

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a noua)

21 octombrie 2021(*)

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) – Scutiri pentru anumite activit?i de interes general – Educa?ia copiilor ?i a tinerilor, înv???mântul ?colar sau universitar – În???mânt ?colar sau universitar – Cursuri elementare de înot”

În cauza C?373/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania), prin decizia din 27 martie 2019, primit? de Curte la 13 mai 2019, în procedura

Finanzamt München Abteilung III

împotriva

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

CURTEA (Camera a noua),

compus? din doamna K. Jürimäe, pre?edinta Camerei a treia, îndeplinind func?ia de pre?edint? a Camerei a noua, domnul S. Rodin (raportor) ?i domnul N. Piçarra, judec?tori,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru guvernul german, de S. Eisenberg ?i J. Möller, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de N. Gossement ?i R. Pethke, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Finanzamt München Abteilung III

(Administrația financiară München III, Germania) (denumit în continuare „administrația financiară”), pe de o parte, și Dubrovin & Tröger – Aquatics (denumit în continuare „Dubrovin & Tröger”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației financiare de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prestațiile constând în cursuri de înot furnizate de Dubrovin & Tröger.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

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

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

[...]”

Dreptul german

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

„Următoarele operațiuni sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

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

[...] ”

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

9 În timp ce această acțiune era pendinte, administrația financiară a emis, la 21 decembrie 2017, decizii anuale modificate în care, menținând calificarea prestațiilor în discuție în litigiul principal ca operațiuni impozabile, a luat însă în considerare și a dedus TVA-ul achitat în amonte. În conformitate cu normele de procedură fiscală aplicabile, aceste decizii anuale modificate au devenit obiectul procedurii în fața Finanzgericht (Tribunalul Fiscal).

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

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

12 Administrația financiară a declarat recurs împotriva deciziei Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) la instanța de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală). Acesta a susținut în

special c? presta?iile în discu?ie în litigiul principal nu se încadrează nici în dreptul Uniunii, nici în dreptul na?ional în rândul scutirilor de TVA, pentru motivul c? Dubrovin & Tröger nu are calitatea de profesor care oferă pregătire particulară, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112.

13 În această privin?, instan?a de trimitere consideră, în primul rând, c? serviciile prestate de Dubrovin & Tröger constituie o formă de învățământ, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, deoarece există un interes general major pentru dobândirea acestei competen?e de bază elementare pe care o reprezintă înotul, competen?ă pe care ar trebui să o aibă orice fiin?ă umană, în special pentru a putea face față unor situa?ii de pericol în contact cu apa.

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

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

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

17 În al treilea rând, instan?a de trimitere ridică problema care sunt cerințele aplicabile în privin?a calității de „profesor care oferă pregătire particulară” pe care trebuie să le îndeplinească întreprinzătorul în vederea scutirii de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112. În această privin?, principiul neutralității fiscale s-ar putea opune ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materie de TVA, după cum ar fi calitatea de întreprinzător individual sau de societate civilă de drept comun. În plus, Curtea ar fi statuat deja c? acordarea de către un profesor a unor cursuri particulare mai multor persoane în același timp nu se opune calificării sale drept profesor care oferă pregătire particulară (Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, punctele 30 și 31).

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

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

2) Recunoașterea unei organizații în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 drept organizație cu scopuri similare organismelor de drept public de educare a copiilor și a tinerilor, de învățământ școlar sau universitar, de formare și reconversie profesională poate

decurge din faptul c? cursurile oferite de această organiza?ie vizeaz? dobândirea unei competen?e de baz? elementare (în spe??, înotul)?

3) În cazul unui r?spuns negativ la a doua întrebare: scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 presupune ca persoana impozabil? s? fie un întreprinz?tor individual?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? no?iunea de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în în?elesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretat? în sensul c? include cursurile de înot asigurate de o ?coal? de înot.

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

21 Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, scutirile men?ionate constituie no?iuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergen?e în aplicarea sistemului TVA?ului de la un stat membru la altul (Hot?rârea din 26 octombrie 2017, The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, punctul 17 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 18).

22 Curtea a statuat deja c? termenii folosi?i pentru a desemna scutirile men?ionate la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strict? interpretare, dat fiind c? acestea constituie derog?ri de la principiul general care rezult? din articolul 2 din această directiv?, potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare presta?ie efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil?. Totu?i, această norm? de strict? interpretare nu înseamn? c? termenii utiliza?i pentru a defini scutirile prev?zute la respectivul articol 132 trebuie s? fie interpreta?i într?un mod care le?ar priva pe acestea de efecte (Hot?rârea din 4 mai 2017, Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 19).

23 Trebuie ar?tat c? articolul 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112 nu cuprinde nicio defini?ie a no?iunii de „înv???mânt ?colar sau universitar”.

24 În aceste condi?ii, Curtea a considerat, pe de o parte, c? transmiterea de cuno?tin?e ?i de competen?e între un cadru didactic ?i studen?i este un element deosebit de important al activit??ii de învă???mânt (Hot?rârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punctul 18, precum ?i Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 21).

25 Pe de alt? parte, Curtea a precizat c? no?iunea de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în sensul Directivei 2006/112, nu se limiteaz? doar la formele de învă???mânt care conduc la examene în vederea ob?inerii unei calific?ri sau care permit dobândirea unei preg?tiri în vederea exercit?rii unei activit??i profesionale, ci cuprinde ?i alte activit??i, în cadrul c?rora instruirea este

oferit? în ?coli sau în universit??i în vederea dezvoltării cunoștințelor ?i a aptitudinilor elevilor sau ale studenților, cu condiția ca aceste activități s? nu îmbrace un caracter pur recreativ (Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punctul 29 ?i jurisprudența citată, precum ?i Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctele 22 ?i 23).

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

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

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

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

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

31 Cu toate acestea, trebuie s? se observe c?, deși cursurile de înot asigurate de o ?coală de înot precum cele în discuție în litigiul principal prezintă o importanță certă ?i urmăresc un obiectiv de interes general, nu este mai puțin adevărat c? acestea constituie o formă de învățământ specializat ?i oferit punctual, care nu echivalează, ca atare, cu transmiterea de cunoștințe ?i de competențe privind un ansamblu amplu ?i diversificat de materii, precum ?i cu aprofundarea ?i dezvoltarea lor, ceea ce este caracteristic învățământului ?colar sau universitar (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 29, precum ?i Ordonanța din 7 octombrie 2019, Finanzamt Hamburg?Barmbek?Uhlenhorst, C?47/19, nepublicată, EU:C:2019:840, punctul 33).

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

33 Având în vedere ceea ce preced?, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? no?iunea de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în în?elesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretat? în sensul c? nu cuprinde cursurile de înot asigurate de o ?coal? de înot.

Cu privire la a doua ?i la a treia întrebare

34 ?inând seama de r?spunsul dat la prima întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la cea de a doua ?i la cea de a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

35 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declar?:

No?iunea de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în în?elesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată?, trebuie interpretat? în sensul c? nu cuprinde cursurile de înot asigurate de o ?coal? de înot.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.