

Υπόθεση C-612/20

Περίληψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατ' εφαρμογή του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Νοεμβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul Cluj (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

23 Σεπτεμβρίου 2020

Προσφεύγουσα:

Happy Education SRL

Καθών:

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Διοικητική προσφυγή την οποία άσκησε ενώπιον του Tribunalul Cluj (Πολυμελούς Πρωτοδικείου Cluj, Ρουμανία) η προσφεύγουσα Happy Education SRL, με αίτημα την ακύρωση ατομικής ειδοποιήσεως οφειλής φόρων, αποφάσεως επί διοικητικής ενστάσεως και εκθέσεως φορολογικού ελέγχου σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εξέδωσαν εις βάρος της οι καθών, Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημοσίων οικονομικών Cluj-Napoca) και Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Τοπική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Cluj).

Το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της αποφάσεως περί παραπομπής

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', και των άρθρων 133 και 134 της οδηγίας 2006/112.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', το άρθρο 133 και το άρθρο 134 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι οι εκπαιδευτικές φύσεως υπηρεσίες όπως αυτές που περιλαμβάνονται στο εθνικό πρόγραμμα «Școala după școală» [«Σχολείο μετά το σχολείο»] μπορούν να περιληφθούν στην έννοια των «στενά συνδεδεμένων 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 του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας; να απορρέει από τις διατάξεις του εθνικού δικαίου σχετικά με την έγκριση των δραστηριοτήτων οι οποίες προσδιορίζονται από τον κωδικό CAEN 8559 — «Άλλες μορφές διδασκαλίας (μ.τ.α.) [μη ταξινομημένες αλλού]» από το Oficiul Național al Registrului Comerțului (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 εγκαταλείψεως του σχολείου, τη βελτίωση των επιδόσεων στο σχολείο, την ενισχυτική διδασκαλία, την ταχύρρυθμη διδασκαλία, την προσωπική ανάπτυξη και την κοινωνική ένταξη, ως δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος;

Διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία των οποίων γίνεται επίκληση

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 9 και 131, άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ', και άρθρα 133 και 134

Αποφάσεις της 14 Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343)· της 14 Ιουνίου 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344)· της 28 Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778)· της 14 Μαρτίου 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

Διατάξεις του εθνικού δικαίου των οποίων γίνεται επίκληση

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμος 227/2015, περί του φορολογικού κώδικα· στο εξής: φορολογικός κώδικας)

Κατά το άρθρο 292, με τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», παράγραφος 1, στοιχείο f:

«1 Οι ακόλουθες πράξεις γενικού συμφέροντος απαλλάσσονται από τον φόρο: (...)

f) η διδακτική δραστηριότητα η οποία προβλέπεται από τον *Legea educației naționale nr. 1/2011* (νόμο 1/2011 περί δημόσιας εκπαίδευσης), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε, η επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων καθώς και η παροχή υπηρεσιών και οι προμήθειες 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 (...)».

Το άρθρο 310, με τίτλο «Ειδικό καθεστώς απαλλαγής μικρών επιχειρήσεων», προβλέπει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι χαμηλότερος από το όριο των 220 000 ρουμανικών λέου (RON) δύνανται να ζητήσουν απαλλαγή από τον φόρο, που καλείται ειδικό καθεστώς απαλλαγής για τις φορολογητέες πράξεις τους. Εντός προθεσμίας 10 ημερών από την υπέρβαση του ορίου αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ζητήσει να εγγραφεί στο μητρώο των υποκείμενων στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν ζητήσει ή υποβάλει εκπρόθεσμα αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές καθορίζουν τις σχετικές με τον ΦΠΑ υποχρεώσεις.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (διάταγμα 1/2016 της ρουμανικής κυβέρνησης, για την έγκριση των κανόνων εφαρμογής του νόμου 227/2015, περί του φορολογικού κώδικα)

Το σημείο 42 των εν λόγω κανόνων εφαρμογής, με τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και απαλλαγές άλλων δραστηριοτήτων», προβλέπει τα εξής:

«42. (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 *Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților (...)* (κυβερνητικό διάταγμα 129/2000, περί της επαγγελματικής κατάρτισης ενηλίκων), 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 (...)* (νόμος 223/2007, περί του κανονισμού της υπηρεσιακής κατάστασης του εν ενεργεία προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας της Ρουμανίας), καθώς και στην Εθνική Υπηρεσία Δημοσίων Υπαλλήλων για την επαγγελματική επιμόρφωση. Απαλλάσσονται επίσης οι υπηρεσίες επαγγελματικής κατάρτισης που παρέχονται από επαγγελματίες εκπαιδευτικούς βάσει συμβάσεων εταιρικής σχέσεως οι οποίες έχουν συναφθεί με την Εθνική Υπηρεσία Δημοσίων Υπαλλήλων σύμφωνα με το άρθρο 23 του *Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici* (διάταγμα της

ρουμανικής κυβερνήσεως 1066/2008, για την έγκριση των κανόνων επαγγελματικής κατάρτισεως των δημοσίων υπαλλήλων).

(2) Η απαλλαγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα δεν ισχύει για τις σπουδές ή ερευνητικές δραστηριότητες εξ επαχθούς αιτίας σχολείων, πανεπιστημίων ή κάθε άλλου εκπαιδευτικού ιδρύματος προς άλλα πρόσωπα. Στο πλαίσιο αυτό, εκδόθηκε η απόφαση του [Δικαστηρίου] στην υπόθεση C-287/00.

(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 και η οργάνωση συνεδρίων σχετικών με την εκπαιδευτική δραστηριότητα, τα οποία πραγματοποιούνται από δημόσια ιδρύματα ή άλλους εγκεκριμένους οργανισμούς για εκπαιδευτικές δραστηριότητες ή για την επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων, τη διεξαγωγή εξετάσεων για την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές υπηρεσίες ή την επαγγελματική κατάρτιση ενηλίκων.

(4) Η απαλλαγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα δεν εφαρμόζεται σε αποκτήσεις αγαθών ή υπηρεσίες από δημόσια ιδρύματα ή άλλους εγκεκριμένους οργανισμούς για δραστηριότητες διδασκαλίας ή επαγγελματικής κατάρτισεως ενηλίκων, οι οποίες προορίζονται για τις φοροαπαλλασσόμενες δραστηριότητες του άρθρου 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα».

Νόμος 1/2011 περί του εθνικού εκπαιδευτικού συστήματος

Το άρθρο 1 προβλέπει ότι ο νόμος αυτός θεσπίζει το πλαίσιο για την άσκηση, υπό την εποπτεία του ρουμανικού κράτους, του θεμελιώδους δικαιώματος στην εκπαίδευση καθ' όλη τη διάρκεια του βίου. Ο νόμος ρυθμίζει τη δομή, τους σκοπούς, την οργάνωση και λειτουργία του εθνικού συστήματος δημόσιας, ιδιωτικής και θρησκευτικής εκπαιδευσεως.

Το άρθρο 22 προβλέπει ότι το εθνικό σύστημα προπανεπιστημιακής εκπαιδευσεως αποτελείται από το σύνολο των δημοσίων, ιδιωτικών και θρησκευτικών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που έχουν λάβει άδεια/πιστοποίηση και ότι η προπανεπιστημιακή εκπαίδευση είναι οργανωμένη σε επίπεδα, είδη και, ενδεχομένως, κλάδους και προσόντα και διασφαλίζει τις αναγκαίες προϋποθέσεις για την απόκτηση των βασικών γνώσεων και για την προοδευτική επαγγελματική κατάρτιση.

Το άρθρο 58, με τίτλο «Το πρόγραμμα "Școala după școală" ("Σχολείο μετά το σχολείο")», προβλέπει τα 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 για την εμπέδωση των αποκτηθεισών δεξιοτήτων ή ταχύρρυθμης εκμάθησης, καθώς και δραστηριότητες ενισχυτικής διδασκαλίας. Στο μέτρο του δυνατού, η σύμπραξη μπορεί να υλοποιηθεί με μη κυβερνητικές οργανώσεις με 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».

Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Μεθοδολογία οργάνωσης του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο», η οποία εγκρίθηκε με το διάταγμα 5349/2011 του Υπουργού Παιδείας, Έρευνας, Νεολαίας και Αθλητισμού

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της μεθοδολογίας αυτής προβλέπει 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.

Το άρθρο 3 της μεθοδολογίας αυτής, με τίτλο «Οργάνωση του Προγράμματος SDS», στις παραγράφους 1 έως 5 ορίζει τα εξής:

«1 Το πρόγραμμα SDS σχεδιάζεται από τα εκπαιδευτικά ιδρύματα υπό μορφή σχεδίου κατόπιν αναλύσεως των αναγκών, δια της διαβουλεύσεως με τους μαθητές, τους νόμιμους εκπροσώπους, το διδακτικό προσωπικό, την τοπική κοινότητα και άλλα συνεργαζόμενα ιδρύματα και οργανισμούς. Με βάση τις πρωτοβουλίες αυτές, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα καθορίζουν την ομάδα στην οποία απευθύνεται το Πρόγραμμα SDS.

2 Η προσφορά του Προγράμματος SDS έχει εκπονηθεί κατά τρόπο που να καλύπτει κατά προτεραιότητα τις ανάγκες των μαθητών που ανήκουν στις μειονεκτούσες κατηγορίες.

3 Η οργάνωση του προγράμματος πραγματοποιείται βάσει εσωτερικού κανονισμού, ο οποίος καταρτίζεται από κάθε εκπαιδευτικό ίδρυμα.

4 Τον Ιανουάριο – Φεβρουάριο κάθε τρέχοντος σχολικού έτους, το διοικητικό συμβούλιο του εκπαιδευτικού ιδρύματος προβαίνει σε ανάλυση των αναγκών για την οργάνωση του προγράμματος του επόμενου σχολικού έτους. Βάσει των αποτελεσμάτων της αναλύσεως των υφιστάμενων αναγκών και πόρων (ανθρώπινων, οικονομικών, υλικών), μια επιτροπή αποτελούμενη από τον διευθυντή του εκπαιδευτικού ιδρύματος, τον εκπρόσωπο της σχολικής επιτροπής γονέων, δύο εκπαιδευτικούς πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης και δύο εκπαιδευτικούς δευτεροβάθμιου εκπαιδευτικού ιδρύματος, οι οποίοι εκλέγονται από το εκπαιδευτικό συμβούλιο, προετοιμάζει μέχρι την 1η Μαρτίου την προσφορά για το Πρόγραμμα SDS, υπό τη μορφή εκπαιδευτικών πακέτων. Η προσφορά για το Πρόγραμμα SDS υποβάλλεται, συζητείται και εγκρίνεται από το εκπαιδευτικό συμβούλιο του σχολείου».

Το άρθρο 18 της εν λόγω μεθοδολογίας, με τίτλο «Εταιρικές Σχέσεις», προβλέπει τα εξής:

«1 Κατά την έναρξη του Προγράμματος SDS τα εκπαιδευτικά ιδρύματα μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις συμπράξεως για την υποστήριξη δραστηριοτήτων των εκπαιδευτικών πακέτων με ιδρύματα που μπορούν να παρέχουν εκπαιδευτικές υπηρεσίες (κέντρα εκπαίδευσης των πρωτευουσών των νομών και άλλων παιδικών λεσχών, αθλητικών συλλόγων στο σχολείο, κ.τ.λ.) και μη κυβερνητικές οργανώσεις.

2 Για την εύρυθμη λειτουργία του Προγράμματος SDS, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις συμπράξεως, συμβάσεις υλικοτεχνικής και χρηματοδοτικής συνδρομής με οικονομικούς φορείς, ημεδαπά ή αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τηρώντας την ισχύουσα νομοθεσία».

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 (νόμος 359/2004, για την απλούστευση των διατυπώσεων κατά την εγγραφή στο εμπορικό μητρώο φυσικών προσώπων, οικογενειακών επιχειρήσεων και νομικών προσώπων και τη ρύθμιση της εγγραφής τους στο φορολογικό μητρώο καθώς και της εξουσιοδότησης για την άσκηση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων νομικών προσώπων)

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου αυτού, για την απλούστευση των διοικητικών διαδικασιών και την προαγωγή της ποιότητας των υπηρεσιών, καθιερώνεται διαδικασία εγγραφής στο εμπορικό και φορολογικό μητρώο φυσικών προσώπων, οικογενειακών επιχειρήσεων και νομικών προσώπων, καθώς και άδειας ασκήσεως της δραστηριότητάς τους βάσει υποδειγμάτων υπεύθυνων δηλώσεων των νομικών προσώπων τα οποία, σύμφωνα με τον νόμο, υποχρεούνται να ζητήσουν εγγραφή στο εμπορικό μητρώο.

Το άρθρο 15 ορίζει τα εξής:

«1 Για την έκδοση, από το ενιαίο γραφείο της υπηρεσίας του εμπορικού μητρώου του δικαστηρίου, του πιστοποιητικού καταχωρίσεως το οποίο περιέχει τον ενιαίο κωδικό καταχωρίσεως ή, ενδεχομένως, του πιστοποιητικού καταχωρίσεως τροποποιήσεων, ο αιτών υποχρεούται να καταθέσει, κατά την υποβολή της αιτήσεως εγγραφής και των δικαιολογητικών εγγράφων, το έντυπο υπεύθυνης δηλώσεως, υπογεγραμμένο από τους εταίρους ή διαχειριστές, το οποίο βεβαιώνει, ανάλογα με την περίπτωση, ότι:

- a) το νομικό πρόσωπο δεν έχει ασκήσει, στον τόπο της καταστατικής έδρας ή των δευτερευουσών εδρών, τις δηλωθείσες δραστηριότητες για διάστημα μεγαλύτερο των 3 ετών,
- b) το νομικό πρόσωπο πληροί τις προϋποθέσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς του, οι οποίες προβλέπονται από ειδικές νομοθετικές ρυθμίσεις σχετικά την ανθρώπινη υγεία, την υγεία των ζώων, την προστασία του περιβάλλοντος και την προστασία των εργαζομένων για τις δραστηριότητες που προσδιορίζονται στο έντυπο της δηλώσεως. (...))».

Το άρθρο 17 προβλέπει ότι η διαδικασία χορηγήσεως άδειας άσκησης της δραστηριότητας βάσει του εντύπου της υπεύθυνης δηλώσεως διεξάγεται μέσω του ενιαίου γραφείου της υπηρεσίας του εμπορικού μητρώου του δικαστηρίου, όπου ο αιτών οφείλει να καταχωρίσει την καταστατική ή δευτερεύουσα έδρα, και το άρθρο 17¹ προβλέπει ότι το ενιαίο γραφείο της υπηρεσίας του εμπορικού μητρώου του δικαστηρίου, βάσει των υποδειγμάτων δηλώσεων του άρθρου 15, χορηγεί στους αιτούντες αντίγραφα πράξεων ή στοιχείων καταχωρισμένων στο εμπορικό επιμελητήριο που επιβεβαιώνουν ότι το υπόδειγμα της υπεύθυνης δηλώσεως έχει καταχωρηθεί.

Σύντομη έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η προσφεύγουσα είναι εμπορική εταιρεία η οποία παρέχει «μετασχολικές» υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται στην οργάνωση δραστηριοτήτων συμπληρωματικών του σχολικού προγράμματος και της οποίας η κύρια δραστηριότητα είναι αυτή που αναφέρει ο κωδικός CAEN 8559 – «Άλλες μορφές διδασκαλίας μ.τ.α. [μη ταξινομημένες αλλού]». Οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει η προσφεύγουσα συνίστανται στην παροχή βοήθειας για τις ασκήσεις για το σπίτι, εκπαιδευτικά προγράμματα, μαθήματα γλώσσας, μαθήματα καλλιτεχνικών, αθλητικές δραστηριότητες, καθώς και αποχώρηση παιδιών από τα εκπαιδευτικά ιδρύματα και διανομή γευμάτων.
- 2 Τα παιδιά που συμμετέχουν στα προγράμματα τα οποία προσφέρει η Happy Education SRL είναι εγγεγραμμένα σε διάφορα εκπαιδευτικά ιδρύματα της Cluj-Napoca και οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας είναι πανομοιότυπες με εκείνες που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα «Σχολείο μετά το σχολείο», όπως αυτό ρυθμίζεται από τη μεθοδολογία της 7ης Σεπτεμβρίου 2011, η οποία

εγκρίθηκε με την απόφαση 5349/2011 του Υπουργού Παιδείας, Έρευνας, Νεολαίας και Αθλητισμού.

- 3 Κατόπιν ελέγχου τον οποίο διενήργησε η καθής Τοπική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών της Cluj, από τις 16 έως τις 20 Απριλίου 2018, σχετικά με τη διαδικασία τηρήσεως των υποχρεώσεων οι οποίες απορρέουν από τον ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ 1ης Αυγούστου 2016 και 31ης Δεκεμβρίου 2017, εκδόθηκαν, στις 27 Απριλίου 2018, έκθεση φορολογικού ελέγχου και ατομική ειδοποίηση οφειλής φόρου.
- 4 Κατ' ουσίαν, με τις δύο αυτές πράξεις διαπιστώνεται ότι ο κύκλος εργασιών του Ιουλίου 2016 υπερέβη το όριο των 220 000 RON για την απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 310, παράγραφος 1 του φορολογικού κώδικα, και ότι, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα υπείχε υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ από την 1η Αυγούστου 2016. Επί της βάσεως αυτής, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα πρόσθετες υποχρεώσεις καταβολής ΦΠΑ ύψους 89 472 RON, οι οποίες αφορούσαν βάση φορολογίας ύψους 383 066 RON.
- 5 Η διοικητική ένσταση την οποία υπέβαλε η προσφεύγουσα κατά των πράξεων αυτών απορρίφθηκε από την καθής Περιφερειακή Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Cluj-Napoca, με απόφαση επί της διοικητικής ενστάσεως που εκδόθηκε στις 10 Σεπτεμβρίου 2018.
- 6 Στο πλαίσιο αυτό, η προσφεύγουσα άσκησε, στις 12 Μαρτίου 2019, προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, με την οποία ζητεί την ακύρωση των πράξεων οι οποίες εκδόθηκαν από τις καθόν σε βάρος της.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι, δεδομένου ότι η δραστηριότητά της συνιστά παροχή υπηρεσιών η οποία συνδέεται στενά με τη διδακτική δραστηριότητα η οποία προβλέπεται στον νόμο 1/2011 περί εθνικής παιδείας, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα.
- 8 Επιπλέον, επισημαίνει ότι προέβη σε ενέργειες προκειμένου να λάβει άδεια για τις δραστηριότητες που παρέχονται από τα ιδρύματα του εκπαιδευτικού τομέα, αλλά οι ενέργειες αυτές δεν ήταν επιτυχείς στον βαθμό που η λειτουργία του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο» από νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου δεν ρυθμίζεται νομοθετικά.
- 9 Κατά την προσφεύγουσα, η συλλογιστική των φορολογικών αρχών είναι ιδιαίτερος απλουστευτική και περιορίζει αδικαιολόγητα το δικαίωμά της να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται ρητά στο άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα, ως ασκούμενη δραστηριότητα γενικού συμφέροντος διά της παροχής ορισμένων «μετασχολικών» υπηρεσιών.

- 10 Επιπλέον, καθώς από την ημερομηνία της σύστασής της, το αντικείμενο της δραστηριότητάς της έχει εγκριθεί νομότυπα, ειδικότερα με τον κωδικό CAEN 8559 — «Άλλες μορφές διδασκαλίας μ.τ.α.», και καθώς κατά την περίοδο που υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο, έχει ασκήσει δραστηριότητες αποκλειστικά με τη σχετική άδεια, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι δεν ήταν απαραίτητο να λάβει συμπληρωματικές άδειες, καθόσον οι υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται για την υλοποίηση του αντικειμένου της δραστηριότητάς της κατατάσσονται στην κατηγορία των πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα.
- 11 Οι καθόν υποστηρίζουν, επικαλούμενες τα άρθρα 58 και 61 του νόμου 1/2011, ότι η δραστηριότητα της προσφεύγουσας δεν εντάσσεται στο εθνικό εκπαιδευτικό σύστημα και ότι αυτή δεν έχει αποδείξει ότι είχε εξουσιοδοτηθεί να ασκεί φοροαπαλλασσόμενες δραστηριότητες, σύμφωνα με το άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα και το σημείο 42 του διατάγματος της ρουμανικής κυβέρνησης, λόγος για τον οποίο αυτή δεν προβαίνει σε πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τον φορολογικό κώδικα.

Σύντομη έκθεση των λόγων της προδικαστικής παραπομπής

- 12 Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ' της οδηγίας 2006/112, έστω και αν, δυνάμει του εθνικού δικαίου, οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, στο μέτρο που δεν απέδειξε τη σύναψη συμβάσεως συμπράξεως με εκπαιδευτικό ίδρυμα για την υλοποίηση σχεδίου στο πλαίσιο του εθνικού προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο», το οποίο να έχει εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο του εκπαιδευτικού ιδρύματος και να έχει λάβει την έγκριση του Inspectorat Școlar Județean (Τοπικού επιθεωρητή εκπαίδευσης), και, κατά συνέπεια, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 292, παράγραφος 1, στοιχείο f του φορολογικού κώδικα σε συνδυασμό με το σημείο 42, παράγραφος 3 του διατάγματος 1/2016 της ρουμανικής κυβέρνησης, το άρθρο 3, παράγραφοι 1 έως 5, και το άρθρο 18 της μεθοδολογίας της οργανώσεως του προγράμματος «Σχολείο μετά το σχολείο», η οποία εγκρίθηκε με την απόφαση 5349/2011 του Υπουργού Παιδείας, Έρευνας, Νεολαίας και Αθλητισμού.
- 13 Ως εκ τούτου, από τη στιγμή που οι «μετασχολικές» υπηρεσίες τις οποίες η προσφεύγουσα παρέχει στους μαθητές περιλαμβάνουν δραστηριότητες μεταδόσεως γνώσεων τόσο πρακτικών όσο και θεωρητικών, σύμφωνα με το εθνικό εκπαιδευτικό πρόγραμμα, οι οποίες είναι απαραίτητες για την εμπέδυνση των γνώσεων τις οποίες έχουν αποκτήσει οι μαθητές στο πλαίσιο των μαθημάτων τα οποία διεξάγονται στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, και ο σκοπός των δραστηριοτήτων αυτών δεν είναι αμιγώς ψυχαγωγικός, αλλά επικεντρώνεται κυρίως στην εμπέδωση των γνώσεων οι οποίες αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια των σχολικών ωρών οι οποίες ολοκληρώθηκαν στο πλαίσιο των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων του εθνικού συστήματος, η δραστηριότητα της προσφεύγουσας

εμπίπτει στην έννοια της «σχολικής ή πανεπιστημιακής διδασκαλίας» του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο θ' της οδηγίας 2006/112.

- 14 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η προσφεύγουσα πληροί τα λοιπά κριτήρια τα οποία προβλέπει η διάταξη αυτή, δεδομένου ότι δεν είναι βέβαιο εάν η ως άνω μπορεί να θεωρηθεί ως «οργανισμός που αναγνωρίζεται (...) έχεις ως έχων παρεμφερείς σκοπούς» με τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Συνεπώς, μολονότι η προσφεύγουσα διαθέτει την απαραίτητη άδεια για την άσκηση των εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων οι οποίες προσδιορίζονται με τον κωδικό CAEN 8559 — «Άλλες μορφές διδασκαλίας μ.τ.α.», η εν λόγω άδεια θεωρείται ανεπαρκής προκειμένου οι παρεχόμενες υπηρεσίες να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι ο κωδικός CAEN αποτελεί ειδικό ψηφιακό σύμβολο συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας, ταξινόμηση για στατιστικούς σκοπούς, σε εθνικό επίπεδο, των οικονομικών δραστηριοτήτων της Ρουμανίας, ταξινόμηση η οποία αποσκοπεί στη διευκόλυνση της ομαδοποίησης βάσει κριτηρίων ομοιογένειας των δεδομένων τα οποία αφορούν τις οικονομικές οντότητες. Όλες οι εγκεκριμένες εταιρείες και φυσικά πρόσωπα πρέπει να καταχωρούνται στον τομέα ή τομείς δραστηριότητας με έναν τουλάχιστον κωδικό CAEN.