

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

21 octombrie 2021(\*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar – Învățământ școlar sau universitar – Cursuri elementare de înot”

În cauza C-373/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 27 martie 2019, primită de Curte la 13 mai 2019, în procedura

### Finanzamt München Abteilung III

împotriva

### Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe, președinta Camerei a treia, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a noua, domnul S. Rodin (raportor) și domnul N. Piçarra, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de S. Eisenberg și J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și R. Pethke, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunată prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 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 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată 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 încadreaz? 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 ofer? preg?tire particular?, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112.

13 În această privin?ă, instan?a de trimitere consider?, în primul rând, c? serviciile prestate de Dubrovin & Tröger constituie o form? de învă?ământ, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, deoarece exist? un interes general major pentru dobândirea acestei competen?e de baz? elementare pe care o reprezint? înotul, competen?ă pe care ar trebui s? o aib? orice fiin?ă uman?, în special pentru a putea face față unor situa?ii de pericol în contact cu apa.

14 Această instan?ă adaug? c? prezenta cauz? se distinge de cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), în care Curtea a considerat c? no?iunea de „învă?ământ ?colar 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 ?coal? de conduc?tori auto. Astfel, pe lâng? faptul c? acestea din urm? ar constitui o form? de învă?ământ 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 ridic? problema criteriilor determinante pentru ca un organism s? poat? fi recunoscut ca „având scopuri similare” cu cele ale organismelor de drept public având ca obiect educa?ia copiilor sau a tinerilor, învă?ământul ?colar sau universitar sau formarea ori reconversia profesional?, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

16 Această instan?ă tinde s? considere c? criteriile enun?ate în Hot?rârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), referitoare la recunoa?terea „caracterului social” al unui organism în raport cu articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, trebuie s? se aplice prin analogie recunoa?terii unui organism ca „având scopuri similare” în cadrul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din această directiv?. Astfel, recunoa?terea societ?ii Dubrovin & Tröger ca organism „având scopuri similare” ar putea decurge din interesul general legat de învă?ărea acestei competen?e de baz? elementare pe care îl reprezint? înotul.

17 În al treilea rând, instan?a de trimitere ridic? problema care sunt cerin?ele aplicabile în privin?a calit?ii de „profesor ce ofer? preg?tire particular?” pe care trebuie s? le îndeplineasc? întreprinz?torul în vederea scutirii de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112. În această privin?ă, principiul neutralit?ii fiscale s?ar putea opune ca operatorii economici care efectueaz? acelea?i opera?iuni s? fie trata?i diferit în materie de TVA, dup? cum ace?tia au calitatea de întreprinz?tor individual sau de societate civil? de drept comun. În plus, Curtea ar fi statuat deja c? acordarea de c?tre un profesor a unor cursuri particulare mai multor persoane în acela?i timp nu se opune calific?rii sale drept profesor care ofer? preg?tire particular? (Hot?rârea din 14 iunie 2007, Haderer, C?445/05, EU:C:2007:344, punctele 30 și 31).

18 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei și s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) No?iunea de învă?ământ ?colar sau universitar prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din [Directiva 2006/112] include și cursurile de înot?

2) Recunoa?terea unei organiza?ii în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 drept organiza?ie cu scopuri similare organismelor de drept public de educare a copiilor și a tinerilor, de învă?ământ ?colar sau universitar, de formare și reconversie profesional? 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?zut? 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 dezvolt?rii cuno?tin?elor ?i a aptitudinilor elevilor sau ale studen?ilor, cu condi?ia ca aceste activit??i s? nu îmbrace un caracter pur recreativ (Hot?rârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctele 22 ?i 23).

26 Astfel, no?iunea de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112, include activit??i ce se caracterizeaz? atât prin natura proprie, cât ?i prin cadrul în care sunt desf??urate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punctul 20, precum ?i Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 24).

27 Rezult? c?, prin această no?iune, legiuitorul Uniunii a inten?ionat s? vizeze un anumit tip de sistem de învă???mânt care este comun tuturor statelor membre, indiferent de caracteristicile proprii fiec?rui sistem na?ional (Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 25).

28 Prin urmare, no?iunea de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în sensul sistemului de TVA, face trimitere, în general, la un sistem integrat de transmitere a cuno?tin?elor ?i a competen?elor privind un ansamblu amplu ?i diversificat de materii, precum ?i la aprofundarea ?i la dezvoltarea acestor cuno?tin?e ?i a acestor competen?e de c?tre elevi ?i studen?i pe m?sur? ce evolueaz? ?i se specializeaz? în cadrul diferitor grade constitutive ale acestui sistem (Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, EU:C:2019:202, punctul 26).

29 În lumina acestor considera?ii trebuie analizat dac? cursurile de înot asigurate de o ?coal? de înot precum cele în discu?ie în litigiul principal pot intra sub inciden?a no?iunii de „înv???mânt ?colar sau universitar”, în sensul articolului 132 alineatul (1) literele (i) ?i (j) din Directiva 2006/112.

30 În spe??, instan?a de trimitere subliniaz? c? exist? un interes general major pentru cursurile de înot ?i c? această împrejurare permite, în vederea scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112, s? se disting? aceste cursuri de alte form?ri, precum cursurile de conducere auto asigurate de o ?coal? de conducere auto, în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202).

31 Cu toate acestea, trebuie s? se observe c?, de?i cursurile de înot asigurate de o ?coal? de înot precum cele în discu?ie în litigiul principal prezint? o importan?? cert? ?i urm?resc un obiectiv de interes general, nu este mai pu?in adev?rat c? acestea constituie o form? de învă???mânt specializat ?i oferit punctual, care nu echivaleaz?, ca atare, cu transmiterea de cuno?tin?e ?i de competen?e privind un ansamblu amplu ?i diversificat de materii, precum ?i cu aprofundarea ?i cu dezvoltarea lor, ceea ce este caracteristic învă???mântului ?colar sau universitar (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punctul 29, precum ?i Ordonan?a din 7 octombrie 2019, Finanzamt Hamburg?Barmbek?Uhlenhorst, C?47/19, nepublicat?, EU:C:2019:840, punctul 33).

32 De altfel, de?i nu poate fi negat? importan?a cuno?tin?elor transmise în cadrul cursurilor de conducere auto ?i al celor de naviga?ie, în special pentru a face fa?? unor situa?ii de pericol ?i, mai general, pentru a asigura securitatea ?i integritatea fizic? a persoanelor, Curtea a statuat totu?i, în Hot?rârea din 14 martie 2019, A & G Fahrschul?Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), ?i, respectiv, în Ordonan?a din 7 octombrie 2019, Finanzamt Hamburg?Barmbek?Uhlenhorst (C?47/19, nepublicat?, EU:C:2019:840), c? aceste cursuri nu intr? sub inciden?a no?iunii de „înv???mânt ?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 să se răspundă la prima întrebare că noțiunea de „învățământ colar sau universitar”, în înțelesul articolului 132 alineatul (1) literele (i) și (j) din Directiva 2006/112, trebuie interpretat în sensul că nu cuprinde cursurile de înot asigurate de o școală de înot.

***Cu privire la a doua și la a treia întrebare***

34 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 noua) declară:

**Noțiunea de „învățământ colar sau universitar”, în înțelesul articolului 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, trebuie interpretat în sensul că nu cuprinde cursurile de înot asigurate de o școală de înot.**

Semnături

\* Limba de procedură: germana.