ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 28ης Απριλίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ' – Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος – Απαλλαγές που συνδέονται με την εκπαίδευση των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση – Παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών συμπληρωματικών του σχολικού προγράμματος – Οργανισμός ιδιωτικού δικαίου που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές για εμπορικούς σκοπούς»

Στην υπόθεση C-612/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Cluj (πολυμελές πρωτοδικείο της Cluj, Ρουμανία) με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Happy Education SRL

κατά

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και O. Spineanu-Matei, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Happy Education SRL, εκπροσωπούμενη από τον A. Manole, avocat,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane και L.-E. Baţagoi,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και A. Armenia,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', καθώς και των άρθρων 133 και 134 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Happy Education SRL και, αφετέρου, της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών της Cluj-Napoca, Ρουμανία) και της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (τοπικής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών της Cluj, Ρουμανία) (στο εξής, από κοινού: φορολογικές αρχές) σχετικά με την άρνηση των φορολογικών αρχών να απαλλάξουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τις παρεχόμενες από τη Happy Education υπηρεσίες διδασκαλίας οι οποίες είναι συμπληρωματικές του σχολικού προγράμματος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Ο τίτλος IX της οδηγίας 2006/112, που επιγράφεται «Απαλλαγές», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το κεφάλαιο 2, το οποίο αφορά τις «[α]παλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» και στο οποίο περιέχεται το άρθρο 132, του οποίου η παράγραφος 1 έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

θ) την εκπαίδευση των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς,

[…]».

4 Το άρθρο 133 της οδηγίας αυτής προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

β) η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ,

δ) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

[…]»

Το ρουμανικό δίκαιο

5 Το άρθρο 292, με τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015, περί του φορολογικού κώδικα), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015) (στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Οι ακόλουθες πράξεις γενικού συμφέροντος απαλλάσσονται από τον φόρο:

[…]

f) η διδακτική δραστηριότητα η οποία προβλέπεται από τον νόμο 1/2011 περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε, η επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων καθώς και η παροχή υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με τις εν λόγω δραστηριότητες, που πραγματοποιούνται από δημόσια ιδρύματα ή άλλους εξουσιοδοτημένους φορείς. Η απαλλαγή χορηγείται υπό τους όρους που προβλέπονται στους κανόνες εφαρμογής·

[…]».

6 Η Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (κυβερνητική απόφαση 1/2016 για την έγκριση των κανόνων εφαρμογής του νόμου 227/2015, περί του φορολογικού κώδικα), της 6ης Ιανουαρίου 2016 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 22 της 13ης Ιανουαρίου 2016), ορίζει στο κεφάλαιο IX, με τίτλο «Πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο», στο τμήμα 1, σημείο 42, τα εξής:

«1. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα για την επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων εφαρμόζεται σε πρόσωπα εξουσιοδοτημένα για τον σκοπό αυτό σύμφωνα με το αναδημοσιευθέν κυβερνητικό διάταγμα 129/2000 περί της επαγγελματικής κατάρτισης ενηλίκων, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα, σε πρόσωπα εξουσιοδοτημένα για την επαγγελματική κατάρτιση του εν ενεργεία προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, όπως προβλέπεται από τον Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România (νόμο 223/2007 περί του κανονισμού της υπηρεσιακής κατάστασης του εν ενεργεία προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας της Ρουμανίας), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε, καθώς και στην Εθνική Υπηρεσία Δημοσίων Υπαλλήλων για την επαγγελματική επιμόρφωση. Απαλλάσσονται επίσης οι υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης που παρέχονται από επαγγελματίες εκπαιδευτικούς βάσει συμβάσεων σύμπραξης οι οποίες έχουν συναφθεί με την Εθνική Υπηρεσία Δημοσίων Υπαλλήλων σύμφωνα με το άρθρο 23 της Hotărârea Guvernului nr. 1066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (κυβερνητικής απόφασης 1066/2008 για την έγκριση των κανόνων επαγγελματικής κατάρτισης των δημοσίων υπαλλήλων).

[…]

3. Η απαλλαγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα εφαρμόζεται επίσης στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με εκπαιδευτικές υπηρεσίες, όπως η πώληση σχολικών βιβλίων, η οργάνωση συνεδρίων σχετικών με την εκπαιδευτική δραστηριότητα, που πραγματοποιούνται από δημόσια ιδρύματα ή άλλους οργανισμούς εγκεκριμένους για εκπαιδευτικές δραστηριότητες ή για την επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων, η διεξαγωγή εξετάσεων για την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές υπηρεσίες ή η επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων.

[…]»

7 Ο Legea educației naționale nr. 1/2011 (νόμος 1/2011 περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος), της 5ης Ιανουαρίου 2011 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 18 της 10ης Ιανουαρίου 2011, στο εξής: νόμος περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος), ρυθμίζει, σύμφωνα με το άρθρο 1, τη δομή, τους σκοπούς, την οργάνωση και τη λειτουργία του εθνικού συστήματος δημόσιας, ιδιωτικής και θρησκευτικής εκπαίδευσης.

8 Το άρθρο 58 του νόμου περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος, το οποίο αφορά το πρόγραμμα «Σχολείο μετά το σχολείο», έχει ως εξής:

«1. Τα εκπαιδευτικά ιδρύματα, με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, μπορούν να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους με τους μαθητές μετά τις διδακτικές ώρες, μέσω του προγράμματος “Σχολείο μετά το σχολείο”.

2. Σε σύμπραξη με τις τοπικές δημόσιες αρχές και με τις ενώσεις γονέων, μέσω του προγράμματος “Σχολείο μετά το σχολείο” παρέχονται εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές δραστηριότητες, δραστηριότητες αναψυχής, με σκοπό την εμπέδωση των αποκτηθεισών

δεξιοτήτων ή την ταχύρρυθμη εκμάθηση, καθώς και δραστηριότητες ενισχυτικής διδασκαλίας. Στο μέτρο του δυνατού, η σύμπραξη μπορεί να υλοποιηθεί με μη κυβερνητικές οργανώσεις που έχουν αρμοδιότητες στον τομέα αυτό.

3. Τα προγράμματα "Σχολείο μετά το σχολείο" οργανώνονται βάσει μεθοδολογίας εγκριθείσας με απόφαση του Υπουργού Παιδείας, Έρευνας, Νεολαίας και Αθλητισμού.

4. Το κράτος μπορεί να χρηματοδοτεί το πρόγραμμα "Σχολείο μετά το σχολείο" για παιδιά και μαθητές που ανήκουν σε μειονεκτούσες κατηγορίες, σύμφωνα με τον νόμο.»

9 Η οργάνωση του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο» διέπεται από τη Metodologia de organizare a programului «Școala după școală», aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5349 (μεθοδολογία για την οργάνωση του προγράμματος «Școala după școală», η οποία εγκρίθηκε με απόφαση του Υπουργού Παιδείας, Έρευνας, Νεολαίας και Αθλητισμού), της 7ης Σεπτεμβρίου 2011 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 738 της 20ής Οκτωβρίου 2011, στο εξής: μεθοδολογία οργάνωσης του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο»).

10 Η μεθοδολογία οργάνωσης του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο» προβλέπει στο άρθρο 2 τα εξής:

«1. Το πρόγραμμα "Σχολείο μετά το σχολείο", το οποίο ονομάζεται στο εξής: πρόγραμμα SDS, είναι πρόγραμμα συμπληρωματικό του υποχρεωτικού σχολικού προγράμματος, το οποίο προσφέρει δυνατότητες τυπικής και άτυπης εκπαίδευσης για την εμπέδωση των ικανοτήτων, την ενισχυτική διδασκαλία και ταχύρρυθμη εκπαίδευση μέσω εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών δραστηριοτήτων και δραστηριοτήτων αναψυχής.

2. Το πρόγραμμα SDS απευθύνεται στους μαθητές τόσο της πρωτοβάθμιας όσο και της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η Happy Education είναι ρουμανική εμπορική εταιρία η οποία παρέχει εκπαιδευτικές υπηρεσίες συνιστάμενες στην οργάνωση δραστηριοτήτων συμπληρωματικών του σχολικού προγράμματος, όπως μαθήματα παροχής βοήθειας για τις ασκήσεις για το σπίτι, εκπαιδευτικά προγράμματα, μαθήματα ξένων γλωσσών και καλλιτεχνικών, αθλητικές δραστηριότητες, μεταφορά των παιδιών από και προς το σχολείο και παροχή γευμάτων μετά τις σχολικές δραστηριότητες.

12 Οι εν λόγω δραστηριότητες αντιστοιχούν σε εκείνες που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα «Școala după școală» («Σχολείο μετά το σχολείο»), όπως αυτό θεσπίστηκε, μεταξύ άλλων, με τη μεθοδολογία οργάνωσης του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο» (στο εξής: πρόγραμμα «Σχολείο μετά το σχολείο»).

13 Τα παιδιά που συμμετέχουν στις ως άνω δραστηριότητες είναι εγγεγραμμένα σε διάφορα σχολεία της Cluj-Napoca (Ρουμανία).

14 Στο πλαίσιο της ταξινόμησης των εθνικών οικονομικών δραστηριοτήτων (CAEN), βάσει του οποίου κάθε εμπορική εταιρία και φυσικό πρόσωπο που διαθέτει άδεια στη Ρουμανία υποχρεούται να ταξινομεί τον εταιρικό σκοπό της/του για στατιστικούς, μεταξύ άλλων, σκοπούς, οι δραστηριότητες της Happy Education εμπίπτουν στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας».

15 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου σχετικά με τον ΦΠΑ, για την περίοδο μεταξύ 1ης Αυγούστου 2016 και 31ης Δεκεμβρίου 2017, η υπηρεσία ελέγχου των φορολογικών αρχών διαπίστωσε ότι, τον Ιούλιο του 2016, ο κύκλος εργασιών της Happy Education είχε υπερβεί το ανώτατο όριο κύκλου εργασιών κάτω από το οποίο οι μικρές επιχειρήσεις τυγχάνουν, σύμφωνα με τον φορολογικό κώδικα, απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οι αρχές αυτές έκριναν ότι η Happy Education όφειλε να έχει εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ από τον Αύγουστο του 2016 και την υποχρέωσαν να καταβάλει ποσό που αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ για τη σχετική περίοδο.

16 Στις 11 Ιουνίου 2018 η εταιρία αυτή υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της ως άνω απόφασης επιβολής φόρου, υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι οι πράξεις τις οποίες πραγματοποιούσε αποτελούσαν παροχές υπηρεσιών στενά συνδεόμενες με την εκπαιδευτική δραστηριότητα που προβλέπεται στον νόμο περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος, οπότε απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 292, παράγραφος 1, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα. Οι φορολογικές αρχές επισήμαναν, ιδίως, ότι η Happy Education δεν είχε λάβει άδεια για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο» που προορίζεται για τους μαθητές.

17 Με απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2018, η υπηρεσία εξέτασης ενστάσεων αριθ. 1 των φορολογικών αρχών απέρριψε τη διοικητική αυτή ένσταση, με την αιτιολογία ότι οι δραστηριότητες που ασκούσε η Happy Education δεν αποτελούσαν μέρος του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος και δεν επιτρέπονταν βάσει των κανόνων εφαρμογής του άρθρου 292, παράγραφος 1, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα.

18 Επιληφθέν προσφυγής που άσκησε η Happy Education κατά της ως άνω απόφασης, το Tribunalul Cluj (πολυμελές πρωτοδικείο της Cluj, Ρουμανία) παρατηρεί ότι, κατά την ίδρυση της εταιρίας, ο εταιρικός σκοπός των δραστηριοτήτων της είχε καταταγεί στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας» και, για τον λόγο αυτό, η εταιρία έκρινε ότι δεν ήταν αναγκαίο να εκδοθούν, ως προς αυτήν, πρόσθετες πράξεις προκειμένου οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο του ως άνω εταιρικού σκοπού να καταταγούν στην κατηγορία των πράξεων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 292, παράγραφος 1, στοιχείο f, του φορολογικού κώδικα.

19 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, ωστόσο, ότι, υπό το πρίσμα του εθνικού δικαίου, ιδίως δε της διάταξης αυτής, οι υπηρεσίες που παρέχει η Happy Education δεν απαλλάσσονται, στο μέτρο που η τελευταία δεν απέδειξε τη σύναψη σύμπραξης με εκπαιδευτικό ίδρυμα με σκοπό την υλοποίηση σχεδίου στο πλαίσιο του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο».

20 Το δικαστήριο αυτό εκτιμά, εντούτοις, ότι η Happy Education θα μπορούσε να επικαλεστεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112.

21 Συναφώς, η Happy Education υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει στους μαθητές περιλαμβάνουν δραστηριότητες μετάδοσης τόσο πρακτικών όσο και θεωρητικών γνώσεων, σύμφωνα με το εθνικό σχολικό πρόγραμμα, οι οποίες είναι αναγκαίες για την περαιτέρω ανάπτυξη των γνώσεων τις οποίες έχουν αποκτήσει οι μαθητές στο πλαίσιο των μαθημάτων που

παραδίδονται στα εκπαιδευτικά ιδρύματα. Επομένως, ο σκοπός των δραστηριοτήτων αυτών δεν είναι αμιγώς ψυχαγωγικός, αλλά επικεντρώνεται κυρίως στην ολοκλήρωση των ασκήσεων για το σπίτι και στην εμπέδωση των γνώσεων που αποκτήθηκαν κατά τις ώρες μαθημάτων στα εκπαιδευτικά ιδρύματα του εθνικού συστήματος.

22 Το αιτούν δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι η δραστηριότητα της Happy Education εμπίπτει στην έννοια της «σχολικής ή πανεπιστημιακής εκπαίδευσης», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112.

23 Αντιθέτως, διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η Happy Education πληροί τα λοιπά κριτήρια που θέτει η ως άνω διάταξη, καθόσον δεν είναι βέβαιο αν η εταιρία αυτή μπορεί να θεωρηθεί ως «οργανισμός που [αναγνωρίζεται ότι έχει] παρεμφερείς σκοπούς» με τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, δεδομένου ότι διαθέτει μόνον την αναγκαία άδεια για την άσκηση των εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων που προσδιορίζονται με τον κωδικό CAEN 8559, η δε άδεια αυτή δεν θεωρείται, κατά το εθνικό δίκαιο, επαρκής ώστε ένας οργανισμός να μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

24 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Tribunalul Cluj (πολυμελές πρωτοδικείο της Cluj) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, το άρθρο 133 και το άρθρο 134 της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι οι εκπαιδευτικής φύσεως υπηρεσίες όπως αυτές που περιλαμβάνονται στο εθνικό πρόγραμμα “Σχολείο μετά το σχολείο” μπορούν να περιληφθούν στην έννοια των “στενά συνδεόμενων με τη σχολική εκπαίδευση υπηρεσιών”, εφόσον παρέχονται, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, από ιδιωτικό φορέα, για εμπορικούς σκοπούς και χωρίς να υφίσταται σύμπραξη με εκπαιδευτικό ίδρυμα;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορεί η αναγνώριση της προσφεύγουσας ως “οργανισμού με παρεμφερείς σκοπούς”, κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας [2006/112], να απορρέει από τις διατάξεις του εθνικού δικαίου σχετικά με την έγκριση των δραστηριοτήτων οι οποίες προσδιορίζονται με τον κωδικό CAEN 8559 – “Άλλες μορφές διδασκαλίας” από το Εθνικό Εμπορικό Μητρώο και να συνδέεται με τον χαρακτήρα εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων της μορφής “Σχολείο μετά το σχολείο”, οι οποίες αποσκοπούν στην πρόληψη της εγκαταλείψεως του σχολείου και της πρόωρης αποχωρήσεως από το σχολείο, τη βελτίωση των επιδόσεων στο σχολείο, την ενισχυτική διδασκαλία, την ταχύρρυθμη διδασκαλία, την προσωπική ανάπτυξη και την κοινωνική ένταξη, ως δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι θεωρείται ως «οργανισμός που [αναγνωρίζεται ότι έχει] παρεμφερείς σκοπούς» με εκείνους ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, ένας ιδιωτικός φορέας ο οποίος ασκεί εκπαιδευτικές δραστηριότητες γενικού

συμφέροντος που συνίστανται, μεταξύ άλλων, στην οργάνωση δραστηριοτήτων συμπληρωματικών του σχολικού προγράμματος, όπως μαθήματα παροχής βοήθειας για τις ασκήσεις για το σπίτι, εκπαιδευτικά προγράμματα, μαθήματα ξένων γλωσσών, και ο οποίος έχει λάβει άδεια από το Εθνικό Εμπορικό Μητρώο, με τη μορφή της υπαγωγής στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας», κατά την έννοια της ταξινόμησης των εθνικών οικονομικών δραστηριοτήτων.

26 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει απαλλαγές οι οποίες, όπως αναφέρεται στον τίτλο του κεφαλαίου στο οποίο εντάσσεται το άρθρο αυτό, αποσκοπούν στην προαγωγή ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Ωστόσο, οι απαλλαγές αυτές δεν αφορούν όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερώς στην εν λόγω διάταξη (αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 14ης Μαρτίου 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, σκέψη 17).

27 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι εν λόγω απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, σκέψη 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 21ης Οκτωβρίου 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, σκέψη 21).

28 Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι εν λόγω απαλλαγές συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή που απορρέει από το άρθρο 2 της οδηγίας, κατά την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, ο κανόνας αυτός της συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μην παράγουν τα αποτελέσματά τους (αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 21ης Οκτωβρίου 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, σκέψη 22).

29 Επισημαίνεται, ειδικότερα, ότι από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή εξαρτάται, κατ' ουσίαν, από δύο σωρευτικές προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, από την προϋπόθεση που αφορά τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας, δηλαδή πρέπει να πρόκειται για εκπαίδευση των παιδιών ή των νέων, σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση ή για «στενά συνδεόμενες» με αυτές παροχές υπηρεσιών, και, αφετέρου, από την προϋπόθεση που αφορά τον πάροχο της υπηρεσίας, δηλαδή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται «από οργανισμούς δημόσιου δικαίου […] ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς» (πρβλ. αποφάσεις της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 35, και της 4ης Μαΐου 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, σκέψη 26).

30 Όσον αφορά τη δεύτερη από τις προϋποθέσεις αυτές, όταν ένας φορέας δεν αποτελεί οργανισμό δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, όπως φαίνεται να συμβαίνει στην περίπτωση της Happy Education στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι υπηρεσίες του μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ δυνάμει της διάταξης

αυτής μόνο στο μέτρο που ο εν λόγω φορέας εμπίπτει στην έννοια των «οργανισμών που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς», την οποία αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

31 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο μέτρο που το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112 δεν διευκρινίζει τις προϋποθέσεις ή τις διαδικασίες αναγνώρισης των παρεμφερών αυτών σκοπών, εναπόκειται, κατ' αρχήν, στο εθνικό δίκαιο εκάστου κράτους μέλους να θεσπίσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους οι σκοποί αυτοί μπορούν να αναγνωριστούν σε τέτοιους οργανισμούς. Τα κράτη μέλη διαθέτουν συναφώς διακριτική εξουσία (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2005, Kingscrest Associates και Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, σκέψεις 49 και 51, και της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 37).

32 Επιπλέον, στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εξετάζουν μήπως τα κράτη μέλη, κατά την επιβολή των προϋποθέσεων αυτών, υπερέβησαν τα όρια της διακριτικής τους εξουσίας και αν τήρησαν τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, ιδίως την αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία εκφράζεται, στον τομέα του ΦΠΑ, με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Εν προκειμένω, από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η αναγνώριση ενός φορέα ως οργανισμού που έχει σκοπούς παρεμφερείς με εκείνους ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, πραγματοποιείται, κατά το ρουμανικό δίκαιο, όσον αφορά τους ιδιωτικούς φορείς –όπως η Happy Education– που προσφέρουν εκπαιδευτικές δραστηριότητες της μορφής «Σχολείο μετά το σχολείο», κυρίως με τη σύναψη σύμπραξης με εκπαιδευτικό ίδρυμα στο πλαίσιο του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο», σύμφωνα με το άρθρο 58 του νόμου περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος και τη μεθοδολογία οργάνωσης του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο».

34 Από τα στοιχεία, όμως, που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η Happy Education δεν έχει συνάψει τέτοια σύμπραξη και, ως εκ τούτου, δεν διαθέτει την αναγνώριση ή την έγκριση που απαιτείται για τον σκοπό αυτόν κατά το ρουμανικό δίκαιο.

35 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, υπό την επιφύλαξη της εξέτασης για την οποία γίνεται λόγος στη σκέψη 32 της παρούσας απόφασης, ένας τέτοιος φορέας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οργανισμός που αναγνωρίζεται ότι έχει σκοπούς παρεμφερείς με εκείνους ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, δεδομένου ότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις που έχουν θέσει προς τούτο οι εθνικές αρχές, χωρίς να ασκεί επιρροή επί του χαρακτηρισμού αυτού το γεγονός ότι ο εν λόγω φορέας ασκούσε εκπαιδευτικές δραστηριότητες γενικού συμφέροντος της μορφής «Σχολείο μετά το σχολείο» ή ότι είχε λάβει άδεια από το Εθνικό Εμπορικό Μητρώο, κατά την εγγραφή του στο μητρώο αυτό, με τη μορφή της υπαγωγής στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας».

36 Πράγματι, όσον αφορά, ειδικότερα, την εν λόγω άδεια, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι αυτή έχει ως αντικείμενο μόνον την αναγνώριση, για τους σκοπούς της εγγραφής στο εθνικό εμπορικό μητρώο, της δραστηριότητας της εταιρίας ως υπαγόμενης στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας» και, επομένως, αφορά μόνον τον θεμιτό εμπορικό σκοπό των δραστηριοτήτων που ασκεί η εταιρία, οπότε, όπως υποστήριξαν η

Ρουμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η άδεια αυτή δεν μπορεί να ισοδυναμεί με την αναγνώριση μιας εταιρίας ως οργανισμού που έχει σκοπούς παρεμφερείς με εκείνους ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου.

37 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν θεωρείται ως «οργανισμός που [αναγνωρίζεται ότι έχει] παρεμφερείς σκοπούς» με εκείνους ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, ένας ιδιωτικός φορέας ο οποίος ασκεί εκπαιδευτικές δραστηριότητες γενικού συμφέροντος που συνίστανται, μεταξύ άλλων, στην οργάνωση δραστηριοτήτων συμπληρωματικών του σχολικού προγράμματος, όπως μαθήματα παροχής βοήθειας για τις ασκήσεις για το σπίτι, εκπαιδευτικά προγράμματα, μαθήματα ξένων γλωσσών, και ο οποίος έχει λάβει άδεια από το Εθνικό Εμπορικό Μητρώο, με τη μορφή της υπαγωγής στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας», κατά την έννοια της ταξινόμησης των εθνικών οικονομικών δραστηριοτήτων, όταν η εν λόγω επιχείρηση δεν πληροί, εν πάση περιπτώσει, τις προβλεπόμενες από το εθνικό δίκαιο προϋποθέσεις για να μπορεί να αναγνωριστεί ως έχουσα τέτοιους παρεμφερείς σκοπούς.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

38 Λαμβανομένων υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα και των σωρευτικών προϋποθέσεων της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112, οι οποίες υπομνήσθηκαν στη σκέψη 29 της παρούσας απόφασης, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 14ης Μαρτίου 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, σκέψη 31).

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν θεωρείται ως «οργανισμός που [αναγνωρίζεται ότι έχει] παρεμφερείς σκοπούς» με εκείνους ενός εκπαιδευτικού οργανισμού δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, ένας ιδιωτικός φορέας ο οποίος ασκεί εκπαιδευτικές δραστηριότητες γενικού συμφέροντος που συνίστανται, μεταξύ άλλων, στην οργάνωση δραστηριοτήτων συμπληρωματικών του σχολικού προγράμματος, όπως μαθήματα παροχής βοήθειας για τις ασκήσεις για το σπίτι, εκπαιδευτικά προγράμματα, μαθήματα ξένων γλωσσών, και ο οποίος έχει λάβει άδεια από το Εθνικό Εμπορικό Μητρώο, με τη μορφή της υπαγωγής στον κωδικό CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας», κατά την έννοια της ταξινόμησης των εθνικών οικονομικών δραστηριοτήτων, όταν η εν λόγω επιχείρηση δεν πληροί, εν πάση περιπτώσει, τις προβλεπόμενες από το εθνικό δίκαιο προϋποθέσεις για να μπορεί να αναγνωριστεί ως έχουσα τέτοιους παρεμφερείς σκοπούς.

(υπογραφές)