

Дело C-612/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

17 ноември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunalul Cluj (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

23 септември 2020 г.

Жалбоподател:

Happy Education SRL

Ответници:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Предмет на главното производство

Жалба срещу административен акт по съдебен ред, подадена до Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж, Румъния) от жалбоподателя Happy Education SRL, с искане за отмяна на ревизионен акт, решение по жалбата по административен ред и ревизионен доклад във връзка с данъка върху добавената стойност (ДДС), издадени по отношение на него от ответниците — 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).

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на член 132, параграф 1, буква и) и членове 133 и 134 от Директива 2006/112.

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли член 132, параграф 1, буква и) и членове 133 и 134 от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкуват в смисъл, че образователните услуги като съдържащите се в националната програма „Școala după școală“ [„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 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да произтича от националните законови разпоредби относно разрешаването на дейности, обозначени с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение [некласифицирани другаде]“ от Oficiul Național al Registrului Comerțului (Национална служба на Търговския регистър, Румъния), 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, навакхващо обучение, ускорено обучение, личностно развитие и социално приобщаване?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза и релевантна практика на Съда

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, членове 9 и 131, член 132, параграф 1, буква и) и членове 133 и 134

Решения от 14 юни 2007 г., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), от 14 юни 2007 г., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344), от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), от 14 март 2019 г., A & G Fahrerschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

Релевантни национални разпоредби

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс, наричан по-нататък „Данъчен кодекс“)

Съгласно член 292, озаглавен „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес и освобождавания в полза на други дейности“, параграф 1, буква f):

„1 Следните сделки от обществен интерес са освободени от данък: [...]

f) преподавателската дейност, предвидена в *Legea educației naționale nr. 1/2011* (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; [...]

Член 310, озаглавен „Специален режим за освобождаване за малките предприятия“ предвижда, че за облагаемите сделки на данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот е по-малък от 220 000 RON (румънски леи), може да се приложи освобождаване от данъка, наречено „специален режим на освобождаване“. В срок до 10 дни след достигане на този праг данъчнозадълженото лице трябва да поиска регистрация по ДДС. Ако данъчнозадълженото лице не поиска или закъснее с регистрацията по ДДС, данъчните органи определят задълженията по ДДС.

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)

Точка 42 от тези разпоредби за прилагане, озаглавена „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес и освобождавания в полза на други дейности“, предвижда следното:

„42. (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 *Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților* [...] (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 основа на договори за партньорство, сключени с Националната агенция за държавните служители на основание член 23 от *Hotărârea 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).

(2) Освобождаването, предвидено в член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс, не се прилага за обучение или изследователска дейност, извършвани срещу заплащане от училища, университети или други образователни институции за други лица. В този смисъл е постановено решението на [Съда] по дело C-287/00.

(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 преподавателска дейност или професионално обучение на възрастни, провеждане на изпити за достъп до образователни услуги или професионално обучение на възрастни.

(4) Освобождаването, предвидено в член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс, не се прилага за закупуването на стоки или услуги, извършвано от публичните институции или от други организации, лицензирани за извършване на преподавателска дейност или професионално обучение на възрастни, предназначени за освободените от данък дейности, посочени в член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс“.

Закон № 1/2011 за националното образование

Член 1 предвижда, че този закон определя рамката за упражняване, под ръководството на румънската държава, на основното право на обучение през целия живот. Законът урежда структурата, функциите, организацията и функционирането на националната система за обществено, частно и религиозно образование.

Член 22 предвижда, че националната система за доуниверситетско образование се състои от всички лицензирани/акредитирани държавни, частни и религиозни образователни институции и че доуниверситетското образование е организирано на равнища, форми на обучение и евентуално потоци и профили, и гарантира необходимите условия за придобиване на основни умения и за поэтапно професионално обучение.

Член 58, озаглавен „Програмата „Școala după școală“ („Училище след училище“), предвижда следното:

„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“.

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 „Училище след училище“, приета със заповед № 5349/2011 на министъра на образованието, научните изследвания, младежта и спорта)

Член 2, параграф 1 от тази методика предвижда следното:

„1 Програмата „Училище след училище“, наричана по-нататък **„Програмата SDS“**, е допълнителна програма към задължителната училищна 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“.

Член 3 от тази методика, озаглавен „Организация на Програмата SDS“, предвижда в параграфи 1—5:

„1 Програмата SDS се разработва от образователните институции под формата на проекти след анализ на нуждите чрез консултация с учениците, законните представители, преподавателите, местната общност и други партньорски институции и организации. Въз основа на тези дейности образователните институции определят целевата група на програмата SDS.

2 Предложението за програмата SDS се разработва така, че да отговори приоритетно на нуждите на учениците, принадлежащи към групи в неравностойно положение.

3 Организацията на програмата се извършва въз основа на вътрешен правилник, изготвен от всяка образователна институция.

4 В периода януари—февруари на всяка текуща учебна година управителният съвет на образователната институция извършва анализ на

нуждите от организиране на програмата за следващата учебна година. Въз основа на резултатите от анализа на нуждите и наличните ресурси (човешки, финансови и материални) комисия, съставена от директора на образователната институция, представителя на училищния родителски комитет, двама учители от началния курс и двама учители от средния курс, избрани от учителския съвет, подготвя до 1 март предложението за програмата SDS под формата на образователни пакети. Предложението за програмата SDS се представя, обсъжда и одобрява от учителския съвет на училището“.

Член 18 от тази методика, озаглавен „Партньорства“, предвижда следното:

„1 В началото на програмата SDS образователните институции могат да сключват споразумения за партньорство в подкрепа на дейностите от образователните пакети с институции, които могат да предоставят образователни услуги (образователни центрове в окръжните градове и други детски клубове, училищни спортни клубове и др.) и неправителствени организации.

2 За правилното провеждане на програмата SDS образователните институции могат да сключват партньорства, договори за спонсорство с икономически оператори, местни или чуждестранни физически или юридически лица при спазване на действащото законодателство“.

Legea nr. 359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice (Закон № 359/2004 за опростяване на формалностите при регистриране на физически лица, семейни сдружения и юридически лица в търговския регистър и за уреждане на тяхната данъчна регистрация, както и за издаването на разрешение за упражняване на дейността на юридическите лица)

Съгласно член 1 от този закон, за да се опростят административните процедури и да се насърчи качеството на услугите, се въвежда процедура за вписване в търговския регистър и за данъчна регистрация на физическите лица, семейните сдружения и юридическите лица, както и за издаване на разрешение за упражняване на дейността, въз основа на стандартни клетвени декларации на юридическите лица, които съгласно закона са длъжни да поискат вписване в търговския регистър.

Член 15 предвижда следното:

„1 За целите на издаването от единната служба на търговския регистър към съда на удостоверение за регистрация, съдържащо уникалния регистрационен код или, когато е приложимо, на удостоверение за вписване на данни, заявителят е длъжен да представи заедно със заявлението за регистрация и удостоверителните документи стандартната клетвена

декларация, подписана от съдружниците или управителите, в която според случая се посочва, че:

- a) юридическото лице не извършва декларираните дейности в седалището или клоновете най-много от 3 години;
- b) юридическото лице отговаря на условията за упражняване на дейността, предвидени в специалната правна уредба в областта на здравеопазването, ветеринарномедицинските услуги, опазването на околната среда и закрилата на заетостта, за дейностите, посочени в стандартната декларация [...]"

Член 17 предвижда, че процедурата за издаване на разрешение за упражняване на дейността въз основа на стандартната клетвена декларация се извършва чрез единната служба на търговския регистър към съда, където заявителят е длъжен да регистрира седалището или клоната, а член 17¹ предвижда, че единната служба на търговския регистър към съда издава на заявителите въз основа на стандартните декларации, посочени в член 15, удостоверения, посочващи, че стандартната клетвена декларация е регистрирана.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 Жалбоподателят е търговско дружество, което предлага услуги от вида „следучилищни занимания“, които се състоят в организирането на допълнителни дейности към училищната програма, чиято основна дейност е дейността, посочена в код CAEN 8559 — „Други форми на обучение [некласифицирани другаде]“. Предлаганите от жалбоподателя услуги се състоят в оказване на съдействие при подготовката на домашни работи, образователни програми, езикови курсове, курсове по изкуства, спортни дейности, както и вземане на децата от образователните институции и сервиране на храна.
- 2 Децата, участващи в предлаганите от Happy Education SRL програми, са записани в различни образователни институции в Клуж-Напока, а извършваните от жалбоподателя дейности са идентични с тези, които се съдържат в програмата „Училище след училище“, уредена в методиката от 7 септември 2011 г., приета със заповед № 5349/2011 на министъра на образованието, научните изследвания, младежта и спорта.
- 3 След проверка, извършена от ответника, Окръжна администрация за публични финанси на Клуж, в периода от 16 до 20 април 2018 г., с цел проверка на начина на изпълнението на задълженията по ДДС за периода от 1 август 2016 г. до 31 декември 2017 г., на 27 април 2018 г. са издадени ревизионен доклад и ревизионен акт.

- 4 С тези два акта по същество се установява, че оборотът за юли 2016 г. е надвишил прага за освобождаване от задължението за плащане на ДДС в размер на 220 000 RON, предвиден в член 310, параграф 1 от Данъчния кодекс, и че следователно жалбоподателят е бил длъжен да се регистрира за целите на ДДС, считано от 1 август 2016 г. На това основание в тежест на жалбоподателя са били установени допълнителни задължения за плащане на ДДС в размер на 89 472 RON, свързани с данъчна основа в размер на 383 066 RON.
- 5 Жалбата по административен ред, подадена от жалбоподателя срещу тези актове, е отхвърлена от ответника, Генерална регионална дирекция за публични финанси Клуж-Напока, с решение от 10 септември 2018 г. по жалбата по административен ред.
- 6 Именно в този контекст на 12 март 2019 г. жалбоподателят подава жалба пред запитващата юрисдикция с искане за отмяна на актовете, приети по отношение на него от ответниците.

Основни доводи на страните в главното производство

- 7 Жалбоподателят твърди, че тъй като дейността му представлява предоставяне на услуги, тясно свързани с образователната дейност, предвидена в Закон № 1/2011 за национално образование, тя била освободена от ДДС съгласно разпоредбите на член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс.
- 8 Освен това той посочва, че е предприел действия с цел получаване на разрешение за дейностите, извършвани от институциите, работещи в областта на образованието, но тези действия не са имали успех, тъй като изпълнението на програмата „Училище след училище“ от частноправни юридически лица не е регламентирано.
- 9 Според него съображенията на данъчните органи били особено рестриктивни и неоснователно ограничавали правото му да се ползва от освобождаването от ДДС, изрично предвидено в член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс, с оглед на дейността от обществен интерес, извършвана чрез предоставянето на някои услуги от вида „следучилищни занимания“.
- 10 Освен това, тъй като от датата на учредяването си е получил надлежно разрешение за предмета на дейност, по-конкретно с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение [некласифицирани другаде]“, и през обхванатия от данъчната ревизия период е извършвал изключително така разрешените дейности, жалбоподателят е приел, че не е необходимо да получи други становища, за да може услугите, предоставяни за осъществяването на предмета на неговата дейност, да бъдат класифицирани в категорията на

освободените от ДДС сделки по смисъла на член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс.

- 11 Като се позовават на членове 58 и 61 от Закон № 1/2011, ответниците твърдят, че дейността на жалбоподателя не попадала в рамките на националната образователна система и че той не доказал, че има разрешение да упражнява освободени дейности съгласно член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс и точка 42 от Правителствен указ № 1/2016, поради което не извършвал освободени от ДДС сделки по смисъла на Данъчния кодекс.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 12 Според запитващата юрисдикция жалбоподателят следва да може да се възползва от освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, въпреки че съгласно националното право предоставяните от него услуги не са освободени от ДДС, тъй като той не е представил доказателства за сключването на споразумение за партньорство с образователна институция с цел изпълнение на проект в рамките на националната програма „Училище след училище“, одобрен от управителния съвет на образователната институция и със становището на Inspectorat Şcolar Judeţean (Окръжен училищен инспекторат, Румъния), и следователно не отговаря на условията по член 292, параграф 1, буква f) от Данъчния кодекс във връзка с точка 42, параграф 3 от Правителствен указ № 1/2016, член 3, параграфи 1—5 и член 18 от Методиката за организиране на програмата „Училище след училище“, приета със заповед № 5349/2011 на министъра на образованието, научните изследвания, младежта и спорта.
- 13 Следователно, като се има предвид, че услугите от вида „следучилищни занимания“, които жалбоподателят осигурява на учениците, включват дейности по предаване както на практически, така и на теоретични знания в съответствие с националната училищна програма, които са необходими за задълбочаване на знанията, придобити от учениците по време на курсовете, провеждани в образователните институции, и целта на тези дейности не е чисто развлекателна, а е насочена главно към подготовката на домашните работи и затвърждаването на знанията, придобити по време на учебните часове в образователните институции от националната система, дейността на жалбоподателя попада в обхвата на понятието „училищно или университетско образование“, посочено в член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.
- 14 Запитващата юрисдикция обаче има съмнения дали жалбоподателят отговаря на другите критерии, предвидени в тази разпоредба, тъй като не е сигурно дали той може да се счита за „организация, определена [...] за организация със сроден предмет на дейност“ с този на публичноправните субекти. Следователно, въпреки че жалбоподателят притежава

необходимото разрешение за извършване на образователните дейности с код CAEN 8559 — „Други форми на обучение [некласифицирани другаде]“, това разрешение се счита за недостатъчно, за да могат предоставяните услуги да бъдат освободени от ДДС.

- 15 Запитващата юрисдикция посочва също, че кодът CAEN е специфично цифрово обозначение за определена икономическа дейност, статистическа класификация на национално равнище на икономическите дейности в Румъния, като тази класификация е предназначена да позволи групирането въз основа на критерии за еднородност на данните, свързани с икономическите субекти. Всички дружества и оправомощени физически лица трябва да определят областта или областите на дейност, като използват най-малко един код CAEN.