

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

21. oktober 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra i) og j) – fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse – uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning – skole- og universitetsundervisning – grundlæggende svømmeundervisning«

I sag C-373/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 27. marts 2019, indgået til Domstolen den 13. maj 2019, i sagen

Finanzamt München Abteilung III

mod

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Jürimäe, som fungerende dommer for Niende Afdeling, og dommerne S. Rodin (refererende dommer) og N. Piçarra,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved S. Eisenberg og J. Möller, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt München Abteilung III (skatte- og afgiftsmyndigheden i München, afdeling III, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og Dubrovin & Tröger – Aquatics (herefter »Dubrovin & Tröger«) vedrørende skatte- og afgiftsmyndighedens afslag på at fritage de af Dubrovin & Tröger leverede svømmeundervisningsydelse for merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Afsnit IX i direktiv 2006/112 med overskriften »Afgiftsfritagelser« omfatter bl.a. kapitel 2, der vedrører »[f]ritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, og som indeholder direktivets artikel 132, hvis stk. 1 er sålydende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

j) privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau

[...]«

Tysk ret

4 § 1, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) har i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner pålægges merværdiafgift:

1. leveringer og andre ydelser, der mod vederlag udføres i indlandet af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed. [...]

[...]«

5 UStG's § 4 med overskriften »Fritagelser for leveringer og andre ydelser« bestemmer:

»Følgende transaktioner, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, er fritaget for afgift:

[...]

21. a) ydelser, der direkte tjener skole- eller uddannelsesformål, og som leveres af privatskoler og andre almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder,

aa) hvis disse er statsligt anerkendt eller tilladt i henhold til delstatslovgivning som almene

privatskoler («Ersatzschulen») i medfør af artikel 7, stk. 4, i Grundgesetz (forfatningen) eller

bb) hvis den kompetente delstatsmyndighed attesterer, at de forskriftsmæssigt forbereder til et erhverv eller til en eksamen, der skal aflægges for en offentligretlig juridisk person

b) undervisningsydelser, der direkte tjener skole- eller uddannelsesformål og udføres af selvstændige lærere

aa) på højere læreanstalter som omhandlet i §§ 1 og 70 i Hochschulrahmengesetz (rammelov for højere læreanstalter) og offentlige almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsesskoler, eller

bb) på privatskoler og andre almene uddannelses- eller erhvervsuddannelsessteder, for så vidt som betingelserne i litra a) er opfyldt.

22. a) konferencer, kurser og andre arrangementer af videnskabelig eller uddannelsesmæssig karakter, som afholdes af offentligretlige juridiske personer, højere læreanstalter inden for forvaltning og økonomi, folkehøjskoler eller organer med almennyttige formål eller erhvervsorganisationer, såfremt hovedparten af indtægterne anvendes til at dække omkostningerne

b) andre kultur- og sportsarrangementer, som afholdes af de i litra a) nævnte aktører i tilfælde, hvor vederlaget udgøres af deltagergebyr.

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Dubrovin & Tröger driver en svømmeskole i form af et privatretligt selskab. I forbindelse med sin virksomhed tilbyder skolen, hovedsageligt til børn, undervisning på forskellige niveauer med henblik på tilegnelse af basale svømmefærdigheder og svømmeteknikker. I denne forbindelse er skolen af den opfattelse, at disse tjenesteydelser skal fritages for moms.

7 Da skatte- og afgiftsmyndigheden efter en skattekontrol vedrørende 2007-2011 fandt, at de nævnte ydelser ikke var omfattet af de momsfritagelser, der er fastsat i UStG's § 4, nr. 21 og 22, udstedte myndigheden den 22. november 2011, den 3. september 2012 og den 12. august 2013 årsbaserede momsopgørelser for disse år.

8 Dubrovin & Tröger påklagede disse momsopgørelser og anlagde derefter, efter at denne klage var blevet afvist, sag ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

9 Mens denne sag verserede, udstedte skatte- og afgiftsmyndigheden den 21. december 2017 ændrede årsbaserede momsopgørelser, hvori myndigheden tog hensyn til og indrømmede fradrag for den indgående moms, samtidig med at den fastholdt, at de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser skulle anses for afgiftspligtige. I overensstemmelse med de gældende regler om skatte- og afgiftsprocedurer blev disse ændrede årsbaserede momsopgørelser genstand for sagen ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager).

10 Den nævnte domstol gav Dubrovin & Tröger medhold i søgsmålet, idet den fastslog, at selv om de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser ikke var afgiftsfritaget efter national ret, skulle de til gengæld være det i medfør af artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112, således som denne bestemmelse er blevet fortolket af Domstolen og Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

11 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) var nemlig af den opfattelse, at

undervisning af grundlæggende svømmeteknikker udgør skoleundervisning, og at et privatretligt selskab desuden, ligesom det er tilfældet for individuelle erhvervsdrivende, kan påberåbe sig artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112.

12 Skatte- og afgiftsmyndigheden har for den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), iværksat revisionsanke til prøvelse af afgørelsen fra Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager). Myndigheden har bl.a. gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser hverken i henhold til EU-retten eller national ret er omfattet af momsfrigørelse, idet Dubrovin & Tröger ikke har egenskab af underviser, der giver privattimer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112.

13 I denne henseende er den forelæggende ret for det første af den opfattelse, at de af Dubrovin & Tröger leverede tjenesteydelser udgør undervisning som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112, eftersom der foreligger en kvalificeret almen interesse i at tilegne sig denne grundlæggende færdighed, som svømning udgør, og hvilken færdighed ethvert menneske burde være i besiddelse af, navnlig med henblik på at kunne håndtere nødsituationer i vand.

14 Den nævnte ret har endvidere anført, at den foreliggende sag adskiller sig fra den, der gav anledning til dom af 14. marts 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), hvorved Domstolen fastslog, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 ikke omfatter køreskoleundervisning, der gives af en køreskole. Foruden at sidstnævnte udgør specialiseret undervisning, hvorimod de forskellige svømmekurser er forbundet med hinanden, er den nemlig ikke af almen interesse.

15 For det andet ønsker den forelæggende ret oplyst, hvilke kriterier der er afgørende for, at et organ kan anerkendes som »havende tilsvarende formål« som de offentligretlige organer, der skal varetage uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112.

16 Den nævnte ret hælder til den opfattelse, at de kriterier, der er opstillet i dom af 15. november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), og som vedrører anerkendelsen af et organs »almennyttige karakter« i lyset af artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, skal finde analog anvendelse på anerkendelsen af et organ som »havende tilsvarende formål« inden for rammerne af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra i). Anerkendelse af Dubrovin & Tröger som et organ, der er anerkendt »som havende tilsvarende formål«, kan således følge af den almene interesse, der er knyttet til tilegnelsen af denne grundlæggende færdighed, som svømning udgør.

17 Den forelæggende ret ønsker for det tredje oplyst, hvilke krav der finder anvendelse for så vidt angår den egenskab af »underviser, der giver privattimer«, som den pågældende skal besidde for at være omfattet af den i artikel 132, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 fastsatte afgiftsfrigørelse. I denne henseende kan princippet om afgiftsneutralitet være til hinder for, at erhvervsdrivende, der udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til moms, alt efter om de har egenskab af individuelle erhvervsdrivende eller privatretlige selskaber. Desuden har Domstolen allerede fastslået, at den omstændighed, at underviseren giver timer til flere personer på én gang, ikke er til hinder for, at den pågældende anses for en underviser, der giver privattimer (dom af 14.6.2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, præmis 30 og 31).

18 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Omfatter begrebet skole- og universitetsundervisning som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i [direktiv 2006/112] også svømmeundervisning?
- 2) Kan anerkendelsen af et organ som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i), i [direktiv 2006/112] som et organ med tilsvarende formål som offentligretlige organer, der leverer uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling, følge af den omstændighed, at den undervisning, som det pågældende organ yder, består i tilegnelsen af en grundlæggende færdighed (her svømning)?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende: Forudsætter skatte- og afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra j), i [direktiv 2006/112], at den skatte- og afgiftspligtige person er en individuel erhvervsdrivende?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det omfatter svømmeundervisning, der gives af en svømmeskole.

20 Artikel 132 i direktiv 2006/112 fastsætter fritagelser, der, som det er angivet i overskriften til det kapitel, som denne artikel henhører under, har til formål at tilgodese visse former for virksomhed af almen interesse. Disse fritagelser vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, som er opregnet og beskrevet meget detaljeret i bestemmelsen (dom af 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 17).

21 Ifølge Domstolens praksis er de nævnte fritagelser selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 26.10.2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 18).

22 Domstolen har allerede fastslået, at de udtryk, der anvendes til at betegne de i artikel 132 i direktiv 2006/112 omhandlede fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, som følger af dette direktivs artikel 2, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, som udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (dom af 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 19).

23 Det skal bemærkes, at artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 ikke indeholder nogen definition af begrebet »skole- og universitetsundervisning«.

24 Når dette er sagt, har Domstolen for det første fastslået, at overførsel af viden og kompetencer mellem en underviser og de studerende er en særlig vigtig del af undervisningen (dom af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 18, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 21).

25 For det andet har Domstolen præciseret, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i direktiv 2006/112 ikke er begrænset til undervisning, der leder til eksamener med henblik på opnåelse af en kvalifikation, eller som gør det muligt at opnå en uddannelse med henblik på udøvelse af et erhverv, men omfatter andre aktiviteter, hvor undervisningen gives i skoler eller på universiteter med henblik på at udvikle elevernes eller de studerendes kundskaber eller evner, forudsat at disse aktiviteter ikke er af rent rekreativ karakter (dom af 28.1.2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 22 og 23).

26 Begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 omfatter således virksomhed, der adskiller sig ved såvel sin egen beskaffenhed som på grund af den sammenhæng, den foregår i (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 20, og af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 24).

27 Det følger heraf, at EU-lovgiver med dette begreb tog sigte på en bestemt type uddannelsessystem, som er fælles i alle medlemsstaterne uafhængigt af de særlige kendetegn ved hvert nationalt system (dom af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 25).

28 Dermed henviser begrebet »skole- og universitetsundervisning« med hensyn til momsordningen generelt til et integreret system til overførsel af viden og færdigheder vedrørende såvel en bred og varieret mængde af emner som elevernes og de studerendes uddybning og udvikling af denne viden og disse færdigheder, efterhånden som de skrider fremad og specialiserer sig inden for de forskellige dele af dette system (dom af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 26).

29 Det er i lyset af disse betragtninger, at det skal undersøges, om den svømmeundervisning, der gives af en svømmeskole som den i hovedsagen omhandlede, kan være omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112.

30 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret anført, at der med hensyn til svømmeundervisning foreligger en kvalificeret almen interesse, og at denne omstændighed gør det muligt med henblik på den fritagelse, som er fastsat i artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112, at sondre mellem denne undervisning og andre former for undervisning såsom den køreskoleundervisning, der varetages af en køreskole, og som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 14. marts 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

31 Det skal imidlertid bemærkes, at selv om svømmeundervisning som den i hovedsagen omhandlede, der gives af en svømmeskole, har stor betydning og forfølger et formål af almen interesse, udgør den ikke desto mindre en specialiseret undervisning, der tilbydes på ad hoc-basis, og som ikke i sig selv kan sidestilles med overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som uddybning og udvikling heraf, hvilket kendetegner skole- og universitetsundervisning (jf. analogt dom af 14.3.2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, præmis 29, og kendelse af 7.10.2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:840, præmis 33).

32 Desuden, og skønt det ikke kan benægtes, at færdigheder overført inden for rammerne af køreskoleundervisning og sejladsundervisning med henblik navnlig på at håndtere nødsituationer og mere generelt på at sikre personers sikkerhed og fysiske integritet, er vigtige, fastslog Domstolen ikke desto mindre i henholdsvis dom af 14. marts 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202), og kendelse af 7. oktober 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:840), at disse undervisningsformer ikke er omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112.

33 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det ikke omfatter svømmeundervisning, der gives af en svømmeskole.

Det andet og det tredje spørgsmål

34 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

Begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i) og j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det ikke omfatter svømmeundervisning, der gives af en svømmeskole.

Underskrifter

* Processprog: tysk.