Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

28 април 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква и) — Освобождавания за някои дейности от обществен интерес — Освобождавания, свързани с предоставянето на детско, младежко, училищно или университетско образование — Предоставяне на услуги в областта на образованието, допълващи учебната програма — Частноправен субект, предоставящ такива услуги с търговска цел“

По дело C-612/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж, Румъния) с акт от 23 септември 2020 г., постъпил в Съда на 17 ноември 2020 г., в рамките на производство по дело

**Happy Education SRL**

срещу

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,**

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,**

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: S. Rodin (докладчик), председател на състава, J.-C. Bonichot и O. Spineanu-Matei, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Happy Education SRL, от A. Manole, адвокат,

– за румънското правителство, от E. Gane и L.-E. Baţagoi, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и A. Armenia, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, буква и) и членове 133 и 134 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено във връзка със спор на Happy Education SRL с Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Генерална регионална дирекция за публични финанси, Клуж-Напока, Румъния) и Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Окръжна администрация за публични финанси, Клуж, Румъния) (наричани по-нататък заедно „данъчните органи“) относно отказа на последните да освободят от данък върху добавената стойност (ДДС) образователните услуги, допълващи учебната програма, които Happy Education предоставя.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

3 Дял IX от Директива 2006/112 е озаглавен „Освобождавания“ и в глава 2 от него, която се отнася до „[о]свобождавания за някои дейности от обществен интерес“, е включен член 132, параграф 1 от който гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

и) предоставянето на детското или младежкото образование, училищното или университетското образование, професионалното обучение или преквалификация, включително доставката на стоки и на услуги, тясно свързани с него, осъществявани от публичноправни субекти с такъв предмет на дейност или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност;

[…]“.

4 Член 133 от тази директива предвижда:

„Държавите членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

а) съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги;

б) тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности;

в) тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС;

г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

[…]“.

### *Румънското право*

5 Член 292 от Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс) от 8 септември 2015 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 688 от 10 септември 2015 г.) (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) е озаглавен „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес и освобождавания в полза на други дейности“ и в параграф 1 предвижда:

„Следните дейности от обществен интерес са освободени от данък:

[…]

f) преподавателската дейност, предвидена в Закон № 1/2011 за националното образование и последващите изменения и допълнения, професионалното обучение на възрастни, както и доставката на услуги и на стоки, тясно свързани с тези дейности, извършвани от публични институции или други оправомощени организации. Освобождаването се предоставя при условията, предвидени в разпоредбите за прилагане;

[…]“.

6 Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Правителствен указ № 1/2016 за приемане на разпоредбите за прилагане на Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс) от 6 януари 2016 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 22 от 13 януари 2016 г.) съдържа глава IX, озаглавена „Освободени сделки“, която в раздел 1, точка 42 предвижда:

„1. Освобождаването, предвидено в член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс за професионалното обучение на възрастни се прилага по отношение на субектите, лицензирани за тази цел в съответствие с Правителствено постановление № 129/2000 относно професионалното обучение на възрастни, на субектите, лицензирани за професионално обучение на служителите, работещи в гражданското въздухоплаване, предвидени в Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România (Закон № 223/2007 относно статута на професионалните служители на гражданското въздухоплаване, работещи в гражданската авиация на Румъния), както и в Националната агенция за държавните служители, за дейностите, свързани с повишаване на професионалната квалификация. Освободени са също услугите за професионално обучение, предоставяни от организации за професионално обучение въз снова на договори за партньорство, сключени с Националната агенция за държавните служители на основание член 23 от Hotărâreă Guvernului nr. 1066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (Правителствен указ № 1066/2008 за приемане на разпоредбите относно професионалното обучение на държавните служители).

[…]

3. Освобождаването, предвидено в член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс, се прилага и за доставката на стоки и услуги, тясно свързани с образователните услуги, като продажбата на учебници, организирането на конференции, свързани с образователната дейност, осъществявани от публични институции или от други организации, лицензирани за извършване на образователни дейности или професионално обучение на възрастни, провеждане на изпити за достъп до услуги в областта на образованието или професионално обучение на възрастни.

[…]“.

7 Legea educației naționale nr. 1/2011 (Закон № 1/2011 за националното образование) от 5 януари 2011 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 18 от 10 януари 2011 г., наричан по-нататък „Законът за националното образование“) урежда, както се посочва в член 1 от него, структурата, функциите, организацията и функционирането на националната система за обществено, частно и религиозно образование.

8 Член 58 от Закона за национално образование се отнася до програмата „Училище след училище“ и гласи:

„1. Образователните институции могат с решение на управителния съвет да разширят дейността си с учениците след учебните часове чрез програмата „Училище след училище“.

2. В партньорство с местните публични органи и сдруженията на родителите чрез програмата „Училище след училище“ се предлагат образователни, развлекателни дейности, дейности през свободното време, за затвърждаване на придобитите умения или ускорено

обучение, както и дейности за наваксващо обучение. Където е възможно, партньорството може да бъде осъществено с неправителствени организации с опит в областта.

3. Програмите „Училище след училище“ се организират въз основа на методика, одобрена със заповед на министъра на образованието, научните изследвания, младежта и спорта.

4. Държавата може да финансира програмата „Училище след училище“ за децата и учениците от групи в неравностойно положение в съответствие със закона“.

9 Програмата „Училище след училище“ е уредена в Metodologia de organizare a programului „Școala după școală“, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Методика за организиране на програмата „Școala după școală“, приета със заповед на министъра на образованието, научните изследвания, младежта и спорта) от 7 септември 2011 г. (Monitorul Oficial al României, част I, бр. 738 от 20 октомври 2011 г., наричана по-нататък „методиката за организиране на програмата „Училище след училище“).

10 Член 2 от методиката за организиране на програмата „Училище след училище“ предвижда:

„1. Програмата „Училище след училище“, наричана по-нататък „Програмата SDS“, е програма, допълваща учебната програма, която предоставя възможности за формално и неформално обучение за затвърждаване на уменията, наваксващо обучение и ускорено обучение чрез образователни, развлекателни дейности и дейности през свободното време.

2. Програмата SDS е предназначена за ученици от началното и средното образование.

[…]“.

**Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

11 Happy Education е румънско търговско дружество, което предлага образователни услуги, които се състоят в организирането на дейности, допълващи учебната програма, като например оказване на съдействие при подготовката на домашни работи, образователни програми, курсове по чужди езици, курсове по изкуства, спортни дейности, вземане на децата от училище и осигуряване на храна след училище.

12 Тези дейности съответстват на дейностите, включени в програмата „Școala după școală“ („Училище след училище“), уредена по-специално в методиката за организиране на програмата „Училище след училище“ (наричана по-нататък „програмата „Училище след училище“).

13 Децата, които участват в тези дейности, са от различни училища в Клуж-Напока (Румъния).

14 По Кодекса за класифициране на националните икономически дейности (CAEN), съгласно който всички търговски дружества и еднолични търговци в Румъния са длъжни да класифицират предмета си на дейност за целите по-специално на статистиката, дейността на Happy Education спада към код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“.

15 След данъчна ревизия по ДДС за периода от 1 август 2016 г. до 31 декември 2017 г. контролните данъчни органи установяват, че през юли 2016 г. оборотът на Happy Education е надвишил предвидения в Данъчния кодекс праг за освобождаване от ДДС на малките предприятия. С оглед на това данъчните органи приемат, че Happy Education е трябвало да се регистрира за целите на ДДС, считано от 1 август 2016 г., и му налагат за периода от тази дата да плати допълнителни задължения за ДДС.

16 На 11 юни 2018 г. дружеството обжалва ревизионния акт по административен ред, като по-конкретно твърди, че извършваните от него сделки представляват услуги, тясно свързани с образованието по смисъла на Закона за националното образование, и са освободени от ДДС на основание член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс. Данъчните органи отбелязват по-конкретно, че Happy Education няма разрешение за предоставяне на услуги по предназначената за ученици програма „Училище след училище“.

17 С решение от 10 септември 2018 г. Служба № 1 на данъчните органи за разглеждане на жалби отхвърля жалбата по административен ред с мотива, че извършваните от Happy Education дейности не спадат към националната образователна система и че не са лицензирани в съответствие с разпоредбите за прилагане на член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс.

18 Happy Education обжалва това решение пред Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж, Румъния), който установява, че при учредяването си това дружество само е определило предмета си на дейност с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“, без да счете за необходимо да поиска други указания за класифициране на предоставяните от него услуги в категорията на освободените от ДДС сделки по член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс.

19 Запитващата юрисдикция твърди, че националното право, и по-специално посочената разпоредба, не допуска предлаганите от Happy Education услуги да се считат за освободени от данък, тъй като това дружество не е представило доказателства за наличие на сключен от него договор за партньорство с учебно заведение за изпълнение на проект по програмата „Училище след училище“.

20 Happy Education би могло все пак да се позове според запитващата юрисдикция на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

21 В това отношение Happy Education твърди, че услугите му за ученици включват дейности по преподаване както на практически, така и на теоретични знания в съответствие с националната учебна програма, необходими за задълбочаване на придобитите в училище знания. Следователно тези дейности не били само с развлекателна цел, а били насочени главно към подготовка на домашните работи и затвърждаване на придобитите в часовете в националните учебни заведения знания.

22 С оглед на това запитващата юрисдикция стига до извода, че дейността на Happy Education попада в обхвата на понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.

23 Запитващата юрисдикция не е сигурна обаче дали Happy Education отговаря на другите предвидени в тази разпоредба критерии — не било ясно дали може да се счита за „организация, определена за организация със сроден предмет на дейност“ на публичноправните субекти в областта на образованието по смисъла на посочената

разпоредба, след като имало само разрешение за извършване на образователни дейности с код CAEN 8559, което съгласно националното право не било достатъчно за освобождаването му от ДДС.

24 При тези обстоятелства Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 132, параграф 1, буква и) и членове 133 и 134 от Директива [2006/112] да се тълкуват в смисъл, че образователните услуги като съдържащите се в националната програма „Училище след училище“ могат да бъдат включени в обхвата на понятието „услуги, тясно свързани с училищното образование“, когато те се предоставят при обстоятелства като разглежданите в главното производство от частна организация, с търговска цел и без партньорство с образователна институция?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос може ли определянето на жалбоподателя за „организация със сроден предмет на дейност“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива [2006/112] да произтича от националните законови разпоредби относно разрешаването на дейности, обозначени с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“ от Националната служба на Търговския регистър, и от посочването на обществения интерес на образователните дейности от вида „Училище след училище“, насочени към предотвратяване на отпадането от училище и преждевременното напускане на училище, подобряване на училищните резултати, наваксващо обучение, ускорено обучение, личностно развитие и социално приобщаване?“.

## По преюдициалните въпроси

### *По втория въпрос*

25 С втория си въпрос, който следва да се разгледа на първо място, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че попада в обхвата на понятието „организация, определена за организация със сроден предмет на дейност“ на публичноправните субекти в областта на образованието по смисъла на посочената разпоредба, частноправен субект, който осъществява образователни дейности от обществен интерес, състоящи се по-конкретно в организирането на дейности, допълващи учебната програма, сред които например оказване на съдействие при подготовката на домашни работи, образователни програми и курсове по чужди езици, и който е получил разрешение от Националната служба на търговския регистър под формата на класифициране на дейността му с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“ по смисъла на националната класификация на икономическите дейности.

26 Най-напред следва да се припомни, че член 132 от Директива 2006/112 предвижда освобождавания, целта на които, както е видно от заглавието на главата, в която се съдържа този член, е да се благоприятстват някои дейности от обществен интерес. Тези освобождавания обаче не се отнасят до всички дейности от обществен интерес, а единствено до тези, които са изброени и съвсем подробно описани в посочения член (решения от 4 май 2017 г., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, т. 22 и цитираната съдебна практика и от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 17).

27 Съгласно практиката на Съда тези освобождавания представляват самостоятелни понятия от правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решения от 26 октомври 2017 г., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, т. 17 и цитираната съдебна практика и от 21 октомври 2021 г., Dubrovin & Tröger — Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, т. 21).

28 Формулировките, използвани за определяне на освобожданията, посочени в член 132 от Директива 2006/112, трябва да се тълкуват стриктно, като се има предвид, че те представляват отклонения от общия принцип, който следва от член 2 от същата директива и съгласно който ДДС се събира за всяка възмездна доставка от данъчнозадължено лице. Това правило за стриктно тълкуване обаче не означава, че формулировките, използвани за определяне на посочените в този член 132 случаи на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от тяхното действие (решения от 4 май 2017 г., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, т. 23 и цитираната съдебна практика и от 21 октомври 2021 г., Dubrovin & Tröger — Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, т. 22).

29 Следва по-специално да се отбележи, че видно от текста на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, предвиденото в тази разпоредба освобождаване е подчинено главно на две кумулативни условия, а именно, от една страна, на условието да става въпрос за услуги, които по естеството си представляват предоставяне на детско или младежко образование, училищно или университетско образование, професионално обучение или преквалификация, или пък да става въпрос за стоки или услуги, които са „тясно свързани“ с посочените услуги, а от друга страна, на условието съответните доставки да бъдат „осъществявани от публичноправни субекти […] или от други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност“ (вж. в този смисъл решения от 28 ноември 2013 г., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, т. 35 и от 4 май 2017 г., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, т. 26).

30 По отношение на второто от посочените условия следва да се отбележи, че когато доставчикът не е публичноправен субект по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, какъвто, изглежда, е случаят с Happy Education в главното производство, посочената разпоредба допуска доставките му да бъдат освободени ДДС само ако попадат в обхвата на посоченото във втория преюдициален въпрос понятие „други организации, определени от съответната държава членка за организации със сроден предмет на дейност“.

31 В това отношение е важно да се подчертае, че Съдът вече е постановил, че доколкото в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 не се уточняват условията или особеностите, по които може да се разпознае този сроден предмет, по принцип националното право на всяка държава членка трябва да определи правилата, въз основа на които може тези организации да бъдат определени като имащи сроден предмет на дейност. В това отношение държавите членки имат право на преценка (вж. в този смисъл решения от 26 май 2005 г., Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, т. 49 и 51 и от 28 ноември 2013 г., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, т. 37).

32 Националните юрисдикции трябва освен това да проверят дали при налагането на такива условия държавите членки не са излезли извън пределите на своето право на преценка при спазване на принципите на правото на Съюза, особено на принципа на равно третиране, който в областта на ДДС се проявява в принципа на данъчен неутралитет (решение от 28 ноември 2013 г., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, т. 38 и цитираната съдебна практика).

33 В случая, видно от предоставената от запитващата юрисдикция информация, румънското право предвижда, че за да бъде определен за организация с предмет, сроден на този на публичноправен субект в областта на образованието по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, частноправен субект като Happy Education, който извършва образователни дейности от вида „Училище след училище“, трябва по принцип да е сключил договор за партньорство с учебно заведение по програмата „Училище след училище“ в съответствие с член 58 от Закона за национално образование и с методиката за организиране на програмата „Училище след училище“.

34 Видно обаче от представените от запитващата юрисдикция данни, Happy Education не е сключило такъв договор за партньорство и следователно не е определено или не му е разрешено да се счита за организация със сроден предмет на дейност.

35 Ето защо се налага изводът, че освен ако при посочената в точка 32 от настоящото решение проверка не се установи друго, такъв правен субект не може да се счита за организация, определена за организация със сроден предмет на дейност на публичноправните субекти в областта на образованието по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, тъй като не отговаря на предвидените за целта от националните органи условия, като за установяването на това обстоятелство е без значение, че този правен субект извършва образователни дейности от обществен интерес от вида „Училище след училище“ или че е получил разрешение от Националната служба на търговския регистър при вписването си в този регистър под формата на класифициране на дейността му с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“.

36 Всъщност, що се отнася по-конкретно до споменатото разрешение, от изложените от националната юрисдикция факти става ясно, че със същото просто се признава, че за целите на вписването в националния търговски регистър дейността на дружеството попада в кода CAEN 8559 — „Други форми на обучение“, както и че следователно, както заявяват румънското правителство и Европейската комисия, едно такова разрешение не може да се приеме за равнозначно на определяне на дружество за организация с предмет, сроден на този на публичноправен субект в областта на образованието.

37 С оглед на изложеното на втория въпрос следва да се отговори, че член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не попада в обхвата на понятието „организация, определена за организация със сроден предмет на дейност“ на публичноправните субекти в областта на образованието по смисъла на посочената разпоредба, частноправен субект, който осъществява образователни дейности от обществен интерес, състоящи се по-конкретно в организирането на дейности, допълващи учебната програма, сред които например оказване на съдействие при подготовката на домашни работи, образователни програми и курсове по чужди езици, и който е получил разрешение от Националната служба на търговския регистър под формата на класифициране на дейността му с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“ по смисъла на националната класификация на икономическите дейности, ако това предприятие при всички положения не отговаря на предвидените от националното право условия за определянето му като такава организация.

***По първия въпрос***

38 Предвид отговора на втория въпрос и кумулативните условия за освобождаване по член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, припомнени в точка 29 от настоящото решение, на първия въпрос не следва да се отговаря (вж. по аналогия решение от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 31).

**По съдебните разноски**

39 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

**Член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не попада в обхвата на понятието „организация, определена за организация със сроден предмет на дейност“ на публичноправните субекти в областта на образованието по смисъла на посочената разпоредба, частноправен субект, който осъществява образователни дейности от обществен интерес, състоящи се по-конкретно в организирането на дейности, допълващи учебната програма, сред които например оказване на съдействие при подготовката на домашни работи, образователни програми и курсове по чужди езици, и който е получил разрешение от Националната служба на търговския регистър под формата на класифициране на дейността му с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение“ по смисъла на националната класификация на икономическите дейности, ако това предприятие при всички положения не отговаря на предвидените от националното право условия за определянето му като такава организация.**

Подписи