

Mål C-612/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

17 november 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunalul Cluj (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 september 2020

Klagande:

Happy Education SRL

Motparter:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Saken i det nationella målet

Förvaltningsrättsligt överklagande som klagandebolaget Happy Education SRL har ingett till Tribunalul Cluj, med yrkande om upphävande av ett beskattningsbeslut, ett omprövningsbeslut och en skattekontrollrapport avseende mervärdesskatt som har antagits gentemot bolaget av motparterna, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca) och Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Distriktsmyndigheten för offentliga finanser i Cluj).

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Med stöd av artikel 267 FEUF begärs en tolkning av artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i direktiv 2006/112.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska artiklarna 132.1 i, 133 och 134 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att sådana undervisningstjänster som dem som omfattas av det nationella programmet ”Școala după școală” [”Skola efter skolan”] kan innefattas i begreppet ”tjänster med nära anknytning till skolundervisning”, när tjänsterna, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, tillhandahålls av ett privat organ i kommersiellt syfte och utan att ett partnerskap har ingåtts med en utbildningsinrättning?

2. Om fråga 1 besvaras jakande, kan erkännandet av att klaganden utgör ett ”organ med liknande syften”, i den mening som avses i artikel 132.1 i i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, följa av nationella lagbestämmelser om tillstånd för verksamhet som identifieras genom CAEN-koden 8559 – ”Andra former av undervisning (som inte klassificeras någon annanstans)” av Oficiul Național al Registrului Comerțului (Nationella handelsregistermyndigheten) och även med hänvisning till allmänintresset av utbildningsverksamhet av typen ”skola efter skolan”, som syftar till att förhindra att elever hoppar av skolan i förtid, förbättra skolresultaten, ge stödundervisning, intensivundervisning, personlig utveckling och social inkludering?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 9, 131, 132.1 i, 133 och 134

Dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), dom av den 14 juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344), dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), dom av den 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om införande av skattelagen) (nedan kallad skattelagen)

Artikel 292.1 f, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset och undantag för andra verksamheter”, har följande lydelse:

”1 Följande transaktioner av allmänintresse är undantagna från skatteplikt: ...

f) Undervisningsverksamhet som föreskrivs i Legea educației naționale nr. 1/2011 (utbildningslagen nr 1/2011), i dess ändrade och kompletterade lydelse, yrkesutbildning för vuxna samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor

med nära anknytning till sådan verksamhet, som utförs av offentliga inrättningar eller av andra organ som har beviljats tillstånd. Undantag medges på de villkor som föreskrivs i genomförandebestämmelserna ...”

I artikel 310, med rubriken ”Särskild undantagsordning för små företag”, föreskrivs att beskattningsbara personer vars årsomsättning understiger 220 000 rumänska lei (RON) får tillämpa undantaget från skatteplikt, kallat den särskilda undantagsordningen, på sina beskattningsbara transaktioner. Inom 10 dagar efter det att detta tröskelvärde har uppnåtts, ska den beskattningsbara personen ansöka om registrering för mervärdesskatt. Om den beskattningsbara personen inte ansöker eller ansöker för sent om registrering för mervärdesskatt ska skattemyndigheterna vidta åtgärder för att fastställa skyldigheterna avseende mervärdesskatt.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (regeringsdekret nr 1/2016 om godkännande av bestämmelserna om genomförande av lag nr 227/2015 om införande av skattelagen)

I punkt 42 i dessa genomförandebestämmelser, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset och undantag för andra verksamheter”, föreskrivs följande:

”42. (1) Det undantag som föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen för yrkesutbildning för vuxna ska tillämpas på de personer som för det syftet har beviljats tillstånd i enlighet med Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților ... (lagstiftningsdekret nr 129/2000 om yrkesutbildning för vuxna), på de personer som har beviljats tillstånd för yrkesutbildning för yrkesverksam personal inom civil luftfart, som föreskrivs i Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigator profesionist din aviația civilă din România ... (lag nr 223/2007 om tjänsteföreskrifter för utbildad civil luftfartspersonal som är yrkesverksam inom civil luftfart i Rumänien), och på den nationella myndigheten för fortbildning av offentliganställda. Från skatteplikt undantas även de yrkesutbildningstjänster som tillhandahålls av utbildade lärare på grundval av partnerskapsavtal som ingåtts med den nationella myndigheten för offentliganställda med stöd av artikel 23 i Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (regeringsdekret nr 1066/2008 om godkännande av bestämmelser om yrkesbildning för offentliganställda).

(2) Det undantag som föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen ska inte tillämpas på studier eller forskningsverksamhet mot ersättning vid skolor, universitet eller andra utbildningsinrättningar för andra personer. Detta följer av [EU-domstolens] dom i mål C-287/00.

(3) Det undantag som föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen ska även tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster med nära

anknytning till undervisningstjänster, såsom försäljning av läroböcker, anordnande av konferenser i samband med undervisningsverksamhet, som utförs av offentliga inrättningar eller av andra organ som har beviljats tillstånd för undervisningsverksamhet eller för yrkesutbildning för vuxna, genomförande av inträdesprov för undervisningstjänster eller yrkesutbildning för vuxna.

(4) Det undantag som föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen ska inte tillämpas på förvärv av varor eller tjänster som utförs av offentliga inrättningar eller av andra organ som har beviljats tillstånd för undervisningsverksamhet eller yrkesutbildning för vuxna, och som är avsedda för sådan verksamhet som är undantagen från skatteplikt som föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen.”

Lag nr 1/2011 om nationell utbildning

I artikel 1 föreskrivs att det genom denna lag införs en ram för att, under den rumänska statens överinseende, utöva den grundläggande rätten till livslångt lärande. Lagen reglerar strukturen, verksamheterna, organisationen och funktionssättet i det nationella systemet för statlig, privat och konfessionell utbildning.

I artikel 22 föreskrivs att det nationella systemet för universitetsförberedande utbildning består av samtliga statliga, privata och konfessionella utbildningsinrättningar som har beviljats tillstånd/är auktoriserade och att den universitetsförberedande utbildningen är organiserad i nivåer, utbildningstyper och eventuellt inriktningar och profiler samt garanterar de förutsättningar som krävs för att skaffa sig grundläggande färdigheter och en progressiv yrkesutbildning.

I artikel 58, med rubriken ”Programmet ’Școala după școală’ (’Skola efter skolan’), föreskrivs följande:

”1 Utbildningsinrättningarna får, genom beslut av styrelsen, utvidga sin verksamhet med eleverna efter lektionstid, genom programmet ’Skola efter skolan’.

2 I partnerskap med de lokala myndigheterna och föräldraföreningarna erbjuds, genom programmet ’Skola efter skolan’, utbildnings-, rekreations- och fritidsaktiviteter för att befästa förvärvade färdigheter eller för intensivundervisning samt stödundervisningsverksamhet. Om möjligt får partnerskapet genomföras med icke-statliga organisationer som har kompetens på området.

3 Programmen ’Skola efter skolan’ är organiserade på grundval av metodregler som har godkänts genom dekret av ministern för utbildning och forskning samt ungdoms- och idrottsfrågor.

4 Staten får finansiera programmet ’Skola efter skolan’ för barn och elever som tillhör missgynnade grupper, enligt lag.”

Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metodregler för att anordna programmet ”Skola efter skolan”, vilka har godkänts genom dekret nr 5349/2011 av ministern för utbildning och forskning samt ungdoms- och idrottsfrågor)

I artikel 2.1 i dessa metodregler föreskrivs följande:

”1 Programmet ’Skola efter skolan’, nedan kallat **SES-programmet**, är ett kompletterande program till den obligatoriska läroplanen, som ger möjlighet till formell och informell undervisning för att befästa färdigheter, ge stödundervisning och intensivundervisning genom utbildnings-, rekreations- och fritidsaktiviteter.”

I artikel 3.1–3.5 i metodreglerna, med rubriken ”Anordnandet av SES-programmet”, föreskrivs följande:

”1 SES-programmet ska utformas av utbildningsinrättningarna i projektform till följd av en behovsanalys, genom samråd med elever, rättsliga företrädare, lärare, lokalsamhället och andra institut och partnerorganisationer. På grundval av dessa initiativ ska utbildningsinrättningarna fastställa målgruppen för SES-programmet.

2 SES-programmets utbud ska planläggas för att i första hand tillgodose behoven hos elever som tillhör missgynnade grupper.

3 Anordnandet av programmet ska ske på grundval av en arbetsordning som utarbetats av varje utbildningsinrättning.

4 Under perioden januari–februari varje pågående läsår ska utbildningsinrättningens styrelse göra behovsanalysen för anordnandet av programmet för följande läsår. På grundval av resultaten av behovsanalysen och befintliga (personella, ekonomiska, materiella) resurser, ska en kommitté bestående av utbildningsinrättningens direktör, en företrädare för föräldrarådet, två grundskolelärare och två gymnasielärare, valda av lärarrådet, fram till den 1 mars utarbeta SES-programmets utbud, i form av utbildningspaket. SES-programmets utbud ska presenteras, diskuteras och godkännas av skolans lärarråd.”

I artikel 18 i metodreglerna, med rubriken ”Partnerskap”, föreskrivs följande:

”1 I början av SES-programmet får utbildningsinrättningarna ingå partnerskapsavtal för att bistå utbildningspaketens aktiviteter med inrättningar som kan tillhandahålla undervisningstjänster (utbildningscentrum i distriktshuvudstäderna, och andra fritidshem, skolidrottsklubbar et cetera) och icke-statliga organisationer.

2 För att SES-programmet ska genomföras på ett korrekt sätt får utbildningsinrättningarna ingå partnerskap, sponsoravtal med ekonomiska aktörer,

inhemska eller utländska fysiska eller juridiska personer, i enlighet med gällande lagstiftning.”

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 (lag nr 359/2004 om förenkling av formaliteterna för införande i handelsregistret för fysiska personer, familjeföretag och juridiska personer, och som reglerar deras skatteregistrering samt tillstånd för juridiska personer att bedriva verksamhet)

Enligt artikel 1 i nämnda lag ska det, i syfte att förenkla de administrativa förfarandena och främja tjänsternas kvalitet, införas ett förfarande för införande i handelsregistret och för skatteregistrering av fysiska personer, familjeföretag och juridiska personer, samt för tillstånd att bedriva verksamhet, som grundas på mallar för en försäkran på heder och samvete från de juridiska personer som enligt lag är skyldiga att ansöka om införande i handelsregistret.

I artikel 15 föreskrivs följande:

”1 För att den centrala myndigheten inom handelsregisterenheten vid domstolen ska utfärda intyg om registrering som innehåller det unika registreringsnumret eller, i förekommande fall, intyget om registrering av varianter, är sökanden skyldig att, samtidigt med registreringsansökan och styrkande handlingar, inge mallen för försäkran på heder och samvete, undertecknad av delägarna eller av styrelseledamöterna, av vilken det i förekommande fall framgår följande:

- a) Den juridiska personen har inte utövat de angivna verksamheterna vid sätet eller filialerna sedan mer än högst 3 år.
- b) Den juridiska personen uppfyller de krav för att bedriva sin verksamhet som föreskrivs i den särskilda lagstiftningen inom sektorn för hälso- och sjukvård, veterinärvård, miljöskydd och arbetsskydd, för de verksamheter som anges i mallen för försäkran ...”

I artikel 17 föreskrivs att tillståndsförfarandet för utövande av verksamhet på grundval av mallen för försäkran på heder och samvete ska äga rum vid den centrala myndigheten inom handelsregisterenheten vid domstolen där sökanden är skyldig att registrera sätet eller filialen, och i artikel 17¹ föreskrivs att den centrala myndigheten inom handelsregisterenheten vid domstolen ska, på grundval av de mallar för försäkran som avses i artikel 15, utfärda registreringsbevis till sökande, som bekräftar att mallen för försäkran på heder och samvete har registrerats.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden är ett vinstdrivande bolag som erbjuder tjänster av typen ”efter skolan”, som består i att anordna aktiviteter som kompletterar läroplanen, och vars huvudsakliga verksamhet är den som anges under CAEN-koden 8559 – ”Andra former av undervisning (som inte klassificeras någon annanstans)”. De tjänster som klagandebolaget erbjuder består i läxhjälp, utbildningsprogram, språkkurser, konstkurser, idrottsaktiviteter samt hämtning av barn vid utbildningsinrättningar och tillhandahållande av måltider.
- 2 De barn som deltar i de program som erbjuds av Happy Education SRL är inskrivna vid olika utbildningsinrättningar i Cluj-Napoca och de aktiviteter som klagandebolaget utför är identiska med dem som finns med i programmet ”Skola efter skolan”, som regleras i metodreglerna av den 7 september 2011, vilka har godkänts genom dekret nr 5349/2011 av ministern för utbildning och forskning samt ungdoms- och idrottsfrågor.
- 3 Till följd av en kontroll som gjordes av motparten, Distriktsmyndigheten för offentliga finanser i Cluj, den 16–20 april 2018 och som avsåg en kontroll av hur skyldigheterna avseende mervärdesskatt hade fullgjorts under perioden den 1 augusti 2016–31 december 2017, antogs den 27 april 2018 en skattekontrollrapport och ett beskattningsbeslut.
- 4 I dessa två rättsakter konstateras det i huvudsak att omsättningen i juli 2016 översteg tröskelvärdet för undantaget från skyldigheten att betala mervärdesskatt på 220 000 RON, som föreskrivs i artikel 310.1 i skattelagen, och att klagandebolaget därför var skyldigt att registrera sig för mervärdesskatt från och med den 1 augusti 2016. På denna grund ålades klagandebolaget att betala skattetillägg för mervärdesskatt med ett belopp på 89 472 RON, avseende ett beskattningsunderlag på 383 066 RON.
- 5 Klagandebolaget begärde att dessa rättsakter skulle omprövas. Motparten, Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca, fann vid omprövning den 10 september 2018 inte skäl att ändra dessa.
- 6 Det är mot den bakgrunden som klagandebolaget den 12 mars 2019 har väckt talan vid den hänskjutande domstolen och yrkat att de rättsakter som motparterna har antagit gentemot bolaget ska upphävas.

Parternas huvudargument

- 7 Klagandebolaget hävdar att eftersom dess verksamhet består i tillhandahållandet av tjänster med nära anknytning till den undervisningsverksamhet som föreskrivs i utbildningslagen nr 1/2011, är tillhandahållandet undantaget från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 292.1 f i skattelagen.

- 8 Klagandebolaget gör vidare gällande att det har tagit initiativ för att få tillstånd för sådana verksamheter som utförs av institut verksamma inom utbildningssektorn, men att dessa initiativ inte har lett till något resultat, eftersom genomförandet av programmet ”Skola efter skolan” av privaträttsliga juridiska personer inte är reglerat.
- 9 Enligt klagandebolagets mening är skattemyndighetens resonemang särskilt snävt och begränsar på ett omotiverat sätt bolagets rätt att utnyttja undantaget från mervärdesskatteplikt som uttryckligen föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen, med hänsyn till den verksamhet av allmänintresse som bedrivs genom tillhandahållandet av vissa tjänster av typen ”efter skolan”.
- 10 Eftersom föremålet för klagandebolagets verksamhet, alltsedan bolagets bildande, har haft tillstånd i vederbörlig ordning, särskilt genom CAEN-koden 8559 – ”Andra former av undervisning (som inte klassificeras någon annanstans)”, och bolaget under den period som skattekontrollen avsåg endast bedrev verksamheter som fått sådant tillstånd, har klagandebolaget hävdade att det inte var nödvändigt att inhämta ytterligare utlåtanden för att de tjänster som tillhandahålls för att genomföra dess verksamhetsföremål skulle klassificeras i kategorin transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, i den mening som avses i artikel 292.1 f i skattelagen.
- 11 Motparterna hävdar, med åberopande av artiklarna 58 och 61 i lag nr 1/2011, att klagandebolagets verksamhet inte omfattas av det nationella utbildningssystemet och att bolaget inte har styrkt att det har fått tillstånd att bedriva verksamhet som är undantagen från skatteplikt, enligt artikel 292.1 f i skattelagen och punkt 42 i regeringsdekret nr 1/2016, vilket är anledningen till att klagandebolaget inte utför transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt skattelagen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 12 Enligt den hänskjutande domstolen borde klagandebolaget kunna utnyttja det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112, även om de tjänster som bolaget tillhandahåller inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt nationell rätt, eftersom bolaget inte har styrkt att det har ingått ett partnerskap med en utbildningsinrättning för att genomföra ett projekt inom ramen för det nationella programmet ”Skola efter skolan”, som godkänts av utbildningsinrättningens styrelse och efter utlåtande av Inspectorat Şcolar Judeţean (Skolinspektionen i distriktet), och följaktligen inte uppfyller de krav som föreskrivs i artikel 292.1 f i skattelagen, jämförd med punkt 42.3 i regeringsdekret nr 1/2016, artiklarna 3. 1–3.5 och 18 i metodreglerna för att anordna programmet ”Skola efter skolan”, vilka har godkänts genom dekret nr 5349/2011 av ministern för utbildning och forskning samt ungdoms- och idrottsfrågor.
- 13 Eftersom de tjänster av typen ”efter skolan” som klagandebolaget tillhandahåller eleverna innefattar aktiviteter för att förmedla såväl praktiska som teoretiska

kunskaper, i enlighet med den nationella läroplanen, vilka krävs för att fördjupa de kunskaper som eleverna har förvärvat inom ramen för de kurser som äger rum vid utbildningsinrättningarna, och syftet med dessa aktiviteter inte är enbart rekreation, utan huvudsakligen inriktat på att göra läxor och befästa kunskaper som har förvärvats under lektionstimmar som har hållits vid utbildningsinrättningar i det nationella systemet, omfattas klagandebolagets verksamhet av begreppet ”skolundervisning, universitetsutbildning” i artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112.

- 14 Den hänskjutande domstolen är dock osäker på huruvida klagandebolaget uppfyller de övriga kriterier som föreskrivs i nämnda bestämmelse, eftersom det inte är säkert huruvida bolaget kan anses vara ett ”organ som ... är erkänt som organ med liknande syften” som de offentligrättsliga organen. Även om klagandebolaget innehar nödvändigt tillstånd för att bedriva sådan undervisningsverksamhet som identifierats genom CAEN-koden 8559 – ”Andra former av undervisning (som inte klassificeras någon annanstans)”, anses följaktligen detta tillstånd inte vara tillräckligt för att de tillhandahållna tjänsterna ska kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.
- 15 Den hänskjutande domstolen hävdar även att CAEN-koden är en särskild siffersymbol för en viss ekonomisk verksamhet, en klassificering i statistiksyfte, på nationell nivå, av ekonomiska verksamheter i Rumänien, en klassificering som har utformats för att möjliggöra en gruppering på grundval av kriterier för att uppgifterna om de ekonomiska enheterna ska vara enhetliga. Alla bolag och fysiska personer som har beviljats tillstånd ska grupperas i en eller flera verksamhetssektorer med användning av åtminstone en CAEN-kod.