

Lieta C-612/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 17. novembris

Iesniedzējtiesa:

Tribunalul Cluj (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 23. septembris

Prasītājs:

Happy Education SRL

Atbildētājas:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Pamatlietas priekšmets

Administratīva sūdzība, ko prasītājs *Happy Education SRL* iesniedza *Tribunalul Cluj* (Klužas apgabaltiesa), lūdzot atcelt paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu, lēmumu par sūdzību un nodokļu revīzijas ziņojumu par pievienotās vērtības nodokli (PVN), kurus attiecībā uz to izdeva atbildētāji *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas-Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija) un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (Klužas Reģionālā valsts finanšu administrācija).

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu tiek lūgta Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunkta un 133. un 134. panta interpretācija.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai Padomes Direktīvas 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts, 133. pants un 134. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka izglītības pakalpojumi, kas ir paredzēti valsts programmā “*Școala după școală*” [“Skola pēc skolas”] var tikt iekļauti jēdzienā “pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar skolas izglītību”, ja tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, tos sniedz privāta iestāde komerciāliem mērķiem un bez partnerības ar kādu izglītības iestādi?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai prasītāja atzīšana par “organizāciju ar līdzīgu mērķi” saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta i) apakšpunktu var izrietēt no valsts tiesību aktu noteikumiem, kas ir saistīti ar atļaujas piešķiršanu darbībām, kuras ir noteiktas ar CAEN klasifikācijas kodu 8559 – “Citi izglītības nodrošināšanas veidi (citur neklasificēti)”, ko piešķir *Oficiul Național al Registrului Comerțului* (Valsts komercireģistrs), kā arī, ņemot vērā to “skolas pēc skolas” veida izglītības aktivitāšu sabiedrisko nozīmi, kuru mērķis ir novērst skolas pamešanu un priekšlaicīgu pamešanu, uzlabot sekmes skolā, atgūt iekavēto mācību vielu, paātrināta mācīšana, personības attīstība un sociālā iekļaušana?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un tās 9. un 131. pants, 132. panta 1. punkta i) apakšpunkts un 133. un 134. pants

Spriedumi, 2007. gada 14. jūnijs, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343); 2007. gada 14. jūnijs, *Haderers* (C-445/05, EU:C:2007:344); 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-0319/12, EU:C:2013:778); 2019. gada 14. marts, *A&G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202).

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu, turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”)

Saskaņā ar 292. pantu “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs un atbrīvojumi citām darbībām” 1. punkta f) apakšpunktu:

“1 No nodokļa ir atbrīvotas šādas darbības sabiedrības interesēs: [..]

f) izglītības darbība, kas ir paredzēta *Legea educației naționale nr. 1/2011* (Likums par valsts izglītību Nr. 1/2011) un tā nākamajos grozījumos un papildinājumos, pieaugušo profesionālā izglītība, kā arī ar šīm darbībām cieši

saistītu pakalpojumu sniegšana un preču pārdošana, ko veic valsts iestādes vai citas atļauju saņēmušās iestādes. Atbrīvojumu piešķir saskaņā ar nosacījumiem, kas ir paredzēti īstenošanas noteikumos; [..]”.

310. pantā “Īpašais atbrīvojuma režīms mazajiem uzņēmumiem” ir paredzēts, ka nodokļa maksātāji, kuru gada apgrozījums ir mazāks par 220 000 Rumānijas leju (RON), var piemērot saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem atbrīvojumu no nodokļiem – īpašo atbrīvojuma režīmu. Pēc šī sliekšņa sasniegšanas nodokļa maksātājam 10 dienu laikā ir jāpieprasa reģistrācija PVN nolūkā. Ja nodokļa maksātājs nepieprasa reģistrāciju PVN nolūkā vai to pieprasa novēloti, nodokļu iestādes nosaka saistības PVN jomā.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Valdības dekrēts Nr. 1/2016, ar ko apstiprina Likuma Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu īstenošanas noteikumus)

Šo īstenošanas noteikumu 42. punktā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs un atbrīvojumi citām darbībām” ir noteikts:

“42. (1) Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums pieaugušo profesionālajai izglītībai attiecas uz iestādēm, kuras šim nolūkam ir saņēmušas atļauju saskaņā ar *Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților* [...] (Likumdošanas dekrēts Nr. 129/2000 par pieaugušo profesionālo izglītību), uz iestādēm, kurām ir atļauts veikt civilajā aviācijā nodarbinātā personāla profesionālo apmācību, kā to paredz *Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România* [...] (Likums Nr. 223/2007 par Rumānijas civilās aviācijas nodarbinātā profesionālā civilās aviācijas personāla statūtiem), kā arī uz Valsts publiskā sektora darbinieku aģentūru profesionālajai tālākizglītībai. No nodokļa ir atbrīvoti arī profesionālās izglītības pakalpojumi, ko sniedz profesionāli izglītotāji, pamatojoties uz partnerības līgumiem, kuri noslēgti ar Valsts publiskā sektora darbinieku aģentūru saskaņā ar *Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici* (Valdības dekrēts Nr. 1066/2008, ar ko apstiprina noteikumus par ierēdņu profesionālo apmācību) 23. pantu.

(2) Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz apmaksātām studijām vai pētījumiem, ko skolas, universitātes vai citas izglītības iestādes veic citām personām. Šajā ziņā tika pieņemts [Tiesas] lēmums lietā C-287/00.

(3) Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas arī uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saistīti ar izglītības pakalpojumiem, piemēram, skolas mācību grāmatu tirdzniecība, ar izglītības darbību saistītas konferences, ko rīko valsts institūti vai citas iestādes, kurām ir atļauts veikt izglītības darbību vai pieaugušo profesionālo

izglītību, eksāmenu realizēšana, lai piekļūtu izglītības pakalpojumiem, vai pieaugušo profesionālajai izglītībai.

(4) Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz preču vai pakalpojumu, kas ir paredzēti ar nodokli neapliekamām darbībām saskaņā ar Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktu, iegādi, kuru veic valsts iestādes vai citas iestādes, kam ir atļauts veikt izglītības vai pieaugušo profesionālās izglītības darbības”.

Valsts izglītības likums Nr. 1/2011

1. pantā ir noteikts, ka ar šo likumu izveido regulējumu, lai varētu tikt īstenotas pamattiesības uz mūžizglītību Rumānijas valsts pakļautībā. Likums regulē valsts, privātās un konfesionālās izglītības valsts sistēmas struktūru, funkcijas, organizāciju un darbību.

22. pantā ir paredzēts, ka valsts pirmsuniversitātes izglītības sistēmu veido visas pilnvarotās/akreditētās valsts, privātās un konfesionālās izglītības iestādes un ka pirmsuniversitātes izglītība ir organizēta līmeņos, mācību veidos un, ja nepieciešams, nozarēs un profilos un garantē apstākļus, kas ir nepieciešami pamatprasmju apguvei un pakāpeniskai profesionālai apmācībai.

58. pantā “Programma “Școala după școală” (“Skola pēc skolas”)” ir noteikts:

“1 Izglītības iestādes ar valdes lēmumu var paplašināt savu darbību ar skolēniem pēc mācību stundām programmas “Skola pēc skolas” ietvaros.

2 Sadarbībā ar pašvaldību iestādēm un vecāku apvienībām programmas “Skola pēc skolas” ietvaros tiek piedāvātas izglītojošas, izklaides un brīvā laika aktivitātes, lai nostiprinātu iegūtās prasmes vai paātrinātu mācīšanos, kā arī atgūtu iekavēto mācību vielu. Ja iespējams, var izveidot partnerattiecības ar nevalstiskām organizācijām, kurām ir attiecīga pieredze.

3 Programmas “Skola pēc skolas” tiek organizētas, pamatojoties uz metodiku, kas ir apstiprināta ar izglītības, pētniecības, jaunatnes un sporta ministra dekrētu.

4 Saskaņā ar likumu valsts var finansēt programmu “Skola pēc skolas” nelabvēlīgā situācijā esošiem bērniem un skolēniem”.

Metodologia de organizare a programului “Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Programmas “Skola pēc skolas” organizēšanas metodika, kas apstiprināta ar izglītības, pētniecības, jaunatnes un sporta ministra dekrētu Nr. 5349/2011)

Šīs metodikas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“1 Programma “Skola pēc skolas”, turpmāk tekstā – **SDS programma**, ir papildu programma obligātajai izglītības programmai, kas piedāvā formālas un

neformālas mācību iespējas prasmju nostiprināšanai, iekavētās mācību vielas atgūšanai un paātrinātai mācīšanai, izmantojot izglītības, izklaides un brīvā laika aktivitātes.

Šīs metodikas 3. panta “SDS programmas organizācija” 1.–5. punktā ir noteikts:

“1 Izglītības iestādes izstrādā SDS programmu projekta veidā pēc vajadzību analīzes, konsultējoties ar skolēniem, juridiskajiem pārstāvjiem, mācību personālu, vietējo sabiedrību un citām partneriestādēm un organizācijām. Pamatojoties uz šīm iniciatīvām, izglītības iestādes nosaka SDS programmas mērķa grupu.

2 SDS programmas piedāvājums ir izstrādāts tā, lai prioritāri apmierinātu nelabvēlīgā situācijā esošu skolēnu vajadzības.

3 Programmas organizēšana notiek, pamatojoties uz katras izglītības iestādes izstrādātajiem iekšējiem noteikumiem.

4 Katru kārtējo mācību gadu, laikā no janvāra līdz februārim, izglītības iestādes valde veic vajadzību analīzi programmas organizēšanai nākamajam mācību gadam. Pamatojoties uz vajadzību un esošo resursu (cilvēku, finanšu, materiālo) analīzes rezultātiem, komisija, kurā ietilpst izglītības iestādes direktors, skolas vecāku komitejas pārstāvis, divi sākumskolas skolotāji un divi vidusskolas skolotāji, kurus ir ievēlējusi skolotāju padome, līdz 1. martam sagatavo SDS programmas piedāvājumu izglītības pakešu veidā. SDS programmas piedāvājumu izklāsta, apspriež un apstiprina skolas skolotāju padome”.

Metodikas 18. pantā “Partnerattiecības” ir noteikts:

“1 SDS programmas sākumā izglītības paketēs paredzēto aktivitāšu atbalstam izglītības iestādes var noslēgt partnerības līgumus ar iestādēm, kurām ir atļauts sniegt izglītības pakalpojumus (mācību centri rajonu galvaspilsētās un citi bērnu klubi, skolu sporta klubi, utt.) un nevalstiskām organizācijām.

2 SDS programmas pienācīgai īstenošanai izglītības iestādes var noslēgt partnerattiecības, patronāžas līgumus ar ekonomikas dalībniekiem, valsts vai ārvalstu fiziskām vai juridiskām personām, ievērojot spēkā esošos tiesību aktus”.

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 (Likums Nr. 359/2004 par formalitāšu vienkāršošanu fizisko personu, ģimeņu apvienību un juridisko personu reģistrēšanai komercreģistrā, to reģistrāciju nodokļa maksātāju reģistrā, kā arī par atļauju piešķiršanu juridiskām personām darbības uzsākšanai)

Saskaņā ar šā likuma 1. pantu administratīvo procedūru vienkāršošanas un pakalpojumu kvalitātes veicināšanas nolūkā tiek izveidota procedūra fiziskām

personām, ģimeņu apvienībām un juridiskām personām, lai reģistrētos komercreģistrā un nodokļa maksātāju reģistrā, kā arī lai saņemtu atļauju veikt darbību, pamatojoties uz juridisku personu pašdeklarāciju, kurām saskaņā ar likumu ir jāreģistrējas komercreģistrā.

15. pantā ir noteikts:

“1 Lai tiesas komercreģistra vienotais birojs izdotu reģistrācijas apliecību ar vienoto reģistrācijas numuru vai, ja nepieciešams, izziņu par izmaiņu reģistrāciju, pieteikuma iesniedzējam kopā ar reģistrācijas pieteikumu un apliecinošajiem dokumentiem ir jāiesniedz pašdeklarācija, ko parakstījuši biedri vai vadītāji un ar ko apliecina, ka:

- a) juridiskā persona tās juridiskajā adresē vai filiālēs veic deklarētās darbības ne ilgāk par 3 gadiem;
- b) juridiskā persona savu deklarācijā norādīto darbību veic atbilstoši nosacījumiem, kas paredzēti šāda veida darbībai īpašajos tiesību aktos veselības, sanitāri veterinārajā, vides aizsardzības un darba aizsardzības jomā. [...]”.

17. pantā ir paredzēts, ka procedūra, lai iegūtu atļauju veikt darbību uz pašdeklarācijas pamata, tiek veikta ar tiesas komercreģistra vienotā biroja starpniecību, kurā pieteikuma iesniedzējam ir jāreģistrē juridiskā adrese vai filiāle, un 17.¹ pantā ir noteikts, ka tiesas komercreģistra vienotais birojs, pamatojoties uz 15. pantā minēto deklarāciju, izdod iesniedzējiem sertifikātu, kas apliecina, ka pašdeklarācija ir reģistrēta.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītājs ir komercsabiedrība, kas piedāvā “pēskolas” pakalpojumus, kurus veido skolas programmu papildinošu pasākumu organizēšana, un tā galvenā darbība ir norādīta CAEN klasifikācijas kodā 8559 – “Citi izglītības sniegšanas veidi, citur neklasificēti”. Prasītāja piedāvātos pakalpojumus veido palīdzība mājas darbu izpildē, izglītojošas programmas, valodu kursi, mākslas kursi, sporta aktivitātes, kā arī bērnu izņemšana no izglītības iestādēm un ēdināšana.
- 2 Bērni, kas piedalās *Happy Education SRL* piedāvātajās programmās, mācās dažādās Klužas-Napokas izglītības iestādēs un prasītāja veiktās darbības ir identiskas tām, kas ir iekļautas programmā “Skola pēc skolas” saskaņā ar 2011. gada 7. septembra metodiku, kura ir apstiprināta ar izglītības, pētniecības, jaunatnes un sporta ministra dekrētu Nr. 5349/2011.
- 3 Pēc atbildētājas, Klužas Reģionālās valsts finanšu administrācijas, 2018. gada 16. līdz 20. aprīlī veiktās revīzijas attiecībā uz PVN saistību izpildi laika posmā no 2016. gada 1. augusta līdz 2017. gada 31. decembrim tika izdots 2018. gada 27. aprīļa nodokļu revīzijas ziņojums un paziņojums par nodokļu pārskatīšanu.

- 4 Būtībā ar šiem diviem aktiem tiek konstatēts, ka 2016. gada jūlija apgrozījums ir pārsniedzis Nodokļu kodeksa 310. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojuma no PVN maksāšanas pienākuma sliekšni 220 000 RON apmērā un ka tāpēc prasītājam bija jāreģistrējas kā PVN maksātājam no 2016. gada 1. augusta. Uz šā pamata prasītājam tika uzlikts papildu PVN maksāšanas pienākums 89 472 RON apmērā, ņemot vērā ar nodokli apliekamo bāzi 383 066 RON apmērā.
- 5 Prasītāja iesniegto sūdzību par šiem aktiem atbildētāja, Klužas-Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, noraidīja ar lēmumu par 2018. gada 10. septembra sūdzību.
- 6 Šādos apstākļos prasītājs 2019. gada 12. martā iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā, lūdzot atcelt pret viņu vērstos aktus, ko pieņēmušas atbildētājas.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 Prasītājs apgalvo, ka, tā kā tā darbība ir pakalpojumu sniegšana, kas ir cieši saistīta ar izglītības darbību, kas ir paredzēta Likumā par valsts izglītību Nr. 1/2011, tā ir atbrīvota no PVN saskaņā ar Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunkta noteikumiem.
- 8 Prasītājs arī norāda, ka ir veicis pasākumus ar mērķi saņemt atļauju darbībām, kuras veic izglītības jomā darbojošās iestādes, taču tas nav izdevies, jo privāto tiesību juridisku personu īstenota programma “Skola pēc skolas” nav reglamentēta.
- 9 Pēc prasītāja uzskata nodokļu iestāžu pamatojums ir ļoti sašaurinošs un nepamatoti ierobežo tā tiesības izmantot atbrīvojumu no PVN, kas skaidri ir paredzētas Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktā, ņemot vērā tā veikto darbību sabiedrības interesēs, piedāvājot konkrētos “pēcskolas” pakalpojumus.
- 10 Turklāt, tā kā kopš tā dibināšanas datuma prasītājs ir saņēmis atļauju savas darbības, kas apzīmēta ar CAEN klasifikācijas kodu 8559 – “Citi izglītības sniegšanas veidi, citur neklasificēti”, veikšanai un nodokļu revīzijas periodā tas veica tikai darbības, kurām ir izsniegta šāda atļauja, prasītājs uzskatīja, ka nav nepieciešams saņemt papildu atzinumus, lai sniegtos pakalpojumus, kas ir tā darbības mērķis, varētu klasificēt tādu darbību kategorijā, kas ir atbrīvotas no PVN saskaņā ar Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktu.
- 11 Atbildētājas, atsaucoties uz Likuma Nr. 1/2011 58. un 61. pantu, apgalvo, ka prasītāja darbība neietilpst valsts izglītības sistēmā un ka prasītājs nav pierādījis, ka tam ir atļauts veikt no PVN atbrīvotas darbības saskaņā ar Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunktu un Valdības dekrēta Nr. 1/2016 42. punktu, tāpēc prasītājs neveica darbības, kas ir atbrīvotas no PVN saskaņā ar Nodokļu kodeksu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 12 Pēc iesniedzējtiesas domām, prasītājam vajadzētu būt tiesībām izmantot Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, pat ja saskaņā ar valsts tiesību aktiem tā sniegtie pakalpojumi nav atbrīvoti no PVN, jo tas nav sniedzis pierādījumus par partnerības noslēgšanu ar izglītības iestādi, lai īstenotu projektu valsts programmas “Skola pēc skolas” ietvaros, ko ir apstiprinājusi mācību iestādes valde un *Inspectorat Școlar Județean* (Rajona skolu inspekcija) ar savu atzinumu, un līdz ar to neatbilst Nodokļu kodeksa 292. panta 1. punkta f) apakšpunkta nosacījumiem saistībā ar Valdības dekrēta Nr. 1/2016 42. punkta 3. apakšpunktu un programmas “Skola pēc skolas” organizācijas metodikas, kas ir apstiprināta ar izglītības, pētniecības, jaunatnes un sporta ministra dekrētu Nr. 5349/2011, 3. panta 1.–5. punktu un 18. pantu.
- 13 Tāpēc, tā kā “pēcskolas” pakalpojumi, ko prasītājs sniedz skolēniem, ietver gan praktisku, gan teorētisku zināšanu nodošanu saskaņā ar valsts skolu programmu, kas ir nepieciešamas, lai padziļinātu zināšanas, kuras skolēni apguvuši izglītības iestādēs notiekošajos mācībuursos, un šo aktivitāšu mērķis nav vienīgi brīvā laika pavadīšana, bet tās galvenokārt ir vērstas uz uzdevumu izpildi un uz mācību stundu laikā valsts sistēmas izglītības iestādēs iegūto zināšanu nostiprināšanu, prasītāja darbība ietilpst Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) apakšpunktā minētā “skolas vai universitātes izglītības” jēdzienā.
- 14 Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai prasītājs atbilst pārējiem šajā noteikumā paredzētajiem kritērijiem, un nav skaidrs, vai to var uzskatīt par “organizāciju, kas atzīta .. ar līdzīgiem mērķiem” kā publisko tiesību subjektiem. Tāpēc, lai gan prasītājam ir nepieciešamā atļauja, lai veiktu izglītības aktivitātes, kas ir noteiktas CAEN klasifikācijas kodā 8559 – “Citi izglītības sniegšanas veidi, citur neklasificēti”, šī atļauja ir uzskatāma par nepietiekamu sniegto pakalpojumu atbrīvojumam no PVN.
- 15 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka CAEN klasifikācijas kods ir īpašs skaitliskais simbols, kas apzīmē konkrētu saimniecisko darbību, statistikas vajadzībām Rumānijas ekonomisko darbību klasifikācijai valsts līmenī, kas ir paredzēta, lai, pamatojoties uz vienotiem kritērijiem, varētu sagrupēt datus par saimnieciskās darbības vienībām. Visiem uzņēmumiem un autorizētajām fiziskajām personām ir jāprecizē darbības nozare vai nozares, izmantojot vismaz vienu CAEN klasifikācijas kodu.