

**Zadeva C-612/20**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

17. november 2020

**Predložitveno sodišče:**

Tribunalul Cluj (Romunija)

**Datum predložitvene odločbe:**

23. september 2020

**Tožeča stranka:**

Happy Education SRL

**Toženi stranki:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Tožba v upravnem sporu, vložena na Tribunalul Cluj (višje sodišče v Cluju, Romunija), s katero je tožeča stranka, družba Happy Education SRL, predlagala razveljavitev odločbe o odmeri davka, odločbe o ugovoru in zapisnika o davčnem nadzoru v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV), ki sta jih zoper tožečo stranko izdali toženi stranki, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalni generalni direktorat za javne finance v Cluj-Napoci) in Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (okrožna uprava za javne finance v Cluju).

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Na podlagi člena 267 PDEU se prosi za razlago člena 132(1)(i) in členov 133 in 134 Direktive 2006/112/ES.

## Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 132(1)(i) in člena 133 in 134 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da se vzgojno-izobraževalne storitve, kot so storitve, ki so zajete z nacionalnim programom „Școala după școală“ („Šola po šoli“), lahko vključijo v pojem „storitve, ki so tesno povezane s šolskim izobraževanjem“, če jih v okoliščinah, kot so opisane v postopku v glavni stvari, izvaja zasebna ustanova v komercialne namene in brez sklenjenega partnerstva z izobraževalnim zavodom?

2. Ali je, če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, mogoče, da priznavanje tožeče stranke kot „organizacije s podobnim namenom“ v smislu člena 132(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost izhaja iz določb nacionalne zakonodaje o registraciji dejavnosti, ki jih je na podlagi kode CAEN 8559 – „Druge oblike izobraževanja (drugje nerazvrščene dejavnosti)“ in ob upoštevanju narave javnega interesa vzgojno-izobraževalnih dejavnosti, kot je „šola po šoli“, ki so namenjene preprečevanju osipa in prezgodnjega osipa, izboljšanju šolskega uspeha, prehodnemu šolanju, pospešenemu šolanju, osebemu razvoju in socialnemu vključevanju, opredelil Oficiul Național al Registrului Comerțului (nacionalni urad poslovnega registra)?

## Navajane določbe prava Unije in sodna praksa

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, člena 9 in 131, člen 132(1)(i) ter člena 133 in 134.

Sodbe z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343; z dne 14. junija 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344; z dne 28. novembra 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, in z dne 14. marca 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202.

## Navedene nacionalne določbe

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o uvedbi davčnega zakonika, v nadaljevanju: davčni zakonik)*

Člen 292, naslovljen „Oprostitev za nekatere dejavnosti v javnem interesu in oprostitev za druge dejavnosti“, v odstavku 1, točka f), določa:

„1 Naslednje transakcije v javnem interesu so oproščene plačila davka: [...]

f) dejavnost izobraževanja, določena z Legea educației naționale nr. 1/2011 (zakon št. 1/2011 o javnem izobraževanju) in nadaljnjimi spremembami in dopolnitvami, poklicno usposabljanje odraslih ter opravljanje storitev in dobava blaga, ki so tesno povezane s tovrstnimi dejavnostmi, ki jih izvajajo javni zavodi

ali druge pooblašene ustanove. Oprostitev se dovoli pod pogoji, določenimi z izvedbenimi predpisi; [...]“.

Člen 310, naslovljen „Poseben režim oprostitve za majhna podjetja“, določa, da davčni zavezanci, katerih letni promet je nižji od 220 000 romunskih levov (RON), lahko po tako imenovanem posebnem režimu oprostitve uveljavljajo oprostitve plačila davka za svoje obdavčene transakcije. Davčni zavezanec mora v desetih dneh od dosega tega praga zaprositi za identifikacijo za namene DDV. Če davčni zavezanec ne zaprosi za identifikacijo za namene DDV ali zanjo zaprosi prepozno, davčni organi odmerijo obveznosti DDV.

*Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (vladna uredba št. 1/2016 o potrditvi predpisov za izvajanje zakona št. 227/2015 o uvedbi davčnega zakonika)*

Točka 42 teh izvedbenih predpisov, naslovljena „Oprostitve za nekatere dejavnosti v javnem interesu in oprostitve za druge dejavnosti“, določa:

„42. (1) Oprostitev iz člena 292(1)(f) davčnega zakonika o poklicnem usposabljanju odraslih uveljavljajo davčni zavezanci, ki so do tega upravičeni na podlagi Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților [...] (zakonska uredba št. 129/2000 o poklicnem usposabljanju odraslih), zavezanci, ki so pooblašeni za poklicno usposabljanje aktivnega civilnega letalskega osebja, na podlagi Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România [...] (zakon št. 223/2007 o Statutu aktivnega strokovnega osebja civilnega letalstva pri romunskem civilnem letalstvu), in nacionalna agencija za javne uslužbenke za dejavnost poklicnega usposabljanja. Prav tako so oproščene storitve poklicnega usposabljanja, ki jih izvajajo poklicni edukatorji na podlagi pogodbe o partnerstvu, sklenjene z nacionalno agencijo javnih uslužbencev, in sicer člena 23 Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (vladna uredba št. 1066/2008 o odobritvi določb glede poklicnega usposabljanja javnih uslužbencev).

(2) Oprostitve iz člena 292(1)(f) davčnega zakonika ni mogoče uporabiti za plačljive oblike študija ali raziskav na šolah, univerzah ali drugih izobraževalnih zavodih za druge osebe. V tem smislu je bila izrečena sodba [Sodišča Evropske unije] v zadevi C-287/00.

(3) Oprostitev iz člena 292(1)(f) davčnega zakonika se uporablja tudi pri dobavi blaga in opravljanju storitev, ki so tesno povezane z vzgojno-izobraževalnimi storitvami, kot je prodaja šolskih učbenikov, organizacija konferenc, povezanih z didaktično dejavnostjo, ki jih opravljajo javni zavodi in druge pooblašene ustanove za poučevanje ali poklicno usposabljanje odraslih, izvedbo izpitov, ki omogočajo dostop do vzgojno-izobraževalnih storitev ali poklicnega usposabljanja odraslih.

(4) Oprostitve iz člena 292(1)(f) davčnega zakonika ni mogoče uporabiti za dobavo blaga ali storitev, ki jih izvajajo javni zavodi ali druge pooblašene ustanove za poučevanje ali poklicno usposabljanje odraslih, ki so namenjene davka oproščenim dejavnostim, kot to določa člen 292(1)(f) davčnega zakonika.“

*Zakon št. 1/2011 o nacionalnem izobraževanju*

Člen 1 določa, da se s tem zakonom pod nadzorom države Romunije uvaja okvir za uresničevanje temeljne pravice do vseživljenjskega izobraževanja. Zakon ureja strukturo, funkcije, organizacijo, delovanje nacionalnega sistema državnega, zasebnega in verskega izobraževanja.

Člen 22 določa, da nacionalni sistem pred-visokošolskega izobraževanja sestavljajo vsi pooblašeni/akreditirani državni, zasebni in verski izobraževalni zavodi, in da je nacionalni sistem pred-visokošolskega izobraževanja organiziran po stopnjah, po vrstah izobraževanja in, po potrebi, po sektorjih in profilih, ter zagotavlja pogoje, potrebne za pridobitev temeljnih kompetenc in za postopno poklicno usposabljanje.

Člen 58 z naslovom „Program 'Școala după școală' („Šola po šoli)“ določa:

„1 Izobraževalni zavodi lahko z odločitvijo upravnega odbora podaljšajo svoje dejavnosti z učenci po pouku, s programom „Šola po šoli“.

2 V partnerstvu z lokalnimi javnimi organi in združenji staršev se s programom „Šola po šoli“ ponujajo vzgojno-izobraževalne, rekreacijske, pristočasne dejavnosti, dejavnosti za utrjevanje pridobljenih kompetenc, pospešeno izobraževanje in tudi prehodno šolanje. Kjer je to možno, se partnerstvo sklene z nevladnimi organizacijami, ki so za to usposobljene.

3 Programi „Šola po šoli“ se organizirajo na podlagi metodologije, ki je bila odobrena z odredbo ministrstva za izobraževanje, raziskavo, mladino in šport.

4 Država lahko v skladu z zakonom financira program „Šola po šoli“ za otroke in učence, ki izhajajo iz prikrajšanih skupin.“

*Metodologia de organizare a programului „Școala după școală“, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metodologia št. 5349/2011 za organizacijo programa „Šola po šoli“, ki jo je odobrilo Ministrstvo za izobraževanje, raziskavo, mladino in šport*

Člen 2(1) te metodologije določa:

„1 Program „Šola po šoli“, v nadaljevanju: **program ŠPŠ**, je komplementaren z obveznim šolskim programom, ki ponuja možnost formalnega in neformalnega šolanja za utrjevanje kompetenc, prehodnega šolanja in pospešenega izobraževanja preko vzgojno-izobraževalnih, rekreacijskih in pristočasnih dejavnosti.“

Člen 3 te metodologije, naslovljen „Organizacija programa ŠPŠ“, v odstavkih od 1 do 5 določa:

„1 Program ŠPŠ izobraževalne ustanove zastavijo kot projekt na osnovi analize potreb, prek posvetovanja z učenci, pravnimi strokovnjaki, učitelji, lokalno skupnostjo in drugimi zavodi in partnerskimi organizacijami. Na podlagi tovrstnih pobud izobraževalni zavodi opredelijo skupino, ki ji je program ŠPŠ namenjen.

2 Ponudba programa ŠPŠ je zastavljena tako, da se v prvi vrsti odziva na potrebe učencev, ki izhajajo iz prikrajšanih skupin.

3 Organizacija programa se odvija na podlagi notranjega pravilnika, ki ga sestavi vsak izobraževalni zavod.

4 Vsako šolsko leto v obdobju od januarja do februarja upravni odbor izobraževalnega zavoda opravi analizo potreb za organizacijo programa za naslednje šolsko leto. Na podlagi rezultatov analize potreb in obstoječih (človeških, finančnih, materialnih) virov komisija, ki jo sestavljajo direktor izobraževalnega zavoda, predstavnik šolskega odbora staršev, dva osnovnošolska in dva srednješolska učitelja, ki jih izvoli učiteljski zbor, do 1. marca pripravi program ŠPŠ v obliki izobraževalnih paketov. Ponudbo programa ŠPŠ predstavi, o njej razpravlja in jo odobri svet učiteljev šole.“

Člen 18 te metodologije z naslovom „Partnerstva“ določa:

„1 Na začetku programa ŠPŠ lahko izobraževalni zavodi sklenejo partnerstva za izvedbo izobraževalnih paketov z zavodi, ki opravljajo vzgojno-izobraževalne storitve (izobraževalni centri v sedežih okrožij in druga združenja za otroke, šolska športna društva itd.), in nevladnimi organizacijami.

2 Za pravilno odvijanje programa ŠPŠ lahko izobraževalni zavodi sklenejo partnerstva, sponzorske pogodbe z gospodarskimi subjekti, domačimi ali tujimi fizičnimi ali pravnimi osebami v skladu z veljavno zakonodajo.“

*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 (zakon št. 359/2004 o poenostavitvi formalnosti pri vpisu v poslovni register fizičnih oseb, družinskih združenj in pravnih oseb, in s katerim se ureja njihova davčna identifikacija in dovoljenje za opravljanje dejavnosti pravnih oseb)*

Z namenom, da se upravni postopki poenostavijo in spodbudi kakovost storitev, je bil v skladu s členom 1 tega zakona uveden postopek vpisa v poslovni register in davčna identifikacija fizičnih oseb, družinskih združenj in pravnih oseb ter dovoljenje opravljanja dejavnosti na podlagi obrazcev o častni izjavi pravnih oseb, ki so po zakonu dolžne zaprositi za vpis v poslovni register.

Člen 15 določa:

„1 Za namen izdaje potrdila o registraciji, ki vsebuje enotno identifikacijsko kodo, ali, kjer je primerno, potrdila o registraciji različic, s strani enotnega urada, ki deluje znotraj urada poslovnega registra pri sodišču, mora prosilec hkrati s prošnjo za registracijo in ustreznimi listinami predložiti obrazec o častni izjavi, ki ga podpiše skupaj s sodelavci ali poslovodjami, ki po potrebi dokazuje, da:

- a) pravna oseba na sedežu družbe ali na sekundarnih sedežih ne opravlja navedenih dejavnosti, in sicer največ tri leta;
- b) pravna oseba izpolnjuje pogoje za opravljanje dejavnosti, določene s posebno zakonodajo na zdravstvenem in na zdravstveno-veterinarskem področju, na okoljevarstvenem področju in področju varstva pri delu. [...]

Člen 17 določa, da se postopek za dovoljenje opravljanja dejavnosti na podlagi obrazca o častni izjavi odvija preko enotnega urada pri uradu poslovnega registra pri sodišču, v katerem je prosilec dolžan prijaviti sedež podjetja ali sekundarni sedež podjetja, člen 17<sup>1</sup> pa določa tudi, da enotni urad pri uradu poslovnega registra pri sodišču na podlagi izjavnih obrazcev iz člena 15 prosilcem izda izpise iz poslovnega registra, ki potrjujejo, da je bil obrazec o častni izjavi registriran.

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 Tožeča stranka je gospodarska družba, ki ponuja vrsto „obšolskih“ storitev, in sicer organizacijo dejavnosti, ki so komplementarne šolskemu programu, in katere glavna dejavnost je označena s kodo CAEN 8559 – „Druge oblike izobraževanja, d. n. [drugje nerazvrščene]“. Storitve, ki jih ponuja tožeča stranka, vključujejo pomoč pri opravljanju domačih nalog, vzgojno-izobraževalne programe, jezikovne tečaje, tečaje umetnosti, športne dejavnosti, pa tudi dvig otrok iz izobraževalnih zavodov in razdeljevanje obrokov.
- 2 Otroci, ki so vključeni v programe, ki jih izvaja družba Happy Education SRL, so vpisani v različne izobraževalne zavode v Cluj-Napoci, dejavnosti, ki jih izvaja tožeča stranka, pa so istovetne dejavnostim iz programa „Šola po šoli“, kakor je določen po metodologiji št. 5349/2011 z dne 7. septembra 2011, ki jo je odobrilo ministrstvo za izobraževanje, raziskavo, mladino in šport.
- 3 Po davčnem nadzoru, ki ga je tožena stranka, okrožna uprava za javne finance v Cluju, opravila od 16. do 20. aprila 2018 in ki se je nanašal na preverjanje načina izpolnjevanja obveznosti v zvezi z DDV za obdobje med 1. avgustom 2016 in 31. decembrom 2017, sta bila 27. aprila 2018 sprejeta poročila o davčnem nadzoru in odločba o odmeri davka.
- 4 V bistvu je s tema aktoma ugotovljeno, da je promet za mesec julij 2016 presegel prag oprostitve obveznosti plačila DDV v višini 220 000 romunskih levov (RON), določen v členu 310(1) davčnega zakonika, in da bi se zato tožeča stranka morala

prijaviti za namene DDV od 1. avgusta 2016. Na tej podlagi so bile tožeči stranki odmerjene dodatne obveznosti plačila DDV v znesku 89 472 romunskih levov (RON) od davčne osnove v višini 383 066 romunskih levov (RON).

- 5 Ugovor, ki ga je zoper ti odločbi podala tožeča stranka, je tožena stranka, regionalni generalni direktorat za javne finance v Cluj-Napoci, zavrnila z odločbo zoper ugovor z dne 10. septembra 2018.
- 6 V teh okoliščinah je tožeča stranka 12. marca 2019 pri predložitvenem sodišču vložila tožbo, s katero predlaga razveljavitev aktov, ki sta jih toženi stranki sprejeli glede nje.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 7 Tožeča stranka trdi, da je oproščena plačila DDV v skladu z določbami člena 292(1)(f) davčnega zakonika, saj je njena dejavnost opravljanja storitev tesno povezana z dejavnostjo izobraževanja, kot to določa zakon št. 1/2011o nacionalnem izobraževanju.
- 8 Navaja tudi, da je podala pobude za pridobitev dovoljenja za opravljanje dejavnosti zavodov, ki se ukvarjajo z vzgojno-izobraževalnim sektorjem, vendar te pobude niso bile uspešne, saj izvajanje programa „Šola po šoli“, ki bi ga izvajale pravne osebe zasebnega prava, ni urejeno.
- 9 Meni, da je obrazložitev davčnih organov še posebej reduktivna in neupravičeno omejuje njeno pravico do uveljavljanja oprostitve plačila DDV, ki je izrecno določena s členom 292(1)(f) davčnega zakonika, ob upoštevanju dejavnosti v javnem interesu, ki se izvajajo z zagotavljanjem nekaterih „obšolskih“ storitev.
- 10 Poleg tega je bil predmet njene dejavnosti ustrezno registriran od datuma ustanovitve, in sicer s kodo CAEN 8559 - „Druge oblike izobraževanja, drugje nerazvrščene“, v obdobju, ki je predmet davčnega nadzora, pa je opravljala izključno takò registrirano dejavnost, zato je tožeča stranka menila, da ji ni treba pridobiti nadaljnjih mnenj o tem, ali storitve, ki se opravljajo za izvajanje predmeta njene dejavnosti, spadajo v kategorijo dejavnosti, oproščenih plačila DDV, v smislu člena 292(1)(f) davčnega zakonika.
- 11 Toženi stranki trdita, sklicujoč se na člena 58 in 61 zakona št. 1/2011, da dejavnost tožeče stranke ne spada v nacionalni izobraževalni sistem in da tožeča stranka ni dokazala, da je pooblaščen za opravljanje oproščenih dejavnosti v skladu s členom 292(1)(f) davčnega zakonika in s točko 42 vladne uredbe št. 1/2016, zato v skladu z davčnim zakonikom ne opravlja dejavnosti, oproščenih plačila DDV.

### Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 12 Po mnenju predložitvenega sodišča bi morala biti tožeča stranka upravičena do oprostitve iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112/ES, tudi če storitve, ki jih opravlja, po nacionalni zakonodaji niso oproščene DDV, saj ni predložila dokazov o sklenitvi partnerstva z vzgojno-izobraževalno ustanovo za izvedbo projekta v okviru nacionalnega programa „Šola po šoli“, ki ga je odobril upravni odbor izobraževalnega zavoda na podlagi mnenja Inspectorat Școlar Județean (okrožni šolski inšpektorat), in posledično ne izpolnjuje pogojev iz člena 292(1)(f) davčnega zakonika v zvezi s točko 42, odstavek 3, vladne uredbe št. 1/2016, ter člena 3, odstavki od 1 do 5, in člena 18 metodologije št. 5349/2011 za organizacijo programa „Šola po šoli“, odobrene z uredbo ministra za izobraževanje, raziskavo, mladino in šport.
- 13 Torej, ker „obšolske“ storitve, ki jih tožeča stranka zagotavlja učencem, vključujejo tako praktične kot teoretične dejavnosti prenosa znanja v skladu z nacionalnim šolskim programom, ki so potrebne za poglobitev znanja, ki ga učenci pridobijo v okviru pouka, ki poteka v izobraževalnih zavodih, in ker namen teh dejavnosti ni zgolj rekreacijski, temveč je osredotočen predvsem na izvajanje nalog in na utrjevanje znanja, pridobljenega med poukom, ki poteka v okviru nacionalnega sistema, je dejavnost tožeče stranke zajeta s pojmom „šolskega ali univerzitetnega izobraževanja“ iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112/ES.
- 14 Vendar predložitveno sodišče dvomi, ali tožeča stranka izpolnjuje druga merila, navedena v tej določbi, in ni prepričano, ali jo lahko šteje za „organizacijo, [...] ki ima podobne namene“ kot osebe javnega prava. Zato, čeprav ima tožeča stranka potrebno dovoljenje za izvajanje vzgojno-izobraževalnih dejavnosti, opredeljenih s kodo CAEN 8559 – „Druge oblike izobraževanja, drugje nerazvrščene“, se tako dovoljenje šteje za nezadostno, da bi bile opravljane storitve upravičene do oprostitve plačila DDV.
- 15 Navaja tudi, da je koda CAEN poseben številčni simbol določene gospodarske dejavnosti, klasifikacija za statistične namene na nacionalni ravni gospodarskih dejavnosti Romunije, ki je zasnovana tako, da omogoča razvrščanje na podlagi meril homogenosti podatkov v zvezi z gospodarskimi subjekti. Vsa pooblaščen podjetja in fizične osebe morajo biti uvrščene v sektor ali sektorje dejavnosti z uporabo vsaj ene kode CAEN.