HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

28 ianuarie 2010*

În cauza C-473/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Sächsisches Finanzgericht (Germania), prin decizia din 13 octombrie 2008, primită de Curte la 5 noiembrie 2008, în procedura

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

împotriva

Finanzamt Dresden I,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, domnii A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (raportor) și A. Arabadjiev, judecători,

* Limba de procedură: germana.

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Finanzamt Dresden I, de doamna P. Zimmermann-Hübner;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de domnul G. Kanellopoulos, precum și de doamnele S. Trekli și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

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

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 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (denumită în continuare „Eulitz GbR"), pe de o parte, și Finanzamt Dresden I (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") activitățile desfășurate de asociatul Eulitz GbR, domnul Thomas Eulitz, în cadrul unor cursuri de formare continuă organizate de un institut terț.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 punctul (1) din A șasea directivă supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare". [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 4 alineatul (1) din această directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

5 La articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din directiva menționată se precizează că „condiți[ile] ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclud de la plata TVA-ului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului”. [traducere neoficială]

6 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă 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 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 cadre didactice la nivel de învățământ școlar sau universitar;

[…]” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

7 La data faptelor din acțiunea principală, articolul 4 de din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), intitulat „Scutirea livrărilor și a altor prestații”, prevedea la punctul 21 că erau scutite de TVA:

„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 Legea fundamentală [(Grundgesetz)] 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 Legea-cadru privind instituțiile de învățământ superior [(Hochschulrahmengesetz)] 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)".

8 În temeiul articolului 4 punctul 22 litera a) din UStG, erau scutite 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 serveau la acoperirea cheltuielilor.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

9 Eulitz GbR, societate de drept civil, exploatează un birou de studii la Dresda (Germania).

10 Asociatul Eulitz GbR, domnul Eulitz, este inginer licențiat în protecția împotriva incendiilor. În perioada în discuție în acțiunea principală, acoperind anii 2001-2005, el a predat cursuri la Europäisches Institut für postgraduale Bildung an der Technischen

Universität Dresden (EIPOS e.V.) (denumit în continuare „EIPOS”), asociație de drept privat, și a organizat examene în cadrul comisiei de examinare.

11 În afară de activitățile sale în calitate de cadru didactic și de examinator, domnul Eulitz a fost însărcinat, în cadrul acestei asociații, cu direcția generală a anumitor cicluri de formare, la nivel de organizare și în privința conținutului acestora. Prin urmare, trebuia să stabilească de comun acord cu celelalte cadre didactice orarul și conținutul cursurilor acestora și era interlocutorul principal al participanților în ceea ce privește aceste formări în ansamblul lor.

12 Domnul Eulitz și-a exercitat activitățile în cadrul unor diverse cicluri de formare, toate privind prevenirea incendiilor. Pentru a fi admiși la toate aceste cicluri de formare, participanții trebuiau să fie deja titulari, cel puțin, ai unei diplome de arhitect sau de inginer eliberate de o universitate sau de o instituție de învățământ superior sau să dovedească o experiență profesională de cel puțin doi ani în domeniul planificării în materie de protecție contra incendiilor ori, eventual, în domeniul construcțiilor. Participanții care obțineau diploma la sfârșitul formării ca expert erau numiți, la cerere, de către Industrie- und Handelskammer (Camera de Comerț și Industrie), experți în protecție preventivă contra incendiilor.

13 Finanzamt a supus la plata TVA-ului veniturile Eulitz GbR rezultate din această activitate a domnului Eulitz, considerând că aceasta nu beneficiază de o scutire în temeiul articolului 4 punctul 21 sau 22 din UStG.

14 După respingerea reclamației introduse împotriva acestei decizii, Eulitz GbR a formulat acțiunea principală, prin care urmărește să obțină scutirea veniturilor respective, percepute, în opinia sa, în contrapartidă cu prestațiile oferite de domnul Eulitz în calitate de cadrul didactic „particular” în nume propriu și pe proprie răspundere.

15 Finanzamt consideră, în schimb, că o scutire în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) literele (i) sau (j) din A șasea directivă este exclusă. Astfel, pe de o parte, Eulitz GbR nu ar fi nici un organism de drept public însărcinat cu educația copiilor și a tinerilor, de învățământ școlar sau universitar, de formare sau de reconversie profesională, nici un alt organism recunoscut de statul membru în cauză ca având scopuri comparabile. Pe de altă parte, prestațiile în litigiu nu ar putea fi considerate ca reprezentând un învățământ școlar sau universitar oferit de un cadru didactic „particular". În special, domnul Eulitz ar fi acționat în calitate de cadru didactic în cadrul unor cursuri de formare oferite de EIPOS și, așadar, pe răspunderea și în contul acestui institut.

16 Sächsisches Finanzgericht (Tribunalul de contencios fiscal al landului Saxonia) arată în special că Eulitz GbR este un întreprinzător independent în sensul articolului 2 alineatul 1 din UStG, dar că, în temeiul dreptului intern german, nu are dreptul la scutirea de TVA în ce privește prestațiile în litigiu. În special, nu Eulitz GbR, ci EIPOS ar fi furnizat aceste prestații participanților la ciclurile de formare. Instanța de trimitere susține că, în plus, nici EIPOS, nici Eulitz GbR nu ar dispune de autorizația prevăzută la articolul 4 punctul 21 litera b) subdiviziunea bb) din UStG și arată că acestea oferă o pregătire regulată pentru accesul la o profesie sau la un examen organizat de o persoană juridică de drept public. Această ultimă împrejurare exclude, potrivit instanței de trimitere, aplicarea în acțiunea principală a scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă, întrucât Eulitz GbR nu ar fi o „instituție recunoscută" de statul membru în cauză, în sensul acestei dispoziții. În ceea ce privește litera (j) a aceluiași alineat, instanța de trimitere are dubii cu privire la calitatea domnului Eulitz de cadru didactic „particular".

17 În aceste condiții, având dubii în legătură cu aplicabilitatea în acțiunea principală a scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din această directivă, Sächsisches Finanzgericht a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Prestațiile de învățământ și de examinare furnizate de un inginer licențiat într-un institut de formare cu statut de asociație de drept privat, în cadrul unor cicluri de formare finalizate printr-un examen, destinate unor participanți care sunt deja

titulari, cel puțin, ai unei diplome de arhitect sau de inginer eliberate de o instituție de învățământ superior sau care dispun de o formare echivalentă, constituie un «învățământ școlar sau universitar» în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din Directiva 77/388 […]?

2) a) O persoană, care de altfel îndeplinește condițiile pentru a fi cadru didactic «particular» în sensul [acestei] dispoziții […], este exclusă din această categorie atunci când:

— primește (în totalitate sau în parte) remunerația pentru cursurile sale chiar dacă niciun participant nu s-a înscris la cursul de formare respectiv, însă această persoană a efectuat deja prestații de pregătire pentru aceste cursuri, sau

— este însărcinată să asigure prestațiile de învățământ și de examinare în mod repetat și continuu pentru o perioadă semnificativă, sau

— în afară de activitatea propriu-zisă de învățământ, această persoană a dobândit o poziție eminentă, în plan organizatoric și/sau al expertizei, în raport cu celelalte cadre didactice din ciclul de formare respectiv?

b) Trebuie să se considere că această persoană este exclusă din [categoria menționată] atunci când prezintă doar una dintre aceste caracteristici sau numai atunci când aceasta prezintă două sau [când prezintă] toate cele trei caracteristici?”

Cu privire la întrebările preliminare

18 Prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă activități precum cele desfășurate de asociatul reclamantei din acțiunea principală intră, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, în sfera de aplicare a noțiunii „pregătire particulară oferită de cadre didactice la nivel de învățământ școlar sau universitar" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

19 Cu titlu introductiv, trebuie remarcat, astfel cum a observat și Comisia Comunităților Europene, că, potrivit dreptului german, activitățile în discuție în acțiunea principală nu erau efectuate de Eulitz GbR în calitate de subiect de drept autonom, ci de domnul Eulitz, asociat al acesteia. În aceste împrejurări se interesează instanța de trimitere despre activitățile asociatului menționat, acestea din urmă putând fi asimilate activităților propriu-zise ale acestei societăți.

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că prestațiile de învățământ și de examinare furnizate de un inginer licențiat într-un institut de formare cu statut de asociație de drept privat, în cadrul unor cicluri de formare finalizate printr-un examen, destinate unor participanți care sunt deja titulari, cel puțin, ai unei diplome de arhitect sau de inginer eliberate de o instituție de învățământ superior sau care dispun de o formare echivalentă, pot intra în sfera de aplicare a noțiunii „învățământ școlar sau universitar" în sensul acestei dispoziții.

21 Or, termenii utilizați în versiunea germană a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă, și anume „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" (literal: învățământ școlar sau universitar oferit de cadre didactice particulare), sunt diferiți de termenii utilizați în toate celelalte versiuni lingvistice în care A șasea directiva a fost redactată inițial, în măsura în care, în celelalte

versiuni, scutirea prevăzută la această dispoziție nu privește în mod direct „învățământul școlar sau universitar”, ci o noțiune conexă, exprimată în franceză prin termenii „leçons […] portant sur” un astfel de învățământ.

22 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, necesitatea unei aplicări și, prin urmare, a unei interpretări uniforme a unui act comunitar exclude ca acesta să fie luat în considerare în mod izolat în una dintre versiunile sale, ci impune ca acesta să fie interpretat în funcție atât de voința reală a autorului, cât și de scopul urmărit de acesta din urmă, în special din perspectiva tuturor versiunilor lingvistice existente (a se vedea în special Hotărârea din 12 noiembrie 1969, Stauder, 29/69, Rec., p. 419, punctul 3, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2009, Zurita García și Choque Cabrera, C-261/08 și C-348/08, Rep., p. I-10143, punctul 54).

23 Trebuie, așadar, să se înțeleagă prima întrebare ca vizând, în esență, aspectul dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că activități precum cele în discuție în acțiunea principală pot constitui „pregătire […] la nivel de învățământ școlar sau universitar” în sensul acestei dispoziții.

24 În continuare, trebuie amintit că A șasea directivă stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, incluzând toate activitățile economice ale producătorilor, ale comercianților și ale prestatorilor de servicii. Articolul 13 din această directivă scutește totuși anumite activități de TVA (a se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Rep., p. I-7821, punctul 15).

25 Potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă constituie noțiuni autonome de drept comunitar care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 15,

Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 15, și Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Rep., p. I-10099, punctul 33).

26 În plus, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că scutirile prevăzute la articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă nu privesc toate activitățile de interes general, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în aceasta într-un mod foarte detaliat (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 11 iulie 1985, Comisia/Germania, 107/84, Rec., p. 2655, punctul 17, Hotărârea din 20 noiembrie 2003, D'Ambrumenil și Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec., p. I-13989, punctul 54, Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, Rep., p. I-4841, punctul 16 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, citată anterior, punctul 18).

27 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea Hotărârea Horizon College, citată anterior, punctul 16, Hotărârea Haderer, citată anterior, punctul 18 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rep., p. I-11079, punctul 25 și jurisprudența citată).

28 Articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă nu cuprinde nicio definiție a noțiunii „pregătire […] la nivel de învățământ școlar sau universitar" în scopul acestei dispoziții.

29 În ceea ce privește termenii „învățământ școlar sau universitar" cuprinși în această noțiune, Curtea, abținându-se să furnizeze o definiție precisă, a arătat la punctul 26 din Hotărârea Haderer, citată anterior, că acești termeni 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.

30 În ceea ce privește în special termenul „învățământ", trebuie amintit că Curtea a statuat, în esență, că, deși transmiterea de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și studenți este un element deosebit de important al activității de învățământ vizate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (i) din A șasea directivă, nu este mai puțin adevărat că această activitate este constituită dintr-un ansamblu de elemente, care le includ în același timp pe cele privind relațiile care se stabilesc între cadrele didactice și studenți, precum și pe cele care formează cadrul organizațional al instituției în care este furnizată instruirea (a se vedea în acest sens Hotărârea Horizon College, citată anterior, punctele 18-20).

31 Același termen trebuie înțeles în mod analog în cadrul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

32 Cu toate acestea, astfel cum s-a arătat la punctul 21 din prezenta hotărâre, scutirea prevăzută de această din urmă dispoziție nu privește totuși în mod direct „învățământul școlar sau universitar", ci, în celelalte versiuni lingvistice în afara celei germane, o noțiune conexă, exprimată în franceză prin termenii „leçons […] portant sur" un astfel de învățământ. Termenul „leçons" trebuie înțeles în acest context ca incluzând, în esență, transmiterea de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și elevi sau studenți.

33 Rezultă că, dacă prestațiile furnizate de un cadru didactic într-un institut de formare nu constituie în mod necesar, în lipsa oricărui alt element, un „învățământ școlar sau universitar" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea

directivă, astfel de prestații pot, în schimb, să intre în domeniul de aplicare al noțiunii „pregătire […] oferită de cadre didactice la nivel de învățământ școlar sau universitar" chiar în sensul acestei dispoziții, în măsura în care această noțiune cuprinde, în esență, transmiterea de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și elevi sau studenți în cadrul unei pregătiri în vederea exercitării unei activități profesionale.

34 În privința acestui aspect, astfel cum susține guvernul german, nu are nicio influență asupra interpretării articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă faptul că formularea scutirii prevăzute de această dispoziție este mai puțin largă – atât în versiunea germană, cât și în alte versiuni lingvistice – decât cea a scutirii prevăzute la litera (i) a alineatului menționat, în special în măsura în care, spre deosebire de această din urmă literă, litera (j) nu menționează în mod expres, în afara învățământului școlar sau universitar, pregătirea.

35 Astfel cum a sugerat chiar instanța de trimitere, nu trebuie să se facă o distincție, în scopul TVA-ului, între învățământul oferit unor elevi sau unor studenți care urmează o primă formare școlară sau universitară și cel oferit unor persoane deja titulare ale unei diplome școlare sau universitare, care, pe baza acestei diplome, își continuă pregătirea profesională. Același lucru este valabil și în privința pregătirii la nivelul acestui învățământ.

36 În fond, astfel cum a arătat Comisia, o astfel de distincție în scopul TVA-ului se poate dovedi dificilă în funcție de materiile predate. Or, dacă este adevărat că termenii utilizați pentru a desemna scutirea menționată la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, a reține o interpretare deosebit de strictă a noțiunii „învățământ școlar sau universitar" ar risca să dea naștere la divergențe în aplicarea regimului TVA-ului de la un stat membru la altul, pentru motivul că respectivele regimuri de învățământ ale statelor membre sunt organizate diferit. Astfel de divergențe sunt incompatibile cu exigențele jurisprudenței amintite la punctul 25 din prezenta hotărâre (a se vedea Hotărârea Haderer, citată anterior, punctul 24).

37 Din acest punct de vedere, în privința celorlalte activități ale domnului Eulitz în afara celei de învățământ propriu-zise, precum cele de „examinator” și celelalte activități menționate la punctul 11 din prezenta hotărâre, trebuie să se arate că astfel de activități pot fi considerate ca intrând în domeniul de aplicare al noțiunii „pregătire”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă, numai în măsura în care se poate considera că acestea se desfășoară, în principal, în cadrul transmiterii de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și elevi sau studenți. În măsura în care este necesar, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă unele dintre activitățile în discuție în acțiunea principală se regăsesc în această situație.

38 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că prestațiile de învățământ furnizate de un inginer licențiat într-un institut de formare cu statut de asociație de drept privat, în cadrul unor cicluri de formare finalizate printr-un examen, destinate unor participanți care sunt deja titulari, cel puțin, ai unei diplome de arhitect sau de inginer eliberate de o instituție de învățământ superior sau care dispun de o formare echivalentă, pot constitui „pregătire […] la nivel de învățământ școlar sau universitar” în sensul acestei dispoziții. De asemenea, pot constitui o astfel de pregătire alte activități decât cea de învățământ propriu-zisă, cu condiția ca aceste activități să se desfășoare, în esență, în cadrul transmiterii de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și elevi sau studenți la nivel de învățământ școlar sau universitar. În măsura în care este necesar, revine instanței de trimitere să verifice dacă toate activitățile în discuție în acțiunea principală constituie „pregătire” la nivel de „învățământ școlar sau universitar” în sensul dispoziției menționate.

Cu privire la a doua întrebare

39 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește, în esență, să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, se poate considera că o persoană precum domnul Eulitz, care este asociat al reclamantei din acțiunea principală, a oferit pregătire „particulară”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

40 Din cuprinsul acestei întrebări rezultă că instanța de trimitere consideră în principiu posibil ca, în litigiul din acțiunea principală, să se considere că Eulitz GbR, prin intermediul domnului Eulitz, oferă pregătire „particulară" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă, cu singura condiție a incidenței care trebuie acordată, dacă este cazul, împrejurărilor enumerate chiar în această întrebare.

41 Astfel, după cum reiese din cuprinsul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă, pentru a putea beneficia de scutirea prevăzută la această dispoziție, nu este suficient ca pregătirea să fie oferită la nivel de învățământ școlar sau universitar, ci trebuie, în plus, să fie „particulară[,] oferită de cadre didactice" (a se vedea Hotărârea Haderer, citată anterior, punctul 28).

42 În această privință, trebuie amintit că normele de interpretare a scutirilor prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă prezentate la punctul 27 din prezenta hotărâre se aplică și condițiilor speciale cerute pentru a beneficia de aceste scutiri, și în particular acelora 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, Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 23, precum și Hotărârea Haderer, citată anterior, punctul 19).

43 În acțiunea principală, este cert că domnul Eulitz a oferit pregătire, cel puțin ca activitate principală, în calitate de cadru didactic. În orice caz, acest aspect nu a fost contestat nici de Finanzamt, nici de celelalte părți interesate care au prezentat observații în temeiul articolului 23 din Statutul Curții de Justiție.

44 În acțiunea principală se ridică totuși problema dacă activitățile exercitate de domnul Eulitz s-au desfășurat în „particular", în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

45 În această privință, Comisia, întemeindu-se pe punctul 33 din Hotărârea Haderer, citată anterior, susține că, din moment ce domnul Eulitz are un statut de independent în planul dreptului civil și în cel al dreptului fiscal german, activitățile sale sunt exercitate cu titlu privat și, prin urmare, „particular" în sensul dispoziției menționate.

46 În mod cert, din decizia de trimitere rezultă că, în perioada în discuție în acțiunea principală, autoritățile fiscale germane au considerat că Eulitz GbR, prin intermediul domnului Eulitz, îndeplinea criteriile enunțate la articolul 4 din A șasea directivă pentru a fi considerat persoană supusă la plata TVA-ului, în special condiția privind desfășurarea „în mod independent" a uneia dintre activitățile economice menționate la alineatul (2) al acestui articol.

47 Cu toate acestea, lipsa unei relații de subordonare între EIPOS și domnul Eulitz, asociat al reclamantei din acțiunea principală, similară celor menționate la articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă în scopul exercitării activităților în discuție în acțiunea principală nu este suficientă, ca atare, pentru a putea considera că activitățile asociatului menționat erau exercitate în „particular", în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă.

48 Astfel, după cum subliniază guvernul german, simplul fapt de a desfășura „în mod independent" o activitate economică și de a îndeplini celelalte criterii prevăzute la articolul 4 din A șasea directivă pentru a putea fi considerat persoană supusă la plata TVA-ului nu poate, ca atare, să conducă la concluzia că un cadru didactic care nu este legat printr-un contract de muncă sau printr-o relație de subordonare similară celei care rezultă dintr-un astfel de contract își exercită activitățile economice în „particular" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din această directivă. Dacă aceasta ar fi situația, noțiunea de cadru didactic „particular" nu ar avea o semnificație de sine stătătoare, pentru că toate cadrele didactice care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 4 din directiva menționată pentru a fi considerate persoane impozabile ar fi în mod automat cadre didactice „particulare" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din aceeași directivă.

49 Este posibil ca argumentația Comisiei care este prezentată la punctul 45 din prezenta hotărâre să se întemeieze, pe de o parte, pe formularea dispozițiilor pertinente ale dreptului intern german și, pe de altă parte, pe faptul că termenii utilizați în versiunea germană a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă pot fi eventual citiți, astfel cum reiese de la punctul 21 din prezenta hotărâre, ca vizând orice curs predat de un cadru didactic care nu face parte din personalul angajat de o instituție de învățământ.

50 Cu toate acestea, trebuie arătat în această privință, pe de o parte, că faptul de a supune la plata TVA-ului sau de a scuti o operațiune determinată nu ar putea să depindă de calificarea sa în dreptul național (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 25 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Haderer, punctul 25). Pe de altă parte, astfel cum reiese de la punctul 22 din prezenta hotărâre, necesitatea interpretării uniforme a directivelor comunitare exclude posibilitatea ca, în caz de dubiu, textul unei dispoziții să fie privit în mod izolat și impune ca, dimpotrivă, acesta să fie interpretat și aplicat în lumina versiunilor existente în celelalte limbi oficiale (a se vedea și Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2009, Eschig, C-199/08, Rep., p. I-8295, punctul 54).

51 Or, rezultă din mai multe versiuni lingvistice, altele decât versiunea germană a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă, că interpretarea acestei dispoziții prezentată la punctul 49 din prezenta hotărâre nu are un temei veritabil în cuprinsul acesteia [a se vedea în special, în afară de versiunea franceză, versiunile engleză („tuition given privately by teachers and covering school or university education"), italiană („le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario"), poloneză („nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką"), portugheză („As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário"), finlandeză („opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit") și suedeză („Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning")].

52 În orice caz, fără a fi necesar să se examineze cele trei condiții enumerate în a doua întrebare preliminară, trebuie amintit că din decizia de trimitere rezultă că domnul

Eulitz a acționat în calitate de cadru didactic în cadrul unor cursuri de formare oferite de un organism terț, EIPOS. Potrivit propriilor constatări ale instanței de trimitere, acest organism – iar nu domnul Eulitz – conducea institutul de formare în cadrul căruia acesta din urmă a predat, și furniza prestații de învățământ în favoarea participanților la cursurile menționate.

53 După cum susțin guvernele german și elen, această împrejurare, prin ea însăși, este de natură să excludă posibilitatea de a considera că domnul Eulitz – și, prin urmare, Eulitz GbR – a oferit pregătire „particulară" în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă. Elementele enumerate în a doua întrebare preliminară, indiferent dacă sunt luate în considerare împreună sau separat, nu sunt susceptibile să conducă la o concluzie diferită.

54 De altfel, indicațiile furnizate de Curte în Hotărârea Haderer, citată anterior, merg în acest sens. Astfel, la punctele 33-35 din hotărârea menționată, Curtea a indicat, în esență, că, ținând seama de toate împrejurările cauzei în care s-a pronunțat această hotărâre, ar reveni instanței naționale să verifice dacă domnul Haderer era, în calitate de cadru didactic, la dispoziția unei entități terțe, care l-a remunerat în calitate de prestator de servicii în beneficiul sistemului educațional administrat de această entitate, astfel încât nu se putea considera că o persoană în poziția domnului Haderer a acționat în „particular".

55 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, nu se poate considera că o persoană precum domnul Eulitz, care este asociat al reclamantei din acțiunea principală și furnizează prestații în calitate de cadru didactic în cadrul unor cursuri de formare oferite de un organism terț, oferă pregătire „particulară" în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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:

1) 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 trebuie interpretat în sensul că prestațiile de învățământ furnizate de un inginer licențiat într-un institut de formare cu statut de asociație de drept privat, în cadrul unor cicluri de formare finalizate printr-un examen, destinate unor participanți care sunt deja titulari, cel puțin, ai unei diplome de arhitect sau de inginer eliberate de o instituție de învățământ superior sau care dispun de o formare echivalentă, pot constitui „pregătire […] la nivel de învățământ școlar sau universitar" în sensul acestei dispoziții. De asemenea, pot constitui o astfel de pregătire alte activități decât cea de învățământ propriu-zisă, cu condiția ca aceste activități să se desfășoare, în principal, în cadrul transmiterii de cunoștințe și de competențe între un cadru didactic și elevi sau studenți la nivel de învățământ școlar sau universitar. În măsura în care este necesar, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă toate activitățile în discuție în acțiunea principală constituie „pregătire" la nivel de „învățământ școlar sau universitar" în sensul dispoziției menționate.

2) Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (j) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, nu se poate considera că o persoană precum domnul Eulitz, care este asociat al

reclamantei din acțiunea principală și furnizează prestații în calitate de cadru didactic în cadrul unor cursuri de formare oferite de un organism terț, oferă pregătire „particulară” în sensul acestei dispoziții.

Semnături