

Sag C-612/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

17. november 2020

Forelæggende ret:

Tribunalul Cluj (Rumænien)

Afgørelse af:

23. september 2020

Sagsøger:

Happy Education SRL

Sagsøgte:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Hovedsagens genstand

Forvaltningsretligt søgsmål anlagt af sagsøgeren, Happy Education SRL, ved Tribunalul Cluj (appeldomstolen i Cluj) med påstand om annullation af en afgiftsansættelse, en indsigelsesafgørelse og en afgiftskontrolrapport vedrørende merværdiafgift (moms), som er rettet mod sagsøgeren af de sagsøgte, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca) og Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (myndigheden for offentlige finanser i Cluj).

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

På grundlag af artikel 267 TEUF anmodes der om en fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra a), og artikel 133 og 134 i direktiv 2006/112.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 132, stk. 1, litra i), artikel 133 og artikel 134 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at de undervisningstjenester, som er omfattet af det nationale program »Școala după școală« [»Skole efter skoletid«], er omfattet af begrebet »ydelse med nær tilknytning til skoleundervisning«, når de, således som det er tilfældet under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder, præsteres med erhvervsmæssigt formål af et privat organ, som ikke har indgået et samarbejde med en uddannelsesinstitution?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan anerkendelsen af sagsøgeren som et »organ med tilsvarende formål« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, da følge af de nationale bestemmelser om tilladelse til de aktiviteter, som Oficiul Național al Registrului Comerțului (det nationale kontor for selskabsregistrering) har identificeret under koden CAEN 8559 – »Andre former for undervisning (i.a.n.)«, ligeledes henset til, at den undervisningsvirksomhed, som »Skole efter skoletid« omfatter, er af almen interesse og har til hensigt at forhindre skolefrafald og førtidigt skolefrafald, forbedre elevernes uddannelsesresultater, give kompenserende specialundervisning, øge læringen, fordre personlig udvikling og social inklusion?

Anførte EU-retlige forskrifter og anført retspraksis

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 9 og 131, artikel 132, stk. 1, litra i), samt artikel 133 og 134

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

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter, herefter »lov om skatter og afgifter«)

Artikel 292 med overskriften »Fritagelser i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse og fritagelser i forbindelse med anden virksomhed« bestemmer følgende i stk. 1, litra f):

»1. Følgende transaktioner af almen interesse er fritaget for afgift: [...]

f) virksomhed inden for undervisning, som er fastsat i Legea educației naționale nr. 1/2011 (lov om det offentlige uddannelsessystem nr. 1/2011), med senere ændringer og tilføjelser, erhvervsuddannelse for voksne samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning til denne virksomhed, som præsteres af offentligretlige organer eller andre hertil beføjede organer. Der gives fritagelse på de betingelser, som er fastsat i gennemførelsesbestemmelserne; [...]«.

Artikel 310 med overskriften »Særlig fritagelsesordning for små virksomheder« fastsætter, at afgiftspligtige, hvis årlige omsætning er på mindre end 220 000 rumænske lei (RON), kan anvende afgiftsfritagelse, dvs. den særlige fritagelsesordning, med hensyn til deres afgiftspligtige transaktioner. Såfremt denne tærskel overskrides, skal den afgiftspligtige anmode om momsregistrering inden for 10 dage. Hvis den afgiftspligtige ikke anmoder om momsregistrering eller anmoder om det for sent, fastsætter afgiftsmyndigheden momsforpligtelserne.

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (regeringsbeslutning nr. 1/2016 om godkendelse af betingelserne for anvendelse af lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter)

Punkt 42 disse betingelser for anvendelse med overskriften »Fritagelser i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse og fritagelser i forbindelse med anden virksomhed« bestemmer følgende:

»42. 1) Den mulighed for afgiftsfritagelse, som er fastsat i artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter for erhvervsuddannelse for voksne, kan anvendes af afgiftspligtige personer til dette formål i henhold til Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților [...] (lovdekret nr. 129/2000 om erhvervsuddannelse for voksne), af afgiftspligtige personer, som har ret til at give erhvervsuddannelse til ansatte i den civile luftfart i henhold til Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România [...] (lov nr. 223/2007 om personalevedtægten for ansatte inden for den civile luftfart i Rumænien), samt af det nationale agentur for offentligt ansatte for efter- og videreuddannelse. Erhvervsuddannelsesydelser, som professionelle undervisere præsterer på grundlag af partnerskabsaftaler, der er indgået med det nationale agentur for offentligt ansatte i henhold til artikel 23 i Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (regeringsbeslutning nr. 1066/2008 om godkendelse af reglerne om erhvervsuddannelse til offentligt ansatte), er ligeledes afgiftsfritaget.

2) Den mulighed for afgiftsfritagelse, som er fastsat i artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter, finder ikke anvendelse på studier eller forskningsaktiviteter, der udøves mod vederlag på skoler, universiteter eller enhver anden uddannelsesinstitution, og som præsteres til andre personer end de i dette litra nævnte. [EU-Domstolen] har udtalt sig herom i dommen i sag C-287/00.

3) Den mulighed for afgiftsfritagelse, som er fastsat i artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter, finder også anvendelse på levering af varer og ydelser med nær tilknytning til undervisningsydelser, såsom salg af lærebøger, tilrettelæggelse af konferencer, der er forbundet med undervisning, og som er tilrettelagt af offentlige institutioner eller andre organer, som udøver undervisningsvirksomhed eller forestår erhvervsuddannelse for voksne, afholdelse af eksaminer med henblik på adgang til uddannelse eller af erhvervsuddannelse for voksne.

4) Den mulighed for afgiftsfritagelse, som er fastsat i artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter, finder ikke anvendelse på indkøb af varer eller ydelser, som er foretaget af offentlige institutioner eller andre organer, som udøver undervisningsvirksomhed eller forestår erhvervsuddannelse for voksne, og som er beregnet til virksomhed, der er afgiftsfritaget i henhold til artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter«.

Lov om national uddannelse nr. 1/2011

Lovens artikel 1 bestemmer, at loven under den rumænske stats myndighed fastsætter rammerne for udøvelsen af den grundlæggende ret til livslang undervisning. Loven fastsætter det nationale, statslige, private og religiøse undervisningssystemets struktur, funktioner, organisation og funktionsmåde.

Lovens artikel 22 foreskriver, at det nationale system for undervisning før universitet består af samtlige godkendte/akkrediterede statslige, private og religiøse uddannelsesinstitutioner, og at undervisningen før universitet er inddelt i niveauer, undervisningsformer og eventuelt sektorer og profiler, og det sikrer de nødvendige betingelser for opnåelse af grundlæggende kompetencer og for en progressiv erhvervsuddannelse.

Lovens artikel 58 med overskriften »Programmet »Școala după școală« (»Skole efter skoletid«)« bestemmer følgende:

»1. Uddannelsesinstitutionerne kan på grundlag af en afgørelse fra bestyrelsen udvide aktivitetsudbuddet for eleverne efter undervisningstimerne i henhold til programmet »Skole efter skoletid««.

2. I et samarbejde mellem de lokale offentlige myndigheder og forældreorganisationer tilbydes med programmet »Skole efter skoletid« uddannelsesvirksomhed og undervisningsvirksomhed i fritiden med henblik på at styrke allerede opnåede færdigheder eller øge læringen samt give kompenserende specialundervisning. Samarbejdet kan eventuelt indgås med ikke-statslige organisationer med kompetence på området.

3. Programmerne »Skole efter skoletid« tilrettelægges efter en metodik, som er vedtaget ved dekret fra ministeren for undervisning, forskning, ungdom og sport.

4. Staten kan finansiere programmet »Skole efter skoletid« for børn og elever fra socialt dårligt stillede hjem i henhold til loven«.

Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Metode til tilrettelæggelse af programmet »Skole efter skoletid«, som er vedtaget ved dekret fra ministeren for undervisning, forskning, ungdom og sport nr. 5349/2011)

Dekretets artikel 2, stk. 1, bestemmer følgende:

»1. Programmet »Skole efter skoletid«, herefter **SES-programmet**, er et program, der supplerer det obligatoriske undervisningsprogram, og som giver mulighed for formel og uformel undervisning med henblik på at styrke erhvervede færdigheder, yde kompenserende specialundervisning og øge læringen gennem uddannelsesvirksomhed og undervisningsvirksomhed samt fritid.

Dekretets artikel 3 med overskriften »Tilrettelæggelse af SES-programmet« bestemmer i stk. 1-5:

»1. SES-programmet er et projekt, som er udarbejdet af uddannelsesinstitutionerne på grundlag af en behovsanalyse og efter høring af elever, juridiske repræsentanter, undervisere, lokalsamfundet og øvrige organer og partnerorganisationer. På grundlag af disse initiativer beslutter uddannelsesinstitutionerne, hvilke grupper SES-programmet er rettet imod.

2. Det tilbud, som SES-programmet omfatter, tager sigte på først og fremmest at imødekomme behovene hos elever fra socialt dårligt stillede hjem.

3. Programmet er tilrettelagt på grundlag af de interne regler, der er udarbejdet af hver enkel uddannelsesinstitution.

4. I januar og februar i hvert indeværende skoleår foretager uddannelsesinstitutionens administrative udvalg en analyse af, hvordan programmet af hensyn til de pågældende behov bør tilrettelægges for det kommende skoleår. På grundlag af resultaterne af analysen af behovene og de tilgængelige ressourcer (menneskelige, finansielle og materielle) tilrettelægges et udvalg bestående af direktøren for uddannelsesinstitutionen, repræsentanten for forældreskolekomitéen, to undervisere fra primærskolen og to undervisere fra sekundærskolen, som er udpeget af skolebestyrelsen, SES-programmets tilbud frem til 1. marts som uddannelsespakker. SES-programmets tilbud præsenteres, drøftes og godkendes af skolebestyrelsen«.

Dekretets artikel 18 med overskriften »Samarbejde« fastsætter følgende:

»1. Ved SES-programmets begyndelse kan uddannelsesinstitutionerne for at fremme aktiviteterne i uddannelsespakkerne indgå samarbejdsaftaler med institutioner, som kan præstere undervisningsydelser (uddannelsesinstitutioner i

distrikthovedbyerne og andre klubber for børn, skolesportsklubber mv.) og ikke-statslige organisationer.

2. Med henblik på korrekt gennemførelse af SES-programmet kan uddannelsesinstitutionerne indgå samarbejder, sponsorkontrakter med økonomiske operatører, fysiske eller juridiske personer, nationale eller udenlandske, under overholdelse af gældende lovgivning.«

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 (lov nr. 359/2004 om forenkling af formaliteterne i forbindelse med registrering i handelsregistret af fysiske personer, familiesammenslutninger og juridiske personer og om reglerne for disses skatteregistrering og juridiske persons tilladelse til at udøve virksomhed)

Med henblik på forenkling af de administrative procedurer og fremme af kvaliteten af ydelserne indføres der i henhold til denne lovs artikel 1 en procedure for indskrivning i handelsregistret og skatteregistrering for fysiske personer, familiesammenslutninger og juridiske personer samt for tilladelse til at udøve virksomhed på grundlag af en tro og love-erklæring afgivet af juridiske personer, som i overensstemmelse med loven skal anmode om indskrivning i handelsregistret.

Artikel 15 bestemmer følgende:

»1. Når det centrale kontor under kontoret for handelsregistret ved retten skal udstede det registreringscertifikat, som indeholder den unikke registreringskode, eller i givet fald et certifikat for indførelse af ændringer, skal ansøgeren samtidig med ansøgningen om registrering og tilhørende dokumentation fremlægge en tro og love-erklæring underskrevet af partnere eller administratorer, hvoraf det i givet fald fremgår, at

- a) den juridiske person ikke har udøvet den erklærede virksomhed fra hjemstedet eller driftstederne i mere end 3 år
- b) den juridiske person opfylder de betingelserne for at udøve sin virksomhed, som er fastsat i den specifikke lovgivning om sundhed, veterinær-sundhed, miljøbeskyttelse og beskyttelse af arbejdsmiljøet for de aktiviteter, som er præciseret i tro- og love-erklæringen. [...]«.

Det følger af artikel 17, at proceduren for tilladelse til at udøve virksomheden på grundlag af tro- og love-erklæringen, gennemføres af det centrale kontor under kontoret for handelsregistret ved retten, hvor ansøgeren skal registrere hjemstedet eller driftstedet, og det følger af artikel 17, stk. 1, at det centrale kontor under kontoret for handelsregistret ved retten på grundlag af tro- og love-erklæringen som omhandlet i artikel 15 udsteder ansøgerne handelskammerets

selskabsregistrering, som attesterer, at tro- og love-erklæringen er blevet registreret.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Sagsøgeren er et handelsselskab, som tilbyder »efter skoletid«-ydelser, der består i tilrettelæggelse af aktiviteter, som supplerer skolens pensum, og hvis hovedaktivitet er den, som er angivet under koden CAEN 8559 – »Andre former for undervisning i.a.n. [ikke andetsteds nævnt]«. De ydelser, som sagsøgeren tilbyder, består i lektiehjælp, uddannelsesprogrammer, sprogkurser, kreative kurser, sportsaktiviteter samt afhentning af børn fra skole og uddeling af måltider.
- 2 De børn, som deltager i de programmer, som Happy Education SRL udbyder, er indskrevet ved forskellige uddannelsesinstitutioner i Cluj-Napoca, og de aktiviteter, som sagsøgeren foretager, er de samme som dem, der er indeholdt i programmet »Skole efter skoletid«, som fastsat ved dekretet af 7. september 2011, som er af ministeren for undervisning, forskning, ungdom og sport nr. 5349/2011.
- 3 Da sagsøgte, myndigheden for offentlige finanser i Cluj, havde foretaget en kontrol fra den 16. til den 20. april 2018 af proceduren for opfyldelse af momsforpligtelserne i perioden fra den 1. august 2016 til den 31. december 2017, blev der den 27. april 2018 vedtaget en afgiftsansættelse og en afgiftskontrolrapport.
- 4 Med disse to afgørelser konstateres det i det væsentlige, at omsætningen i juli 2016 overskred den tærskel for momsfritagelse på 220 000 RON, som er fastsat i artikel 310, stk. 1, i lov om skatter og afgifter, og at sagsøgeren derfor skulle lade sig momsregistrere fra og med den 1. august 2016. På dette grundlag blev sagsøgeren pålagt yderligere betalingsforpligtelser i form af moms af et beløb på 89 472 RON, som svarede til et afgiftsgrundlag på 383 066 RON.
- 5 Sagsøgte, det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca, afviste sagsøgerens klage over disse afgørelser ved indsigelsesafgørelse af 10. september 2018.
- 6 Det er i denne forbindelse, at sagsøgeren den 12. marts 2019 har anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om annullation af de af sagsøgte vedtagne administrative afgørelser.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 Sagsøgeren har gjort gældende, at eftersom selskabets virksomhed består i levering af ydelser med nær tilknytning til den undervisningsvirksomhed, som er fastsat i lov nr. 1/2011 om undervisning, er selskabet fritaget for moms i medfør af bestemmelserne i artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter.

- 8 Sagsøgeren har endvidere anført, at selskabet har forsøgt at opnå tilladelse til den virksomhed, som institutioner, der opererer i uddannelsessektoren, udøver, men en sådan tilladelse er ikke blevet opnået, fordi udførelsen af programmet »Skole efter skoletid«, der foretages af juridiske personer, der er omfattet af privatretten, ikke er reguleret.
- 9 Efter sagsøgerens opfattelse er afgiftsmyndighedernes ræsonnement alt for simpelt og begrænser uden begrundelse den ret til momsfrigtagelse, som selskabet udtrykkeligt er tillagt i henhold til artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter, henset til den virksomhed af almen interesse, som selskabet udøver ved at tilbyde »efter skole«-ydelser.
- 10 Eftersom formålet med sagsøgerens virksomhed siden dennes stiftelse har været behørigt tilladt, navnlig ved koden CAEN 8559 – »Andre former for undervisning i.a.n.«, og sagsøgeren i den periode, som er genstand for afgiftskontrollen, udelukkende udøvede den således tilladte virksomhed, har sagsøgeren endvidere gjort gældende, at der ikke var behov for yderligere godkendelse til, at de ydelser, som blev leveret med henblik på virkeliggørelsen af nævnte formål, skulle klassificeres som transaktioner, der var momsfrataget i henhold til artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter.
- 11 De sagsøgte har under henvisning til artikel 58 og 61 i lov nr. 1/2011 gjort gældende, at sagsøgerens virksomhed ikke er omfattet af det undervisningssystem, og at sagsøgeren ikke har påvist, at det har tilladelse til at udøve momsfrataget virksomhed i henhold til artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter og punkt 42 i regeringsbeslutning nr. 1/2016, hvorfor sagsøgeren ikke foretager transaktioner, som er momsfrataget i henhold til lov om skatter og afgifter.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 12 Efter den forelæggende rets opfattelse bør sagsøgeren kunne indrømmes momsfrigtagelse i henhold til artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112, også selv om sagsøgerens ydelser ikke er momsfrataget i henhold til national ret i det omfang selskabet ikke har påvist, at det har et samarbejde med en uddannelsesinstitution med henblik på at gennemføre et projekt inden for rammerne af det nationale program »Skole efter skoletid«, som er godkendt af uddannelsesinstitutionens bestyrelse og med samtykke fra Inspectorat Școlar Județean (distriktets skoleinspektorat), og sagsøgeren derfor ikke opfylder betingelserne i artikel 292, stk. 1, litra f), i lov om skatter og afgifter, sammenholdt med punkt 42, stk. 3, litra f), i regeringsbeslutning nr. 1/2016 samt artikel 3, stk. 1-5, og artikel 18 i dekretet om tilrettelæggelse af programmet »Skole efter skoletid«, som er vedtaget af ministeren for undervisning, forskning, ungdom og sport nr. 5349/2011.
- 13 Eftersom de »efter skoletid«-ydelser, som sagsøgeren sikrer eleverne, indebærer aktiviteter med overførsel af såvel praktisk som teoretisk viden i overensstemmelse med det nationale undervisningsprogram, der er nødvendig for

at eleverne kan styrke de færdigheder, som de allerede har opnået i forbindelse med undervisningen på uddannelsesinstitutionerne, og formålet med disse aktiviteter ikke udelukkende er rekreativt, men hovedsageligt koncentreret om lektiehjælp og at styrke de færdigheder, som eleverne har opnået i de undervisningstimer, som de har haft ved uddannelsesinstitutionerne i det nationale system, er sagsøgerens aktiviteter omfattet af begrebet »skole- og universitetsundervisning« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112.

- 14 Den forelæggende ret er ikke desto mindre i tvivl om, hvorvidt sagsøgeren opfylder de øvrige kriterier i denne bestemmelse, idet den forelæggende ret ikke er sikker på, om sagsøgeren kan anses for at være et »organ, der er anerkendt [...] som havende tilsvarende formål« som offentligretlige organer. Selv om sagsøgeren har den nødvendige tilladelse til at udøve den undervisningsvirksomhed, der er defineret ved koden CAEN 8559 – »Andre former for undervisning i.a.n.«, anses tilladelsen således for at være utilstrækkelig til, at de leverede ydelser kan momsfrtages.
- 15 Den forelæggende ret gør ligeledes opmærksom på, at CAEN-koden er et specifikt talsymbol for en bestemt økonomisk aktivitet, at det er en klassificering til statistiske formål på nationalt plan af økonomiske aktiviteter i Rumænien, og at klassificeringen har til formål at muliggøre gruppedannelse på grundlag af kriterier om ensartethed af oplysninger om økonomiske enheder. Alle tilladte selskaber og fysiske personer skal klassificere deres aktivitetssektorer ved brug af mindst én CAEN-kode.