



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

21 октомври 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, букви и) и й) — Освобождавания за някои дейности от обществен интерес — Предоставяне на детско или младежко, училищно или университетско образование — Училищно или университетско образование — Базов курс по плуване“

По дело C-373/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 27 март 2019 г., постъпил в Съда на 13 май 2019 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt München Abteilung III

срещу

Dubrovin & Tröger GbR — Aquatics,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: К. Jürimäe, председател на трети състав, изпълняваща функциите на председател на девети състав, S. Rodin (докладчик) и N. Piçarra, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за германското правителство, от S. Eisenberg и J. Möller, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от N. Gossement и R. Pethke, в качеството на представители,

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

* Език на производството: немски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 132, параграф 1, букви и) и й) 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 в рамките на спор на Finanzamt München Abteilung III (Данъчна служба Мюнхен III, Германия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) с Dubrovin & Tröger — Aquatics (наричано по-нататък „Dubrovin & Tröger“) по повод отказа на данъчната служба да освободи от данък върху добавената стойност (ДДС) услугите за обучение по плуване, предоставени от Dubrovin & Tröger.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Дял IX, „Освобождавания“, от Директива 2006/112 включва по-специално глава 2, „[о]свобождавания за някои дейности от обществен интерес“, в която се съдържа член 132, който гласи следното в параграф 1:

„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;

й) частните уроци, давани от преподавателски кадри и съответстващи на училищното или университетското образование;

[...]“.

Германското право

- 4 Съгласно член 1, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386), в редакцията, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“):

„Следните сделки подлежат на облагане с данък върху добавената стойност:

1. възмездната доставка на стоки и услуги на територията на дадена държава членка от предприятие, което извършва независима икономическа дейност. [...]

[...]“.

- 5 Член 4 от UStG, озаглавен „Освобождаване на доставките на стоки и услуги“, предвижда:

„От сделките, попадащи под действието на член 1, параграф 1, точка 1 от настоящия закон, от данъчно облагане се освобождават:

[...]

21. а) услугите, които имат пряка учебна или образователна насоченост и се предоставят от частни училища и от други учебни заведения за общо или професионално образование,

- aa) ако са одобрени на федерално равнище в съответствие с член 7, параграф 4 от Grundgesetz [Основния закон] или са разрешени съгласно законодателството на провинцията, или

- bb) ако компетентният орган на провинцията удостовери, че с тях се предоставя надлежна подготовка за професия или за изпит, който трябва да бъде положен пред публичноправно юридическо лице;

- b) услугите, свързани с обучение, които имат пряка учебна или образователна насоченост и се предоставят от преподаватели на свободна практика

- aa) във висши учебни заведения по смисъла на членове 1 и 70 от Hochschulrahmengesetz [Рамковия закон за висшите учебни заведения] и в обществени училища за общо или професионално образование, или

- bb) в частни училища и в други учебни заведения за общо или професионално образование, доколкото те отговарят на условията по буква а);

22. а) провеждането на конференции, курсове и други дейности с научен или образователен характер, организирани от публичноправни юридически лица, от висши учебни заведения по администрация и икономика, от народни университети или организации, осъществяващи дейност в обществена полза или в полза на професионално сдружение, ако по-голямата част от приходите служи за покриване на разходите,

- b) други културни и спортни дейности, организирани от посочените в буква а) оператори, ако тяхното заплащане е под формата на такса за участие;

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 6 Използвайки правно-организационната форма на гражданско дружество, Dubrovin & Tröger осъществява дейност като школа по плуване. Дейността му се състои в организацията, основно за деца, на курсове, провеждани на различни нива, за усвояването на основни умения и техники за плуване. Счита, че тези услуги трябва да бъдат освободени от ДДС.
- 7 След данъчна ревизия за периода 2007—2011 г. данъчната служба приема, че посочените услуги не попадат в обхвата на случаите на освобождаване от ДДС, предвидени в член 4, точки 21 и 22 от UStG, и на 22 ноември 2011 г., 3 септември 2012 г. и 12 август 2013 г. издава актове за установяване на годишните задължения за ДДС за посочените години.
- 8 Dubrovin & Tröger оспорва актовете по административен ред, а след отхвърляне на жалбата му, и по съдебен ред пред Finanzgericht (Финансов съд, Германия).
- 9 В хода на съдебното производство по жалбата, на 21 декември 2017 г. данъчната служба изменя актовете за установяване на годишните данъчни задължения, като продължава да счита, че разглежданите в главното производство услуги представляват облагаеми сделки, но взема предвид и приспада платения по получени доставки ДДС. В съответствие с приложимите данъчно-процесуални правила изменените актове за установяване на годишни данъчни задължения стават предмет на производството пред Finanzgericht (Финансовия съд).
- 10 Последният уважава жалбата, като подчертава, че макар разглежданите в главното производство услуги да не са освободени съгласно националния закон, те трябва да бъдат считани за такива по силата на член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112 съгласно тълкуването му от Съда и Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).
- 11 Всъщност Finanzgericht (Финансовият съд) приема, че преподаването на основните техники за плуване представлява училищно образование и също, че подобно на едноличните търговци, гражданското дружество може да се ползва от член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112.
- 12 Данъчната служба подава ревизионна жалба против решението на Finanzgericht (Финансовия съд) пред запитващата юрисдикция, Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд). Тя сочи по-специално, че нито съгласно правото на Съюза, нито съгласно националното право разглежданите в главното производство услуги попадат в случаите на освобождаване от ДДС, тъй като Dubrovin & Tröger не притежава качеството на преподавателски кадър, даващ частни уроци, по смисъла на член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112.
- 13 В тази връзка запитващата юрисдикция счита, на първо място, че предоставяните от Dubrovin & Tröger услуги представляват образование по смисъла на членове 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112, тъй като е налице подчертан обществен интерес от усвояването на такива елементарни умения като плуването, които всеки човек трябва да притежава, по-специално за да може да се справи в кризисни ситуации във водна среда.

- 14 Споменатата юрисдикция добавя, че настоящото дело се различава от делото, по което е постановено решение от 14 март 2019 г., *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202), в което Съдът приема, че понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 не обхваща обучението за управление на моторни превозни средства, провеждано от учебен център. Действително, освен че последното било специализирано обучение, а различните курсове по плуване били свързани и се надграждали, то не се отличавало и с обществен интерес.
- 15 На второ място, запитващата юрисдикция иска да установи определящите критерии, за да може да се счита, че определена организация е „със сроден предмет на дейност“ с този на публичноправна организация, осъществяваща дейност по предоставяне на детско или младежко, училищно или университетско образование или професионалното обучение или преквалификация по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112.
- 16 Тя е склонна да приеме, че критериите, оповестени в решение от 15 ноември 2012 г., *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), относно признаването на организациите за „благотворителни“ по член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, трябва да се прилагат по аналогия за признаването на „сродния предмет на дейност“ на организация в рамките на член 132, параграф 1, буква и) от посочената директива. В този смисъл определянето на *Dubrovin & Tröger* като организация „със сроден предмет на дейност“ би могло да произтече от обществения интерес, свързан с усвояването на елементарни умения за плуване.
- 17 На трето място, запитващата юрисдикция иска да установи какви са приложимите изисквания, за да е налице качеството „преподавателски кадър“, което операторът трябва да притежава, за да може да се ползва от освобождаването от данъчно облагане, предвидено в член 132, параграф 1, буква й) от Директива 2006/112. В тази връзка принципът на данъчна неутралност би могъл да не допуска икономически оператори, осъществяващи една и съща дейност, да бъдат третирани различно при облагането с ДДС в зависимост от това дали имат качеството на едноличен търговец, или на гражданско дружество. В допълнение Съдът вече е постановил, че преподаването на уроци едновременно на няколко души от един преподавател не е пречка за неговото квалифициране като преподавателски кадър, даващ частни уроци (решение от 14 юни 2007 г., *Haderer*, C-445/05, EU:C:2007:344, т. 30 и 31).
- 18 При тези условия *Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Включва ли понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива [2006/112] и даването на уроци по плуване?
- 2) Може ли дадена организация да се признае по смисъла на член 132, параграф 1, буква и) от Директива [2006/112] за организация със сроден предмет на дейност като този на организациите на публичноправни субекти, предоставящи детско или младежко образование, училищно или университетско образование, професионалното обучение или преквалификация, въз основа на обстоятелството, че предоставяното от тази организация образование има за предмет усвояване на елементарни умения (в случая: плуване)?

- 3) При отрицателен отговор на втория въпрос: предполага ли освобождаването от данъчно облагане по силата на член 132, параграф 1, буква й) от Директива [2006/112] условието данъчнозадълженото лице да е самостоятелен търговец?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща обучението по плуване, осъществявано от школа по плуване.
- 20 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 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).
- 21 Според 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 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 18).
- 22 Съдът вече е постановил, че формулировките, използвани за определяне на освобождаванията, 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 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 19).
- 23 Следва да се отбележи, че в член 132, параграф 1, букви и) и й) от тази директива липсва определение на понятието „училищно или университетско образование“.
- 24 Съдът обаче приема, от една страна, че предаването на знания и умения между преподавател и обучавани е изключително важен елемент на образователния процес (решения от 14 юни 2007 г., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, т. 18 и от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 21).
- 25 От друга страна, Съдът уточнява, че понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на Директива 2006/112 не се ограничава само до образованието, което завършва с изпити за получаване на квалификация или което позволява

придобиване на професионални умения с оглед упражняване на професионална дейност, но обхваща и други дейности, които се преподават в училища или университети с цел задълбочаване на познанията и уменията на учениците или студентите, стига тези дейности да нямат чисто развлекателен характер (решения от 28 януари 2010 г., Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, т. 29 и цитираната съдебна практика и от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 22 и 23).

- 26 Така понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 обхваща дейности, които се отличават както поради самото си естество, така и поради рамката, в която се упражняват (вж. в този смисъл решения от 14 юни 2007 г., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, т. 20 и от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 24).
- 27 От това следва, че със споменатото понятие законодателят на Съюза е искал да обозначи определен вид образователна система, която е обща за всички държави членки, независимо от специфичните характеристики на всяка национална система (решение от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 25).
- 28 Следователно за целите на режима на ДДС понятието „училищно или университетско образование“ се отнася по принцип до интегрирана система за предаване на знания и умения, свързана с широк и разнообразен набор от теми, както и до задълбочаването и развиването на тези знания и умения от страна на учениците и студентите успоредно с техния напредък и специализацията им в различните степени на тази система (решение от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 26).
- 29 С оглед на изложените съображения следва да се провери дали обучението по плуване, осъществявано от школа по плуване като тази в главното производство, може да попадне в понятието за „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112.
- 30 В случая запитващата юрисдикция подчертава, че е налице подчертан обществен интерес от обучението по плуване и за целите на освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1 от Директива 2006/112, това обстоятелство позволява разграничаването на обучението по плуване от други видове обучение, например от обучението за управление на моторни превозни средства, осъществявано от учебен център, което е предмет на разглеждане по делото, по което е постановено решение от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).
- 31 Следва обаче да се отбележи, че макар обучението по плуване, осъществявано от школа по плуване като разглежданото в главното производство, да се отличава с ясно значение и да преследва цел от обществен интерес, то все пак представлява специализирано обучение, осъществявано през ясно отграничен период от време, което само по себе си не е равнозначно на предаването на знания и умения, свързани с широк и разнообразен набор от теми, нито на задълбочаването и развиването на такива знания и умения, което е характерно за училищното или университетското образование (вж. по аналогия решение от 14 март 2019 г., A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, т. 29 и определение от 7 октомври 2019 г., Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, непубликувано, EU:C:2019:840, т. 33).

- 32 Извън това, и въпреки че не би могло да се отрече значението на знанията, предавани по време на обучение за управление на моторни превозни средства или по ветроходство, по-специално за справяне с кризисни ситуации и по-общо за обезпечаване на безопасността и физическата неприкосновеност на лицата, Съдът все пак постановява, съответно в решение от 14 март 2019 г., *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202) и определение от 7 октомври 2019 г., *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* (C-47/19, непубликувано, EU:C:2019:840), че тези видове обучение не попадат в понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112.
- 33 С оглед на изложеното по-горе на първия въпрос следва да се отговори, че понятието „училищно или университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не обхваща обучението по плуване, осъществявано от школа по плуване.

По втори и трети въпрос

- 34 Предвид отговора на първия въпрос, не е необходимо да се отговаря на втория и третия въпрос.

По съдебните разноски

- 35 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:

Понятието „училищно и университетско образование“ по смисъла на член 132, параграф 1, букви и) и й) 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 обхваща обучението по плуване, осъществявано от школа по плуване.

Подписи