

Věc C-612/20**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

17. listopadu 2020

Předkládající soud:

Tribunalul Cluj (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

23. září 2020

Žalobkyně:

Happy Education SRL

Žalovaní:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj**Předmět původního řízení**

Správní žaloba podaná žalobkyní Happy Education SRL k Tribunalul Cluj (soud v Kluži), kterou se domáhá zrušení daňového výměru, rozhodnutí o stížnosti a zprávy o daňové kontrole v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH), které ve vztahu k ní vydali žalovaní, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Kluži-Napoca) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (okresní správa pro veřejné finance v Kluži).

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle článku 267 SFEU se žádá o výklad čl. 132 odst. 1 písm. i) a článků 133 a 134 směrnice 2006/112.

Předběžné otázky

1. Musí být čl. 132 odst. 1 písm. i), článek 133 a článek 134 směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládány v tom smyslu, že takové vzdělávací služby, jako jsou vzdělávací služby obsažené v národním programu „Școala după școală“ [„Škola po škole“], mohou být zahrnuty pod pojem „služby úzce související se školským vzděláváním“, pokud jsou poskytovány soukromým subjektem za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, pro obchodní účely a při neexistenci partnerství uzavřeného se vzdělávací institucí?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, může uznání žalobkyně jako „subjektu s podobnými cíli“ podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vyplývat z vnitrostátních právních předpisů týkajících se povolování činností identifikovaných kódem CAEN 8559 - „Jiné formy vzdělávání (jinde neuvedené)“ ze strany Oficiul Național al Registrului Comerțului (národní kancelář obchodního rejstříku), jakož i s ohledem na povahu veřejného zájmu vzdělávacích činností typu „škola po škole“, jejichž cílem je zabránění ukončování školní docházky a předčasnému ukončování školní docházky, zlepšení studijních výsledků, doučování, zrychlené učení, osobní rozvoj a sociální začlenění?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a unijní judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, články 9 a 131, čl. 132 odst. 1 písm. i) a články 133 a 134.

Rozsudky ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343); ze dne 14. června 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344); ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778); ze dne 14. března 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, kterým se zavádí daňový zákoník; dále jen „daňový zákoník“)

Článek 292, nadepsaný „Osvobození některých činností ve veřejném zájmu a některých jiných činností od daně“, odst. 1 písm. f) stanoví, že:

„1 Od daně jsou osvobozena následující plnění ve veřejném zájmu: [...]

f) vzdělávací činnost stanovená v Legea educației naționale nr. 1/2011 (zákon č. 1/2011 o národním vzdělávání), ve znění pozdějších změn a doplňků, odborná příprava dospělých osob, jakož i poskytování služeb a dodání zboží úzce spojených s těmito činnostmi, uskutečněné veřejnými institucemi nebo jinými

oprávněnými subjekty. Osvobození od daně je přiznáno za podmínek stanovených prováděcími pravidly; [...].“

Článek 310, nadepsaný „Zvláštní režim osvobození od daně pro malé podniky“, stanoví, že osoby povinné k dani, jejichž roční obrat je nižší než 220 000 rumunských lei (RON), mohou uplatnit osvobození od daně, nazvané zvláštní režim osvobození od daně, ve vztahu ke svým zdanitelným plněním. Do 10 dnů od dosažení této prahové hodnoty musí osoba povinná k dani požádat o registraci pro účely DPH. Pokud osoba povinná k dani nepožádá o registraci pro účely DPH nebo o ni požádá se zpožděním, daňové orgány přistoupí k určení povinností v oblasti DPH.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (nařízení vlády č. 1/2016, kterým se schvalují prováděcí pravidla k zákonu č. 227/2015, kterým se zavádí daňový zákoník)

Bod 42 těchto prováděcích pravidel, nadepsaný „Osvobození některých činností ve veřejném zájmu a některých jiných činností od daně“, stanoví následující:

„42. (1) Osvobození odborné přípravy dospělých osob od daně stanovené v čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku se vztahuje na subjekty, které jsou k tomuto účelu oprávněny v souladu s nařízením Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților [...] (legislativní nařízení č. 129/2000 o odborném přípravě dospělých osob), na subjekty oprávněné k odbornému výcviku zaměstnanců civilního letectví ve službě podle Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România [...] (zákon č. 223/2007 o statutu odborných zaměstnanců civilního letectví ve službě civilního letectví Rumunska), jakož i na Národní agenturu úředníků pro odborná školení. Stejně tak jsou osvobozeny od daně služby odborného vzdělávání poskytované odbornými pedagogy na základě partnerských smluv uzavřených s Národní agenturou úředníků na základě článku 23 Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (nařízení vlády č. 1066/2008, kterým se schvalují pravidla týkající se odborné přípravy úředníků).

(2) Osvobození od daně stanovené v čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku se nevztahuje na úplatná studia nebo úplatný výzkum škol, univerzit nebo jakýchkoli jiných vzdělávacích institucí pro jiné osoby. V tomto smyslu byl vydán rozsudek [Soudního dvora] ve věci C-287/00.

(3) Osvobození od daně stanovené v čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku se vztahuje rovněž na dodání zboží a poskytování služeb úzce spojených se vzdělávacími službami, jako je prodej školních textů, organizace konferencí týkajících se didaktické činnosti, které jsou uskutečněné veřejnými institucemi nebo jinými orgány oprávněnými ke vzdělávací činnosti nebo k odborné přípravě dospělých osob, provádění zkoušek pro přístup ke vzdělávacím službám nebo odborná příprava dospělých osob.

(4) Osvobození od daně stanovené v čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku se nevztahuje na nákupy zboží nebo poskytnutí služeb veřejnými institucemi nebo jinými subjekty oprávněnými ke vzdělávání nebo odborné přípravě dospělých osob, které jsou určeny pro činnosti osvobozené od daně podle čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku.“

Zákon o národním vzdělávání č. 1/2011

Článek 1 stanoví, že tento zákon stanoví rámec pro výkon základního práva na celoživotní vzdělávání pod dohledem rumunského státu. Zákon upravuje strukturu, funkce, organizaci a fungování státního, soukromého a církevního národního vzdělávacího systému.

Článek 22 stanoví, že národní předuniverzitní vzdělávací systém je tvořen všemi autorizovanými/akreditovanými státními, soukromými a církevními vzdělávacími institucemi a že předuniverzitní vzdělávání je organizováno v rámci úrovní, typů vzdělávání a případně odvětví a profilů a zaručuje podmínky nezbytné pro získání základních dovedností a pro postupné odborné vzdělávání.

Článek 58, nadepsaný „Program „Școala după școală“ („Škola po škole“), stanoví následující:

„1 Vzdělávací instituce mohou rozhodnutím správní rady rozšířit své aktivity se žáky po vyučovacích hodinách prostřednictvím programu „Škola po škole“.“

2 Ve spolupráci s místními orgány veřejné správy a sdruženími rodičů jsou prostřednictvím programu „Škola po škole“ nabízeny vzdělávací, rekreační a volnočasové aktivity pro upevnění získaných dovedností nebo k urychlení učení, jakož i aktivity spočívající v doučování. Pokud je to možné, lze navázat partnerství s nevládními organizacemi s příslušnými odbornými znalostmi.

3 Programy „Škola po škole“ jsou organizovány na základě metodiky schválené vyhláškou ministra školství, výzkumu, mládeže a tělovýchovy.

4 Stát může v souladu se zákonem financovat program „Škola po škole“ pro děti a žáky ze znevýhodněných skupin.“

Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metodika organizace programu „Škola po škole“, schválená vyhláškou č. 5349/2011 ministra školství, výzkumu, mládeže a tělovýchovy)

Článek 2 odst. 1 této metodiky stanoví následující:

„1 Program „Škola po škole“, dále jen: **Program ŠPŠ**, je doplňkovým programem k povinnému školnímu vzdělávacímu programu, který nabízí formální a neformální možnosti vzdělávání pro upevnění dovedností, doučování a urychlení vzdělávání prostřednictvím vzdělávacích, rekreačních a volnočasových aktivit.

Článek 3 této metodiky, nadepsaný „Organizace programu ŠPŠ“, v odstavcích 1 až 5 stanoví následující:

„1 Program ŠPŠ je navržen vzdělávacími institucemi ve formě projektu na základě analýzy potřeb prostřednictvím konzultací se žáky, zákonnými zástupci, pedagogickými pracovníky, místní komunitou a dalšími institucemi a partnerskými organizacemi. Na základě těchto iniciativ vzdělávací instituce určují cílovou skupinu programu ŠPŠ.

2 Nabídka Programu ŠPŠ je koncipována tak, aby prioritně reagovala na potřeby žáků ze znevýhodněných skupin.

3 Organizace programu probíhá na základě vnitřního předpisu vypracovaného každou vzdělávací institucí.

4 V období leden - únor každého probíhajícího školního roku provádí správní rada vzdělávací instituce analýzu potřeb pro organizaci programu na následující školní rok. Na základě výsledků analýzy potřeb a existujících zdrojů (lidských, finančních, materiálních) komise složená z ředitele vzdělávací instituce, zástupce školského výboru rodičů, dvou učitelů ze základní školy a dvou učitelů ze střední školy, kteří jsou voleni učitelskou radou, do 1. března připraví nabídku pro Program ŠPŠ formou vzdělávacích balíčků. Nabídka pro program ŠPŠ je předložena, projednána a schválena učitelskou radou školy“.

Článek 18 této metodiky, nadepsaný „Partnerství“, stanoví následující:

„1 Na začátku programu ŠPŠ mohou vzdělávací instituce uzavírat dohody o partnerství na podporu činností vzdělávacích balíčků s institucemi, které mohou poskytovat vzdělávací služby (školicí střediska v okresních městech a jiné dětské kroužky, školní sportovní kluby atd.), a nevládními organizacemi.

2 Pro řádné provádění programu ŠPŠ mohou vzdělávací instituce v souladu s platnou legislativou uzavírat partnerství, sponzorské smlouvy s hospodářskými subjekty, tuzemskými nebo zahraničními fyzickými či právnickými osobami“.

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 (zákon č. 359/2004 o zjednodušení formálních požadavků při registraci fyzických osob, rodinných sdružení a právnických osob do obchodního rejstříku, a který upravuje jejich daňovou registraci, jakož i oprávnění právnických osob k výkonu činnosti).

Podle článku 1 tohoto zákona byl pro účely zjednodušení správních postupů a podpory kvality služeb zaveden postup pro zápis do obchodního rejstříku a daňovou registraci fyzických osob, rodinných sdružení a právnických osob, jakož i oprávnění k výkonu činnosti na základě vzorů čestného prohlášení právnických osob, které jsou v souladu se zákonem povinny požádat o zápis do obchodního rejstříku.

Článek 15 stanoví následující:

„1 Za účelem vydání, ze strany kanceláře obchodního rejstříku zřízeného u soudu, osvědčení o registraci obsahující jednotný registrační kód nebo případně osvědčení o registraci variant je žadatel povinen spolu s přihláškou a podpůrnými doklady předložit vzor čestného prohlášení podepsaný společníky nebo jednatelem, který v případě potřeby prokáže, že:

- a) právnická osoba nevykonává v sídle nebo v pobočkách deklarované činnosti, a to nejdéle po dobu 3 let;
- b) právnická osoba splňuje podmínky pro výkon své činnosti, které jsou stanoveny zvláštní právní úpravou v odvětví zdravotnictví, zdravotnicko-veterinárním odvětví, odvětví ochrany životního prostředí a ochrany práce, a to pro činnosti uvedené ve vzorovém prohlášení. [...].“

Článek 17 stanoví, že postup pro povolení výkonu činnosti na základě vzoru čestného prohlášení se provádí prostřednictvím jednotné kanceláře obchodního rejstříku zřízeného u soudu, kde je žadatel povinen zaregistrovat sídlo nebo pobočku, a článek 17¹ stanoví, že jednotná kancelář obchodního rejstříku zřízeného u soudu vydává na základě formulářů prohlášení uvedených v článku 15 žadatelům osvědčení, která potvrzují, že vzor čestného prohlášení byl zaregistrován.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně je obchodní společnost, která nabízí služby „družinového“ typu spočívající v organizaci doplňkových činností ke školnímu programu a jejíž hlavní činnost je uvedena v kódu CAEN 8559 - „Jiné formy vzdělávání [jinde nezařazené]“. Služby nabízené žalobkyní spočívají v pomoci při plnění domácích úkolů, vzdělávacích programech, jazykových kurzech, výtvarných kurzech, sportovních činnostech, jakož i ve vyzvedávání dětí ze vzdělávacích zařízení a rozvozu jídel.
- 2 Děti účastníci se programů nabízených společností Happy Education SRL jsou zapsány do různých vzdělávacích zařízení v Kluži-Napoca a činnosti prováděné žalobkyní jsou totožné s činnostmi, které jsou obsaženy v programu „Škola po škole“, jak je upraven metodikou ze dne 7. září 2011, která byla schválena vyhláškou č. 5349/2011 ministra školství, výzkumu, mládeže a tělovýchovy.
- 3 Na základě kontroly provedené žalovanou, okresní správou pro veřejné finance v Kluži, ve dnech 16. až 20. dubna 2018, která se týkala ověření způsobů plnění povinností v oblasti DPH za období od 1. srpna 2016 do 31. prosince 2017, byly dne 27. dubna 2018 přijaty zpráva o daňové kontrole a daňový výměr.
- 4 Tyto dva akty v zásadě konstatují, že obrat za měsíc červenec 2016 překročil prahovou hodnotu osvobození od povinnosti platit DPH ve výši 220 000 RON,

kteří je stanoveno v čl. 310 odst. 1 daňového zákoníku, a že žalobkyně byla tedy povinna se od 1. srpna 2016 registrovat k DPH. Na tomto základě byly žalobkyni uloženy další povinnosti v oblasti platby DPH ve výši 89 472 RON, která se vztahuje k základu daně ve výši 383 066 RON.

- 5 Stížnost podaná žalobkyní proti těmto aktům byla zamítnuta žalovaným, regionálním generálním ředitelstvím pro veřejné finance v Kluži-Napoca, prostřednictvím rozhodnutí o stížnosti ze dne 10. září 2018.
- 6 V této souvislosti podala žalobkyně dne 12. března 2019 žalobu k předkládajícímu soudu, kterou se domáhá zrušení aktů, které ve vztahu k ní přijali žalovaní.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 7 Žalobkyně tvrdí, že jelikož její činnost představuje poskytování služby úzce spojené s pedagogickou činností stanovenou zákonem č. 1/2011 o národním vzdělávání, je osvobozena od DPH podle ustanovení čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku.
- 8 Žalobkyně rovněž uvádí, že podnikla iniciativy zaměřené na získání oprávnění k činnosti prováděným institucemi zabývajícími se vzděláváním, ale tyto iniciativy nebyly úspěšné, neboť uskutečnění programu „Škola po škole“ právníky osobami podle soukromého práva není právně upraveno.
- 9 Podle jejího názoru je úvaha daňových orgánů obzvláště omezující a neoprávněně omezuje její právo na osvobození od DPH, které je výslovně stanoveno v čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku, a to s ohledem na činnost veřejného zájmu vykonávanou prostřednictvím poskytování určitých služeb „družinového“ typu.
- 10 Navíc, jelikož od data svého založení je předmět její činnosti řádně povolen, zejména s kódem CAEN 8559 - „Jiné formy vzdělávání [jinde nezařazené]“, a v období, které je předmětem daňové kontroly, vykonávala výhradně takto povolené činnosti, tak žalobkyně uvedla, že pro zařazení služeb poskytovaných za účelem výkonu předmětu její činnosti do kategorie plnění osvobozených od DPH podle čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku není nutné získat další schválení.
- 11 Žalovaní s odkazem na články 58 a 61 zákona č. 1/2011 tvrdí, že činnost žalobkyně nespadá do národního vzdělávacího systému a že neprokázala, že je oprávněna vykonávat činnosti osvobozené od daně v souladu s čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku a s bodem 42 nařízení vlády č. 1/2016, a z tohoto důvodu žalobkyně neuskutečnila plnění osvobozená od DPH podle daňového zákoníku.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 12 Podle předkládajícího soudu by žalobkyně měla mít možnost využít osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, i když podle vnitrostátního práva nejsou plnění, která poskytuje, osvobozena od DPH, neboť žalobkyně neposkytla důkazy o uzavření partnerství se vzdělávací institucí za účelem realizace projektu v rámci národního programu „Škola po škole“, schváleného správní radou vzdělávací instituce a se stanoviskem Inspectorat Școlar Județean (okresní školní inspektorát), a v důsledku toho nesplňuje podmínky stanovené v čl. 292 odst. 1 písm. f) daňového zákoníku ve spojení s bodem 42 odst. 3 nařízení vlády č. 1/2016, v čl. 3 odst. 1 až 5, a v článku 18 organizační metodiky programu „Škola po škole“ schválené vyhláškou č. 5349/2011 ministra školství, výzkumu, mládeže a tělovýchovy.
- 13 Vzhledem k tomu, že služby „družinového“ typu, které žalobkyně poskytuje žákům, zahrnují činnosti přenosu praktických i teoretických znalostí v souladu s národními školními osnovami, které jsou nezbytné pro prohloubení znalostí získaných žáky v oblasti kurzů, které se konají ve vzdělávacích institucích, a účel těchto činností není čistě rekreační, ale zaměřuje se hlavně na plnění úkolů a na upevňování znalostí získaných během vyučovacích hodin konaných ve vzdělávacích institucích národního systému, spadá činnost žalobkyně pod pojem „školské nebo vysokoškolské vzdělávání“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.
- 14 Předkládající soud má však pochybnosti o tom, zda žalobkyně splňuje další kritéria stanovená v tomto ustanovení, jelikož není zřejmé, zda ji lze považovat za „subjekt [...] sledující podobné cíle“ jako veřejnoprávní subjekty. Ačkoli má žalobkyně nezbytné oprávnění k výkonu vzdělávacích činností uvedených v kódu CAEN 8559 - „Jiné formy vzdělávání [jinde nezařazené]“, je toto oprávnění považováno za nedostatečné pro to, aby poskytované služby mohly využívat osvobození od DPH.
- 15 Předkládající soud dále uvádí, že kód CAEN je specifickým číselným symbolem dané ekonomické činnosti, klasifikací ekonomických činností v Rumunsku pro statistické účely na národní úrovni, klasifikací, která umožňuje seskupení na základě kritérií homogenity údajů týkajících se ekonomických subjektů. Všechny společnosti a fyzické osoby mající oprávnění musí zařadit odvětví nebo více odvětví činnosti alespoň pod jeden kód CAEN.