 Această ultimă expresie permite să se distingă între serviciile furnizate de organismele menționate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă și cele vizate de același alineat (1) litera (j), care sunt prestate de profesori pe cont propriu și pe propria lor răspundere.

31 Printre aceste din urmă servicii pot figura, spre exemplu, cursuri particulare, caz în care există, în principiu, o relație între conținutul concret al pregătirii și calificările profesorului. În această privință, formularea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă nu se opune în vreun fel ca pregătirea oferită mai multor persoane în același timp să facă obiectul scutirii instituite prin această prevedere.

32 În plus, astfel cum susține Comisia, exigența potrivit căreia pregătirea trebuie să fie oferită în particular nu presupune în mod necesar existența unui raport contractual direct între destinatarii acesteia și profesorul care o susține. Într-adevăr, un astfel de raport contractual există adesea cu alte persoane decât destinatarii amintiți, precum părinții elevilor sau ai studenților.

33 În acțiunea principală, astfel cum rezultă de la punctele 5-8 din prezenta hotărâre, anumite elemente din dosarul aflat la dispoziția Curții, luate în mod izolat, ar putea indica faptul că domnul Haderer a exercitat activitățile sale pe cont propriu și pe propria sa răspundere, astfel încât le exercita în „particular". Este în special cazul

lipsei dreptului la menținerea onorariilor în caz de imposibilitate de a lucra și al suportării de către acesta din urmă a riscului legat de pierderea remunerațiilor sale în caz de suprimare a cursurilor.

34 Cu toate acestea, rezultă din aceleași puncte din prezenta hotărâre că domnul Haderer a furnizat prestațiile în cauză în acțiunea principală pe baza contractelor succesive încheiate cu landul Berlin. Înseamnă că, exceptând cazul suprimării cursurilor din lipsă de elevi sau de studenți, remunerațiile pe care le primea erau stabilite în funcție de timpul de lucru, independent de numărul persoanelor participante la cursuri. Mai mult, chiar dacă respectivele contracte precizau că ele nu constituie „contracte de muncă" în sensul dreptului muncii german, domnul Haderer a beneficiat de un ajutor financiar pentru contribuțiile sale de pensie și de asigurare de sănătate, precum și de o indemnizație de concediu calculată în mod proporțional. În fine, acesta din urmă a exercitat activitățile în cauză în acțiunea principală în centre de învățământ pentru adulți administrate de landul Berlin.

35 Elementele expuse la punctul anterior tind astfel să indice, fapt pe care va trebui să îl verifice instanța de trimitere, ținând cont de toate împrejurările din acțiunea principală, că domnul Haderer, departe de a oferi pregătire pe cont propriu și pe propria răspundere, s-a pus, în realitate, în calitate de profesor, la dispoziția landului Berlin, care l-a remunerat în calitate de prestator de servicii în beneficiul sistemului educațional administrat de respectivul land.

36 Comisia susține că refuzul de a aplica scutirea în situații precum cea care face obiectul litigiului din acțiunea principală ar fi contrar obiectivului comun al scutirilor speciale menționate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (i) și (j) din A șasea directivă și ar crea o lacună în sistemul pe care cele două prevederi îl alcătuiesc. Într-adevăr, pregătirea oferită de profesori independenți ar putea fi, în anumite situații, comparabilă cu învățământul organizat de „organismele" menționate la alineatul 1 litera (i).

37 Cu toate acestea, simplul fapt că cele două categorii de scutiri care figurează la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (i) și (j) din A șasea directivă vizează în special promovarea „învățământului școlar sau universitar" ca activitate de interes general nu se întemeiază pe teza potrivit căreia cele două prevederi formează împreună un sistem de natură să scutească de TVA activitățile care nu îndeplinesc condițiile impuse de una sau, respectiv, de cealaltă dintre prevederile amintite, ai căror termeni, astfel cum s-a amintit la punctele 16-19 din prezenta hotărâre, sunt de strictă interpretare și vizează doar activitățile enumerate și descrise în cuprinsul articolului în mod detaliat.

38 Având în vedere ansamblul observațiilor precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, activitățile unui particular având statut de colaborator independent, constând în oferirea de cursuri de susținere școlară, precum și cursuri de ceramică și de olărit în centre de învățământ pentru adulți nu pot beneficia de scutirea de TVA prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă decât dacă astfel de activități constituie pregătire oferită de un profesor pe cont propriu și pe propria sa răspundere și la nivel de învățământ școlar și universitar. Instanța de trimitere trebuie să verifice dacă această situație se regăsește în acțiunea principală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 treia) declară:

În împrejurări precum cele din acțiunea principală, activitățile unui particular având statut de colaborator independent, constând în oferirea de cursuri de susținere școlară, precum și de cursuri de ceramică și de olărit în centre de învățământ pentru adulți nu pot beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă 77/388/CEE 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 decât dacă astfel de activități constituie pregătire oferită de un profesor pe cont propriu și pe propria sa răspundere și la nivel de învățământ școlar și universitar. Instanța de trimitere trebuie să verifice dacă această situație se regăsește în acțiunea principală.

Semnături