Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 28 kwietnia 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. i) – Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym – Zwolnienia związane z kształceniem dzieci lub młodzieży, z kształceniem powszechnym lub wyższym – Świadczenie usług edukacyjnych uzupełniających program nauczania szkolnego – Podmiot prawa prywatnego świadczący te usługi w celach komercyjnych

W sprawie C-612/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 23 września 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2020 r., w postępowaniu:

Happy Education SRL

przeciwko

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: S. Rodin (sprawozdawca), prezes izby, J.-C. Bonichot i O. Spineanu-Matei, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Happy Education SRL – A. Manole, avocat,

– w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane i L.-E. Bațagoi, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. i) oraz art. 133 i 134 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy, z jednej strony, Happy Education SRL a, z drugiej strony, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Rumunia) i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (okręgowym organem administracyjnym ds. finansów publicznych w Klużu, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi") w przedmiocie odmówienia przez organy podatkowe zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) świadczonych przez Happy Education usług kształcenia uzupełniających program nauczania szkolnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytuł IX dyrektywy 2006/112, zatytułowany „Zwolnienia", zawiera między innymi rozdział 2, odnoszący się do „[z]wolnie[ń] dotycząc[ych] określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym" i obejmujący art. 132 tej dyrektywy, którego ust. 1 ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

i) kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie;

[…]".

4 Artykuł 133 tej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;

b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście, ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

[…]”.

Prawo rumuńskie

5 Artykuł 292 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 – kodeksu podatkowego) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r.) (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), zatytułowany „Zwolnienia na rzecz niektórych rodzajów działalności leżących w interesie publicznym oraz zwolnienia na rzecz innych rodzajów działalności”, stanowi w ust. 1:

„Następujące transakcje leżące w interesie publicznym są zwolnione z podatku:

[…]

f) działalność w zakresie kształcenia, o której mowa w ustawie o edukacji narodowej nr 1/2011, ze zmianami i uzupełnieniami, kształcenie zawodowe osób dorosłych oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle związane z tą działalnością, dokonywane przez instytucje publiczne lub inne podmioty, które uzyskały zezwolenie. Zwolnienie jest przyznawane na warunkach określonych w przepisach wykonawczych;

[…]”.

6 Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (rozporządzenie rządu nr 1/2016 w sprawie zatwierdzenia przepisów wykonawczych do ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy) z dnia 6 stycznia 2016 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 22 z dnia 13 stycznia 2016 r.) stanowi w rozdziale IX, zatytułowanym „Transakcje zwolnione z podatku", sekcja 1 pkt 42:

„1. Zwolnienie przewidziane w art. 292 ust. 1 lit. f) kodeksu podatkowego w odniesieniu do kształcenia zawodowego osób dorosłych ma zastosowanie do podmiotów, które uzyskały zezwolenie w tym względzie zgodnie z dekretem ustawodawczym rządu nr 129/2000 w sprawie kształcenia zawodowego osób dorosłych, ponownie opublikowanym, z późniejszymi zmianami i uzupełnieniami, do podmiotów, które uzyskały zezwolenie na kształcenie zawodowe personelu lotnictwa cywilnego, o którym mowa w Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România (ustawie nr 223/2007 w sprawie regulaminu pracowniczego personelu zawodowego lotnictwa cywilnego w Rumunii), ze zmianami i uzupełnieniami, jak również do krajowej agencji urzędników publicznych, w odniesieniu do działalności w zakresie doskonalenia zawodowego. Zwolnione są również usługi kształcenia zawodowego świadczone przez dostawców kształcenia zawodowego na podstawie umów o partnerstwie zawartych z krajową agencją urzędników publicznych na podstawie art. 23 Hotărârea Guvernului nr. 1066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (rozporządzenia rządu nr 1066/2008 w sprawie zatwierdzenia przepisów dotyczących kształcenia zawodowego urzędników publicznych).

[…]

3. Zwolnienie przewidziane w art. 292 ust. 1 lit. f) kodeksu podatkowego ma również zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług ściśle związanych z usługami edukacyjnymi, takich jak sprzedaż podręczników szkolnych, organizacja konferencji związanych z działalnością w zakresie kształcenia, przez instytucje publiczne lub przez inne podmioty, które uzyskały zezwolenie na prowadzenie działalności w zakresie kształcenia lub na kształcenie zawodowe osób dorosłych, przeprowadzanie egzaminów w celu uzyskania dostępu do usług edukacyjnych lub usług kształcenia zawodowego osób dorosłych.

[…]".

7 Legea educației naționale nr. 1/2011 (ustawa o edukacji narodowej nr 1/2011) z dnia 5 stycznia 2011 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 18 z dnia 10 stycznia 2011 r., zwana dalej „ustawą o edukacji narodowej") reguluje, zgodnie z jej art. 1, strukturę, zadania, organizację i funkcjonowanie krajowego systemu kształcenia publicznego, prywatnego i wyznaniowego.

8 Artykuł 58 ustawy o edukacji narodowej, dotyczący programu „Szkoła po szkole", ma następujące brzmienie:

„1. Placówki kształcenia mogą w drodze decyzji zarządu rozszerzyć swoją działalność skierowaną do uczniów po godzinach zajęć dydaktycznych w ramach programów »Szkoła po szkole«.

2. W partnerstwie z lokalnymi organami publicznymi i stowarzyszeniami rodziców program »Szkoła po szkole« oferuje zajęcia edukacyjne, zajęcia rekreacyjne, zajęcia czasu wolnego, służące utrwaleniu zdobytych umiejętności lub przyspieszeniu nauki, a także zajęcia wyrównawcze. W miarę możliwości partnerstwo może zostać zawarte z organizacjami pozarządowymi, które posiadają wiedzę w danej dziedzinie.

3. Metodyka organizowanych programów »Szkoła po szkole« jest zatwierdzana rozporządzeniem ministra edukacji, badań, młodzieży i sportu.

4. Państwo może finansować program »Szkoła po szkole« w odniesieniu do dzieci i uczniów należących do kategorii osób niezamożnych, zgodnie z ustawą".

9 Organizację programu „Szkoła po szkole" reguluje Metodologia de organizare a programului „Școala după școală", aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5349 (metodyka organizacji programu „Szkoła po szkole", zatwierdzona rozporządzeniem ministra edukacji, badań, młodzieży i sportu) z dnia 7 września 2011 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 738 z dnia 20 października 2011 r., zwana dalej „metodyką organizacji programu »Szkoła po szkole«").

10 Metodyka organizacji programu »Szkoła po szkole« przewiduje w art. 2:

„1. Program »Szkoła po szkole«, zwany dalej »programem SPS«, jest programem uzupełniającym obowiązkowy program nauczania szkolnego, oferującym możliwości nauczania formalnego i nieformalnego w celu utrwalenia umiejętności oraz możliwości nauczania wyrównawczego i przyspieszania nauki poprzez zajęcia edukacyjne, rekreacyjne i czasu wolnego.

2. Program SDS jest skierowany zarówno do uczniów szkół podstawowych, jak i do uczniów szkół średnich.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Happy Education jest rumuńską spółką handlową, która świadczy usługi w zakresie kształcenia polegające na organizacji zajęć uzupełniających program nauczania szkolnego, takich jak wsparcie w odrabianiu zadań, programy edukacyjne, kursy języków obcych, zajęcia artystyczne, zajęcia sportowe, transport szkolny dla uczniów oraz dostarczanie posiłków po zajęciach szkolnych.

12 Zajęcia te odpowiadają zajęciom objętym programem „Școala după școală" („Szkoła po szkole"), który ustanawia w szczególności metodyka organizacji programu „Szkoła po szkole" (zwanego dalej „programem »Szkoła po szkole«").

13 Dzieci, które w nich uczestniczą, są zapisane do różnych placówek szkolnych znajdujących się Klużu-Napoce (Rumunia).

14 W ramach klasyfikacji krajowej działalności gospodarczej (CAEN), w zakresie której każda spółka handlowa i osoba fizyczna, która uzyskała zezwolenie w Rumunii, jest zobowiązana do zaklasyfikowania przedmiotu swojej działalności do celów w szczególności statystycznych, działalność Happy Education jest objęta kodem CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia".

15 W wyniku kontroli podatkowej dotyczącej VAT w odniesieniu do okresu od 1 sierpnia 2016 r. do 31 grudnia 2017 r. wydział kontroli organów podatkowych stwierdził, że w lipcu 2016 r. obroty Happy Education przekroczyły próg, poniżej którego małe przedsiębiorstwa zgodnie z kodeksem

podatkowym korzystają ze zwolnienia z VAT. W rezultacie organy te uznały, że Happy Education powinna była zarejestrować się do celów VAT począwszy od sierpnia 2016 r., i nałożyły na nią obowiązek zapłaty kwoty odpowiadającej VAT za ów okres.

16 W dniu 11 czerwca 2018 r. spółka ta wniosła od owej decyzji podatkowej odwołanie w trybie administracyjnym, podnosząc w szczególności, że realizowane przez nią transakcje stanowiły świadczenie usług ściśle związane z przewidzianą w ustawie o edukacji narodowej działalnością w zakresie kształcenia, wobec czego były one zwolnione z VAT na podstawie art. 292 ust. 1 lit. f) kodeksu podatkowego. Organy podatkowe stwierdziły w szczególności, że Happy Education nie posiadała zezwolenia na świadczenie usług w ramach przeznaczonego dla uczniów programu „Szkoła po szkole".

17 Decyzją z dnia 10 września 2018 r. wydział ds. rozpatrywania odwołań nr 1 organów podatkowych oddalił wspomniane odwołanie na tej podstawie, że działalność prowadzona przez Happy Education nie wchodziła w zakres krajowego systemu kształcenia i nie była dozwolona na podstawie przepisów wykonawczych do art. 292 ust. 1 lit. f) kodeksu podatkowego.

18 Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia), do którego Happy Education wniosła skargę na tę decyzję, zauważa, że przedmiotowi prowadzonej przez nią działalności przypisano w momencie tworzenia spółki kod CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia", z którego to powodu spółka ta uznała, iż nie było potrzeby uzyskiwania dalszych opinii, aby usługi świadczone w ramach tego przedmiotu działalności zostały zakwalifikowane do kategorii transakcji zwolnionych z VAT zgodnie z art. 292 ust. 1 lit. f) kodeksu podatkowego.

19 Sąd odsyłający twierdzi jednak, że w świetle prawa krajowego, a w szczególności wspomnianego przepisu, usługi oferowane przez Happy Education nie są zwolnione, ponieważ nie udowodniła ona zawarcia partnerstwa z placówką kształcenia w celu realizacji projektu w ramach programu „Szkoła po szkole".

20 Sąd ten uważa wszakże, iż Happy Education mogłaby powoływać się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

21 W tym względzie Happy Education podnosi, że usługi, jakie świadczy na rzecz uczniów, obejmują działania polegające na przekazywaniu wiedzy zarówno praktycznej, jak i teoretycznej, zgodnie z krajowym programem nauczania szkolnego, niezbędne do pogłębiania wiedzy zdobywanej przez uczniów w ramach zajęć prowadzonych w placówkach kształcenia. Działania te nie mają więc celu wyłącznie rekreacyjnego, lecz koncentrują się głównie na odrabianiu zadań i utrwalaniu wiedzy zdobywanej podczas zajęć dydaktycznych w placówkach kształcenia objętych systemem krajowym.

22 Sąd odsyłający wnioskuje stąd, że działalność Happy Education wchodzi w zakres pojęcia „kształcenia powszechnego lub wyższego" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

23 Sąd ten ma natomiast wątpliwości co do tego, czy Happy Education spełnia pozostałe określone w tym przepisie kryteria, ponieważ nie jest pewne, czy może być ona postrzegana jako „instytucja, której cele uznane są za podobne" do celów podmiotów prawa publicznego, w rozumieniu tego przepisu, z uwagi na to, że posiada ona jedynie zezwolenie niezbędne do prowadzenia działalności edukacyjnej oznaczonej kodem CAEN 8559, którego to zezwolenia nie uznaje się w prawie krajowym za wystarczające do tego, by dany podmiot kwalifikował się do zwolnienia z VAT.

24 W tych okolicznościach Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że usługi edukacyjne, takie jak te zawarte w narodowym programie »Szkoła po szkole«, mogą być objęte pojęciem »usług ściśle związanych z kształceniem powszechnym«, jeżeli są one świadczone w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym przez podmiot prywatny w celach handlowych i w przypadku braku umowy o partnerstwie zawartej z placówką edukacyjną?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy uznanie skarżącej za »instytucję, której cele są podobne«, w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) [dyrektywy 2006/112] może wynikać z krajowych przepisów ustawowych dotyczących wydania zezwolenia na działalność określoną kodem CAEN 8559 – »Inne formy nauczania« przez Oficiul Național al Registrului Comerțului (krajowe biuro rejestru handlowego) oraz z okoliczności, że działalność edukacyjna taka jak »Szkoła po szkole«, która ma na celu zapobieganie zjawisku wczesnego i przedwczesnego kończenia nauki, poprawę efektów kształcenia, nadrabianie zaległości w nauce, przyspieszone nauczanie, rozwój osobisty i integrację społeczną, leży w interesie publicznym?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

25 Poprzez pytanie drugie, które należy rozpatrzyć w pierwszej kolejności, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „instytucji, której cele uznane są za podobne” do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego, w rozumieniu tego przepisu, obejmuje podmiot prywatny, który prowadzi leżącą w interesie publicznym działalność w zakresie kształcenia polegającą w szczególności na organizacji zajęć uzupełniających program nauczania szkolnego, takich jak wsparcie w odrabianiu zadań, programy edukacyjne czy kursy języków obcych, i który uzyskał zezwolenie krajowego biura krajowego rejestru handlowego w postaci przypisania kodu CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia” w rozumieniu klasyfikacji krajowej działalności gospodarczej.

26 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 132 dyrektywy 2006/112 przewiduje zwolnienia, które, jak wskazuje tytuł rozdziału, w którym przepis ów się znajduje, mają na celu uprzywilejowanie niektórych rodzajów działalności wykonywanych w interesie publicznym. Zwolnienia te nie dotyczą jednak wszystkich rodzajów działalności wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie tych, które zostały w tym przepisie wymienione i opisane w sposób szczegółowy (wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 17).

27 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wspomniane zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyroki: z dnia 26 października 2017 r., The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 21 października 2021 r., Dubrovin & Tröger – Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, pkt 21).

28 Wyrażenia użyte do określenia zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny podlegać wykładni ścisłej, ponieważ stanowią one wyjątki od wynikającej z art. 2 tej dyrektywy zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza jednak, że wyrażenia użyte do opisania zwolnień przewidzianych w owym art. 132 należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 21 października 2021 r., Dubrovin & Tröger – Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, pkt 22).

29 Należy w szczególności zauważyć, że z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 wynika, że zwolnienie, o którym mowa w tym przepisie, jest uzależnione zasadniczo od dwóch kumulatywnych przesłanek, a mianowicie, po pierwsze, przesłanki dotyczącej charakteru świadczonych usług – czy to usług kształcenia dzieci lub młodzieży, kształcenia powszechnego lub wyższego, kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, czy usług „ściśle związanych" z owymi usługami – oraz, po drugie, przesłanki dotyczącej usługodawcy, która wymaga, by wspomniane usługi były świadczone „przez […] podmioty prawa publicznego lub inne instytucje […], których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie" (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 35; a także z dnia 4 maja 2017 r., Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, pkt 26).

30 Co się tyczy drugiej z tych przesłanek, jeżeli dany podmiot nie jest podmiotem prawa publicznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 – a wydaje się, że jest tak w przypadku Happy Education w sprawie w postępowaniu głównym – świadczone przez niego usługi mogą być zwolnione z VAT na podstawie tego przepisu tylko wówczas, gdy wchodzi on w zakres pojęcia „inn[ych] instytucj[i] […], których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie", o którym mowa w drugim pytaniu prejudycjalnym.

31 W tym względzie należy podkreślić, że Trybunał orzekł już, iż w zakresie, w jakim art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 nie określa warunków ani też sposobów uznania tych podobnych celów, zasadniczo to do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów. Państwa członkowskie dysponują w tym zakresie swobodą uznania (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2005 r., Kingscrest Associates i Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, pkt 49, 51; a także z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 37).

32 Ponadto do sądów krajowych należy zbadanie, czy nakładając takie warunki, państwa członkowskie nie przekroczyły granic swobodnego uznania oraz przestrzegały zasad prawa Unii, a w szczególności zasady równego traktowania, która w dziedzinie VAT jest wyrażona zasadą neutralności podatkowej (wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszym wypadku z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że owo uznanie za instytucję, której cele są podobne do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego, w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, odbywa się w prawie rumuńskim w odniesieniu do podmiotów prywatnych, takich jak Happy Education, oferujących zajęcia w zakresie kształcenia takie jak „Szkoła po szkole", głównie poprzez zawarcie partnerstwa z placówką kształcenia w ramach programu „Szkoła po szkole", zgodnie z art. 58 ustawy o edukacji narodowej i metodyką organizacji programu „Szkoła po szkole".

34 Tymczasem z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że Happy Education nie zawarła takiego partnerstwa, a w związku z tym nie doszło w jej przypadku do takiego uznania i nie posiada ona zezwolenia, które jest w tym względzie wymagane przez prawo rumuńskie.

35 W konsekwencji trzeba stwierdzić, że – z zastrzeżeniem przeprowadzenia badania, o którym mowa w pkt 32 niniejszego wyroku – podmiotu takiego nie można uważać za instytucję, której cele uznane są za podobne do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego, w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, ponieważ nie spełnia on warunków ustanowionych w tym celu przez organy krajowe, przy czym na kwalifikację tę nie ma wpływu okoliczność prowadzenia przez ów podmiot leżącej w interesie publicznym działalności w zakresie kształcenia takiej jak „Szkoła po szkole" czy uzyskanie przez niego zezwolenia krajowego biura rejestru handlowego, w momencie jego zarejestrowania w tym rejestrze, w postaci przypisania kodu CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia".

36 Co się bowiem tyczy, konkretniej rzecz ujmując, owego zezwolenia, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że służy ono jedynie uznaniu, do celów rejestracji w krajowym rejestrze handlowym, że działalność spółki jest objęta kodem CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia", a zatem dotyczy ono jedynie zgodnego z prawem komercyjnego celu prowadzonej przez tę spółkę działalności, w związku z czym, jak stwierdziły rząd rumuński i Komisja Europejska, takie zezwolenie nie może być równoznaczne z uznaniem danej spółki za instytucję, której cele są podobne do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego.

37 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie drugie brzmi następująco: art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „instytucji, której cele uznane są za podobne" do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego, w rozumieniu tego przepisu, nie obejmuje podmiotu prywatnego, który prowadzi leżącą w interesie publicznym działalność w zakresie kształcenia polegającą w szczególności na organizacji zajęć uzupełniających program nauczania szkolnego, takich jak wsparcie w odrabianiu zadań, programy edukacyjne czy kursy języków obcych, i który uzyskał zezwolenie krajowego biura rejestru handlowego w postaci przypisania kodu CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia" w rozumieniu klasyfikacji krajowej działalności gospodarczej, jeżeli przedsiębiorstwo to nie spełnia w każdym wypadku przewidzianych w prawie krajowym warunków, od których uzależniona jest możliwość uzyskania owego uznania.

W przedmiocie pytania pierwszego

38 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie oraz na kumulatywne przesłanki zwolnienia, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, przypomniane w pkt 29 niniejszego wyroku, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie pierwsze (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 marca 2019 r., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, pkt 31).

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „instytucji, której cele uznane są za podobne" do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego, w rozumieniu tego przepisu, nie obejmuje podmiotu prywatnego, który prowadzi leżącą w interesie publicznym działalność w zakresie kształcenia polegającą w szczególności na organizacji zajęć uzupełniających program nauczania szkolnego, takich jak wsparcie w odrabianiu zadań, programy edukacyjne czy kursy języków obcych, i który uzyskał zezwolenie krajowego biura rejestru handlowego w postaci przypisania kodu CAEN 8559 – „Inne formy kształcenia" w rozumieniu klasyfikacji krajowej działalności gospodarczej, jeżeli przedsiębiorstwo to nie spełnia w każdym wypadku przewidzianych w prawie krajowym warunków, od których uzależniona jest możliwość uzyskania owego uznania.

Podpisy