

Vec C-612/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

17. november 2020

Vnútroštátny súd:

Tribunalul Cluj

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

23. september 2020

Žalobkyňa:

Happy Education SRL

Odporcovia:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Predmet konania vo veci samej

Správna žaloba, ktorú podala na Tribunalul Cluj (Vyšší súd Kluž, Rumunsko) žalobkyňa Happy Education SRL, ktorou sa domáhala zrušenia platobného výmeru, rozhodnutia o sťažnosti a zápisnice o daňovej kontrole v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú proti nej vydali odporcovia, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži, Rumunsko) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Správa verejných financií župy Kluž, Rumunsko).

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Podľa článku 267 ZFEÚ sa žiada o výklad článku 132 ods. 1 písm. i) a článkov 133 a 134 smernice 2006/112.

Prejudiciálne otázky

1. Majú sa článok 132 ods. 1 písm. i), článok 133 a článok 134 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že vzdelávacie služby, akými sú služby uvedené vo vnútroštátnom programe „Școala după școală“ [„Škola po škole“], možno zahrnúť pod pojem „služby úzko súvisiace so školským vzdelávaním“, ak sú za takých okolností, o aké ide vo veci samej, poskytované súkromným subjektom na komerčné účely a bez uzavretia partnerstva so vzdelávacím zariadením?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Môže uznanie žalobkyne ako „subjektu s podobnými cieľmi“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112 vyplývať z vnútroštátnych ustanovení týkajúcich sa povolenia pre činnosti identifikované kódom CAEN 8559 - „iné formy vzdelávania (inde neklasifikované)“ zo strany Oficiul Național al Registrului Comerțului (vnútroštátny úrad obchodného registra) ako aj s odkazom na charakter verejného záujmu vzdelávacích činností typu „škola po škole“, ktorých cieľom je zabrániť ukončeniu školskej dochádzky alebo predčasnému ukončeniu školskej dochádzky, zlepšovaniu výsledkov vzdelávania, doučovanie, intenzívne vyučovanie, osobný rozvoj a sociálne začlenenie?

Uvedené ustanovenia práva Únie a príslušná judikatúra

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, článku 9 a 131, článok 132 ods. 1 písm. i) a tiež články 133 a 134

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

Uvedené vnútroštátne ustanovenia

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, ktorým sa zavádza daňový zákonník, ďalej len „daňový zákonník“)

Podľa článku 292 s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu a oslobodenia od dane pri iných činnostiach“ ods. 1 písm. f):

„1 Od dane sú oslobodené tieto transakcie verejného záujmu: (...)

f) vyučovanie stanovené Legea educației naționale nr. 1/2011 (zákon č. 1/2011 v oblasti školstva) v znení neskorších predpisov, odborná príprava dospelých osôb ako aj poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiacich s týmito činnosťami vykonávané verejnými zariadeniami alebo inými oprávnenými subjektmi. Oslobodenie od dane sa prizná za podmienok stanovených vykonávacími pravidlami; (...)

Článok 310 s názvom „Osobitná úprava oslobodenia od dane pre malé podniky“ stanovuje, že zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat je nižší ako 220 000 rumunských lei (RON), môžu pre ich zdaniteľné transakcie uplatniť oslobodenie od dane s názvom osobitná úprava oslobodenia od dane. V lehote 10 dní odo dňa dosiahnutia uvedenej prahovej hodnoty musí zdaniteľná osoba požiadať o registráciu na účely DPH. Ak zdaniteľná osoba nepožiada alebo požiada oneskorene o registráciu na účely DPH, daňové orgány pristúpia k určaniu povinností spojených s DPH.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (nariadenie vlády č. 1/2016, ktorým sa ustanovujú vykonávacie pravidlá k zákonu č. 227/2015 o daňovom zákonníku).

Bod 42 týchto vykonávacích pravidiel s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu a oslobodenia od dane pri iných činnostiach“ stanovuje:

„42. (1) Oslobodenie stanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka pre odbornú prípravu dospelých osôb sa uplatní vo vzťahu k subjektom oprávneným na tento účel v súlade s Ordonanța Guvernului č. 129/2000 privind formarea profesională a adulților (...) (legislatívny dekrét č. 129/2000 v oblasti odbornej prípravy dospelých osôb), vo vzťahu k subjektom oprávneným na odbornú prípravu personálu v aktívnom služobnom pomere v oblasti civilného letectva stanoveného Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic

civil navigant profesionist din aviația civilă din România (...) (zákon č. 223/2007, o služobnom poriadku odborného personálu v aktívnom služobnom pomere v oblasti civilného letectva Rumunska), ako aj vo vzťahu k Národnej agentúre zamestnancov verejnej správy pre ďalšie odborné vzdelávanie zamestnancov. Od dane sú rovnako oslobodené služby odbornej prípravy poskytnuté odbornými školiteľmi na základe zmlúv o partnerstve uzavreté s národnou agentúrou zamestnancov verejnej správy na základe článku 23 Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (nariadenie vlády č. 1066/2008 o schválení pravidiel týkajúcich sa odbornej prípravy zamestnancov verejnej správy).

(2) Oslobodenie od dane stanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka sa pre iné osoby neuplatní na štúdium alebo sponatnené výskumné činnosti škôl, univerzít alebo akéhokoľvek iného vzdelávacieho zariadenia. V tomto zmysle sa rozhodlo v rozsudku [Súdneho dvora] vo veci C-287/00.

(3) Oslobodenie od dane stanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka sa uplatní aj na dodanie tovaru a poskytovanie služieb úzko súvisiacich so vzdelávacími službami ako predaj učebných textov, organizovanie konferencií súvisiacich s pedagogickou činnosťou uskutočnené verejnými inštitúciami alebo inými subjektmi oprávnenými poskytovať vyučovanie alebo odbornú prípravu dospelých osôb, vykonávať skúšky pre prístup k vzdelávacím službám alebo odbornej príprave dospelých osôb.

(4) Oslobodenie od dane ustanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka sa neuplatní na nadobúdanie tovaru alebo služieb uskutočnené verejnými inštitúciami alebo inými subjektom majúcim oprávnenie na výuku alebo odbornú prípravu dospelých osôb, určené pre činnosti oslobodené od dane, ktoré sú stanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka.“

Zákon o národnom vzdelávaní č. 1/2011

Článok 1 stanovuje, že tento zákon zavádza rámec pre výkon základného práva na celoživotné vzdelanie, ktorý je v právomoci Rumunska. Zákon upravuje štruktúru, funkcie, organizáciu a fungovanie vnútroštátneho verejného, súkromného a náboženského systému vzdelávania.

Článok 22 stanovuje, že vnútroštátny systém preduniverzitného vzdelávania tvoria všetky verejné, súkromné a profesijné vzdelávacie zariadenia, ktoré majú oprávnenie/akreditáciu a že preduniverzitné vzdelávanie sa organizuje v stupňoch, druhoch vzdelávania a prípadne v odboroch a profesiách a zaručuje podmienky potrebné na získanie základných schopností a na ďalšie odborné vzdelávanie.

Článok 58 nazvaný „Program ‚Școala după școală‘ (‚Škola po škole‘)“ stanovuje:

„1 Vzdelávacie zariadenia môžu na základe rozhodnutia správnej rady rozšíriť svoje činnosti so žiakmi po vyučovacích hodinách prostredníctvom programu ‚Școala po škole‘ .

2 V partnerstve s miestnymi verejnými orgánmi a združeniami rodičov prostredníctvom programu ‚Škola po škole‘ sú ponúknuté vzdelávacie, rekreačné činnosti, činnosti vo voľnom čase pre upevnenie získaných vedomostí alebo činnosti intenzívneho vyučovania ako aj činnosť doučovania. Kde je to možné, sa partnerstvo môže uskutočniť s mimovládnyimi organizáciami s odbornými znalosťami v danej oblasti.

3 Programy ‚Škola po škole‘ sú organizované na základe metodiky schválenej vyhláškou ministra školstva, výskumu, mládeže a športu.

3 Štát môže financovať program ‚Škola po škole‘ pre deti a žiakov zo znevýhodnených skupín v súlade so zákonom.

Metodologia de organizare a programului „Școala după școală“, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metodika organizovania programu ‚Škola po škole‘ schválená vyhláškou č. 5349 ministerstva školstva, výskumu, mládeže a športu

Článok 2 ods. 1 tejto metodiky stanovuje:

„1 Program ‚Škola po škole‘ označovaný ďalej ako **program SDS** je doplnkový program k povinnej školskej osnove, ktorý ponúka možnosti formálneho a neformálneho učenia pre upevnenie znalostí, doučovanie a intenzívne vyučovanie prostredníctvom vzdelávacích, rekreačných činností a činností vo voľnom čase.

Článok 3 tejto metodiky s názvom „Organizácia programu SDS“ vo svojich odsekoch 1 až 5 stanovuje:

„1 Vzdelávacie zariadenia navrhli program SDS v podobe projektu na základe analýzy potrieb a po porade s právnymi zástupcami, pedagogickými pracovníkmi, miestnou komunitou a inými partnerskými inštitúciami a organizáciami. Na základe tejto iniciatívy vzdelávacie zariadenia určia cieľovú skupinu programu SDS.

2 Ponuka programu SDS je navrhnutá tak, aby prednostne zodpovedala potrebám žiakov zo znevýhodnených skupín.

3 Organizácia programu sa uskutočňuje na základe interného poriadku, ktorý vypracuje každé vzdelávacie zariadenie.

4 V období január – február každého prebiehajúceho školského roka správna rada vzdelávacieho zariadenia vykoná analýzu potrieb pre organizovanie programu nasledujúceho školského roka. Na základe výsledkov analýzy existujúcich potrieb a zdrojov (ľudských, finančných, materiálnych) komisia zložená z riaditeľa vzdelávacieho zariadenia, zástupcu školského výboru rodičov, dvoch učiteľov základnej školy 1. stupňa a dvoch učiteľov základnej školy 2. stupňa, ktorých vymenovala pedagogická rada, pripraví do 1. marca ponuku pre

program SDS vo forme vzdelávacích balíkov. Ponuka programu SDS sa predkladá pedagogickej rade školy, ktorá ju prerokuje a schvaľuje.“

Článok 18 uvedenej metodiky nazvaný „Partnerstvá“, stanovuje:

„1 Pri začatí programu SDS môžu vzdelávacie zariadenia uzavrieť dohody o partnerstve na podporu činností vzdelávacích balíkov s inštitúciami, ktoré môžu poskytovať vzdelávacie služby (vzdelávacie strediská hlavného mesta župy a iné detské kluby, školské športové kluby, atď.) a s mimovládnyimi organizáciami.

1 Pre zabezpečenie hladkého priebehu programu SDS vzdelávacie zariadenia môžu uzavrieť partnerstvá, zmluvy o sponzorstve s hospodárskymi subjektmi, vnútroštátnymi alebo zahraničnými fyzickými alebo právnickými osobami v súlade s platnou právnou.

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 formalít pri registrácii do obchodného registra fyzických osôb, rodinných združení a právnických osôb a o úprave ich daňovej registrácie ako aj povolenia pre výkon činností právnických osôb)

Podľa článku 1 tohto zákona sa na zjednodušenie správnych postupov a na podporu kvality služieb zavádza konanie o zápise do obchodného registra a o daňovej registrácii fyzických osôb, rodinných združení a právnických osôb, ako aj konanie o vydaní povolenia pre výkon činnosti na základe vzorov čestného vyhlásenia právnických osôb, ktoré v súlade so zákonom sú povinné požiadať o zápis do obchodného registra.

Článok 15 stanovuje:

„1 Na účely vydania osvedčenie o zápise obsahujúceho jednotné registračné číslo alebo prípadne osvedčenie o zápise zmien jednotným úradom obchodného registra súdu, je žiadateľ povinný predložiť spolu so žiadosťou o zápis a podpornými dokumentmi vzor čestného vyhlásenia, ktoré je podpísané spoločníkmi alebo konateľmi, a z ktorého prípadne vyplýva, že

- a) právnická osoba nevykonáva v mieste sídla alebo v pobočke deklarované činnosti nanajvýš viac ako tri roky;
- b) právnická osoba spĺňa podmienky výkonu činnosti stanovené osobitnými predpismi v oblasti zdravia, veterinárnej zdravotnej starostlivosti, ochrany životného prostredia a ochrany zamestnanosti pre činnosti uvedené vo vzore vyhlásenia. (...)“.

Článok 17 stanovuje, že postup na udelenie povolenia na výkon činnosti na základe vzoru čestného vyhlásenia prebieha prostredníctvom jednotného úradu

obchodného registra súdu, v ktorom je žiadateľ povinný zaregistrovať sídlo alebo pobočku a článok 17¹ stanovuje, že jednotný úrad obchodného registra súdu na základe vzorov vyhlásení uvedených v článku 15 vydá žiadateľom výpisy z obchodného registra, ktorými sa osvedčí, že vzor čestného vyhlásenia bol zaregistrovaný.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa je obchodná spoločnosť, ktorá ponúka služby v oblasti „mimoškolských aktivít“ spočívajúce v organizovaní doplnkových činností k školskej osnove a ktorej hlavnou činnosťou je činnosť uvedená pod kódom CAEN 8559 – „iné formy vzdelávania i. n. [inde neklasifikované]“. Služby ponúkané žalobkyňou spočívajú v pomoci pri vyhotovení úloh, vo vzdelávacích programoch, jazykových kurzoch, umeleckých kurzoch, športových aktivitách, ako aj vo vyzdvihnutí detí zo vzdelávacích zariadení a podávaní stravy.
- 2 Deti, ktoré sa zúčastňujú na programoch, ktoré ponúka Happy Education SRL, sú zapísané v rôznych vzdelávacích zariadeniach v Kluži-Napoca a činnosti, ktoré vykonáva žalobkyňa, sú totožné s činnosťami uvedenými v programe „Škola po škole“, tak ako ho upravuje metodika zo 7. septembra 2011 schválená vyhláškou č. 5349/2011 ministra školstva, výskumu, mládeže a športu.
- 3 Na základe kontroly, ktorú vykonala odporkyňa, správa verejných financií župy Kluž od 16. do 20. apríla 2018, predmetom ktorej boli podmienky splnenia povinností spojených s DPH za obdobie od 1. augusta 2016 do 31. decembra 2017, boli prijaté 27. apríla 2018 správa o vykonaní daňovej kontroly a platobný výmer.
- 4 V týchto dvoch aktoch sa v podstate konštatuje, že obrat za mesiac júl 2016 prekročil prahovú hodnotu na oslobodenie od povinnosti platenia DPH vo výške 220 000 RON stanovenú v článku 310 ods. 1 daňového zákonníka, a teda že žalobkyňa bola od 1. augusta 2016 povinná zaregistrovať sa na účely DPH. Na tomto základe boli žalobkyni uložené dodatočné platobné povinnosti z titulu DPH vo výške 89 472 RON týkajúce sa základu dane vo výške 383 066 RON.
- 5 Odporca, regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži-Napoca rozhodnutím o sťažnosti z 10. septembra 2018 zamietol sťažnosť, ktorú žalobkyňa podala proti týmto aktom.
- 6 V tomto kontexte žalobkyňa podala 12. marca 2019 žalobu na vnútroštátny súd, ktorou sa domáha zrušenia aktov, ktoré voči nej prijali odporcovia.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 Žalobkyňa tvrdí, že vzhľadom na to, že jej činnosť predstavuje poskytovanie služieb úzko súvisiacich s vyučovacou činnosťou, ktorú upravuje zákon

o národnom vzdelávaní č. 1/2011, je na základe ustanovení článku 292 ods. 1 bodu f) daňového zákonníka. oslobodená od DPH.

- 8 Okrem toho tvrdí, že podnikla kroky s cieľom získať povolenie pre činnosti vykonávané zariadeniami, ktoré pôsobia v oblasti vzdelávania, avšak nemala úspech, keďže vykonávanie programu „Škola po škole“ právnickými osobami súkromného práva nie je regulované.
- 9 Podľa jej názoru sú úvahy daňových orgánov mimoriadne zjednodušujúce a neodôvodnene obmedzujú jej právo na oslobodenie od DPH výslovne stanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka vzhľadom na činnosť vo verejnom záujme vykonávanú poskytovaním určitých služieb v oblasti „mimoškolských aktivít“.
- 10 Okrem toho, keďže odo dňa jej založenia mal predmet jej činnosti riadne povolenie, najmä pod kódom CAEN 8559 – „iné formy vzdelávania i. n.“ a v období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly, vykonávala výlučne takto povolené činnosti, žalobkyňa sa domnievala, že nebolo potrebné získať ďalšie stanoviská na to, aby služby poskytované na účely realizácie predmetu jej činnosti, boli zaradené do kategórie transakcií oslobodených od DPH v súlade s článkom 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka.
- 11 Odporcovia tvrdia, pričom sa odvolávajú na články 58 a 61 zákona č. 1/2011, že činnosť žalobkyne nespadá do vnútroštátneho systému vzdelávania a že žalobkyňa nepreukázala, že má povolenie na vykonávanie činností oslobodených od dane v súlade s § 292 ods. 1 bodom f) daňového zákonníka a bodom 42 vyhlášky č. 1/2016, takže nevykonáva činnosti oslobodené od DPH podľa daňového zákonníka.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 12 Podľa vnútroštátneho súdu by sa na žalobkyňu malo vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112, hoci podľa vnútroštátneho práva služby, ktoré poskytuje, nie sú oslobodené od DPH, keďže neposkytla dôkaz o uzavretí partnerstva so vzdelávacím zariadením na účely vykonávania projektu v rámci národného programu „Škola po škole“ schváleného správnou radou vzdelávacieho zariadenia a so stanoviskom Inspectorat Școlar Județean (školský inšpektorát župy), a v dôsledku toho nespĺňa podmienky stanovené v článku 292 ods. 1 písm. f) daňového zákonníka, pokiaľ ide o bod 42 ods. 3 nariadenia vlády č. 1/2006, článok 3 ods. 1 až 5 a článok 18 metodiky organizácie programu „Škola po škole“ schválenej vyhláškou č. 5349/2011 ministerstva školstva, výskumu, mládeže a športu.
- 13 Vzhľadom na to, že služby v oblasti „mimoškolských aktivít“, ktoré žalobkyňa zabezpečuje žiakom, zahŕňajú činnosť sprostredkovania tak praktických, ako aj teoretických vedomostí v súlade s vnútroštátnou školskou osnovou, ktoré sú nevyhnutné na prehĺbenie vedomostí, ktoré žiaci získali v rámci kurzov

organizovaných vo vzdelávacích zariadeniach, cieľ týchto činností nie je čisto rekreačný, ale je zameraný najmä na vyhotovenie úloh a upevnenie vedomostí získaných počas vyučovacích hodín uskutočnených vo vzdelávacích zariadeniach vnútroštátneho systému, činnosť žalobkyňi spadá pod pojem „školské alebo univerzitné vzdelávanie“ uvedený v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112.

- 14 Vnútroštátny súd však má pochybnosti, či žalobkyňa spĺňa ostatné kritéria stanovené týmto ustanovením, keďže nie je isté, či žalobkyňa môže byť považovaná za „subjekt, ktorého ciele sa uznávajú (...) za podobné“ cieľom subjektov verejného práva. Hoci teda žalobkyňa má potrebné povolenie na výkon vzdelávacích činností identifikovaných kódom CAEN 8559 – „iné formy vzdelávania i. n.“, uvedené povolenie sa považuje za nedostatočné na to, aby sa na poskytované služby vzťahovalo oslobodenie od DPH.
- 15 Tiež tvrdí, že kód CAEN je osobitným číselným symbolom určitej hospodárskej činnosti, pričom klasifikácia hospodárskych činností Rumunska na štatistické účely na vnútroštátnej úrovni je koncipovaná tak, aby umožnila zoskupovanie údajov o hospodárskych subjektoch na základe kritérií rovnorodosti. Všetky spoločnosti a fyzické osoby, ktoré majú oprávnenie, musia uviesť odvetvie alebo oblasť činnosti, pričom musia uviesť aspoň jeden CAEN kód.

PRACOVNÝ DOKUMENT