

**Predmet C-612/20****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

17. studenoga 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunalul Cluj (Rumunjska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

23. rujna 2020.

**Tužitelj:**

Happy Education SRL

**Tuženici:**

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

**Predmet glavnog postupka**

Upravna tužba koju je Tribunalulu Cluj (Viši sud u Cluju, Rumunjska) podnio tužitelj Happy Education SRL i kojom se traži poništenje poreznog rješenja, odluke o žalbi i zapisnika o poreznom nadzoru u području poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje su protiv njega izdali tuženici Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionalna glavna uprava za javne financije u Cluju-Napoca, Rumunjska) i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Okružni ured za javne financije u Cluju, Rumunjska).

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

U skladu s člankom 267. UFEU-a traži se tumačenje članka 132. stavka 1. točke (i) i članaka 133. i 134. Direktive 2006/112.

## Prethodna pitanja

1. Treba li članak 132. stavak 1. točku (i), članak 133. i članak 134. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da obrazovne usluge kao što su usluge iz nacionalnog programa „Școala după școală” [(„Škola nakon škole”)] mogu biti obuhvaćene pojmom „usluga koje su usko povezane sa školskim obrazovanjem” ako ih, u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka, pruža privatni subjekt u komercijalne svrhe i u nedostatku partnerstva sklopljenog s obrazovnom ustanovom?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, može li priznavanje tužitelja kao „organizacije sa sličnim ciljem” u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (i) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, proizlaziti iz nacionalnih zakonskih odredbi o izdavanju odobrenja za obavljanje djelatnosti koje utvrđuje Oficiul Național al Registrului Comerțului (Državni ured za trgovački registar, Rumunjska) na temelju oznake CAEN 8559 – „Ostali oblici obrazovanja (n.d.r.)” kao i s obzirom na javnu prirodu obrazovnih djelatnosti poput onih iz programa „Škola nakon škole”, čiji je cilj sprečavanje napuštanja školovanja i ranog napuštanja školovanja, poboljšanje obrazovnih rezultata, dopunska poduka, ubrzana poduka, osobni razvoj i socijalna uključenost?

## Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članci 9. i 131., članak 132. stavak 1. točka (i) i članci 133. i 134.

Presude od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343); od 14. lipnja 2007., Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344); od 28. studenoga 2013., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778); od 14. ožujka 2019., A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

## Navedene nacionalne odredbe

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku; u daljnjem tekstu: Porezni zakonik)*

U skladu s člankom 292. stavkom 1. točkom (f), naslovljenim „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa i izuzeća ostalih aktivnosti”:

„1 Sljedeće transakcije od javnog interesa izuzete su od poreza: [...]

(f) obrazovna djelatnost predviđena Legeom educației naționale nr. 1/2011 (Zakon br. 1/2011 o javnom obrazovanju) i naknadnim izmjenama i dopunama,

stručno osposobljavanje odraslih kao i pružanje usluga i isporuka robe usko povezanih s tim djelatnostima koje obavljaju javne ustanove ili drugi ovlašteni subjekti. Izuzeće se odobrava ako su ispunjeni uvjeti predviđeni pravnim pravilima za provedbu; [...]”.

Člankom 310., koji je naslovljen „Poseban sustav izuzeća za mala poduzeća”, predviđa se da porezni obveznici čiji godišnji promet iznosi manje od 220 000 rumunjskih leua (RON), na svoje oporezive transakcije mogu primijeniti izuzeće od plaćanja poreza, koje se naziva poseban sustav izuzeća. Porezni obveznik treba zatražiti registraciju za potrebe PDV-a u roku od 10 dana otkad je dosegnuo taj prag. Ako porezni obveznik ne zatraži registraciju za potrebe PDV-a ili ako je ne zatraži pravodobno, porezna tijela utvrđuju obveze u pogledu PDV-a.

*Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Uredba Vlade br. 1/2016 o potvrđivanju pravnih pravila kojima se provodi Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku)*

Člankom 42. tih pravnih pravila za provedbu, koji je naslovljen „Izuzeća koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa i izuzeća ostalih aktivnosti” propisuje se sljedeće:

„42. (1) Izuzeće koje se u pogledu stručnog osposobljavanja odraslih predviđa člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika primjenjuje se na subjekte koji su u tu svrhu ovlašteni u skladu s Ordonanțom Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților [...] (Zakonodavna uredba br. 129/2000 o stručnom osposobljavanju odraslih), na subjekte koji su ovlašteni za stručno osposobljavanje djelatnog osoblja civilnog zrakoplovstva, što se predviđa Legeom nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România [...] (Zakon br. 223/2007 o Pravilniku o djelatnom stručnom osoblju rumunjskog civilnog zrakoplovstva), kao i na Državnu agenciju za javne službenike za obavljanje djelatnosti stručnog osposobljavanja. Također se izuzimaju usluge stručnog osposobljavanja koje pružaju stručni edukatori na temelju ugovora o partnerstvu koji su sklopljeni s Državnom agencijom za javne službenike u skladu s člankom 23. Hotărâreje Guvernului nr. 1066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (Uredba Vlade br. 1066/2008 o odobrenju pravnih pravila koja se odnose na stručno osposobljavanje javnih službenika).

(2) Izuzeće koje se predviđa člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika ne primjenjuje se na studije ili na aktivnosti istraživanja koje uz naknadu provode škole, sveučilišta ili bilo koja druga obrazovna ustanova za druge osobe. U tom je pogledu [Sud] donio presudu u predmetu C-287/00.

(3) Izuzeće koje se predviđa člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika primjenjuje se i na isporuke robe i usluga koje su usko povezane s obrazovnim uslugama kao što su prodaja školskih udžbenika, organizacija

konferencija povezanih s obrazovnom djelatnosti, koje pružaju javne ustanove ili drugi subjekti ovlašteni za obavljanje obrazovne djelatnosti ili za stručno osposobljavanje odraslih, provođenje ispita za pristup obrazovnim uslugama ili stručnom osposobljavanju odraslih.

(4) Izuzeće koje se predviđa člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika ne primjenjuje se na robu ili usluge koje nabavljaju javne ustanove ili drugi subjekti ovlašteni za obavljanje obrazovnih djelatnosti ili za stručno osposobljavanje odraslih, a odnose se na djelatnosti koje se izuzimaju od plaćanja poreza u skladu s člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika”.

*Zakon br. 1/2011 o nacionalnom obrazovanju*

Člankom 1. propisuje se da se tim zakonom utvrđuje okvir za ostvarivanje temeljnog prava na obrazovanje tijekom cijelog života u skladu s ovlaštenjem koje daje rumunjska država. Zakonom se uređuju struktura, funkcije, organizacija i funkcioniranje nacionalnog sustava državnog, privatnog i vjerskog obrazovanja.

Člankom 22. propisuje se da se nacionalni sustav predvisokoškolskog obrazovanja sastoji od svih državnih, privatnih i vjerskih obrazovnih ustanova koje su ovlaštene ili odobrene, te da je predvisokoškolsko obrazovanje podijeljeno na razine, vrste obrazovanja i eventualno na smjerove i područja te se njime osiguravaju uvjeti potrebni za stjecanje osnovnih vještina te za postupno stručno osposobljavanje.

Člankom 58., naslovljenim „Program „Școala după școală” („Škola nakon škole”), predviđa se sljedeće:

„1 Obrazovne ustanove mogu na temelju odluke upravnog vijeća proširiti svoje aktivnosti koje pružaju učenicima nakon nastave u okviru programa „Škola nakon škole”.

2 U partnerstvu s lokalnim tijelima i udrugama roditelja, u okviru programa „Škola nakon škole” pružaju se obrazovne, rekreativne i slobodne aktivnosti u svrhu učvršćivanja stečenih vještina ili u svrhu ubrzanog učenja, kao i aktivnosti dopunske poduke. Kad je to moguće, partnerstvo se može ostvariti s nevladinim organizacijama koje posjeduju stručno znanje u određenom području.

3 Programi „Škola nakon škole” organiziraju se na temelju metodologije odobrene Uredbom ministra za obrazovanje, istraživanje, mladež i sport.

4 Država može, u skladu sa zakonom, financirati program „Škola nakon škole” za djecu i učenike koji pripadaju skupinama u nepovoljnijem položaju”.

*Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5349/2011 (Metodologija organizacije programa „Škola nakon škole” koja je odobrena Uredbom ministra za obrazovanje, istraživanje, mladež i sport br. 5349/2011)*

Člankom 2. stavkom 1. te metodologije propisuje se sljedeće:

„1 Program ‚Škola nakon škole‘ (u daljnjem tekstu: **Program ŠNŠ**) dopunski je program uz obavezni školski program koji omogućuje formalno i neformalno obrazovanje u svrhu učvršćivanja vještina, dopunske poduke i ubrzanog učenja kroz obrazovne, rekreativne i slobodne aktivnosti.

Člankom 3. stavcima 1. do 5. te metodologije, naslovljenim ‚Organizacija Programa ŠNŠ‘, propisuje se sljedeće:

„1 Program ŠNŠ osmišljavaju obrazovne ustanove u obliku projekta nakon ispitivanja potreba, na temelju savjetovanja s učenicima, zakonskim zastupnicima, nastavničkim osobljem, lokalnom zajednicom i drugim ustanovama i partnerskim organizacijama. Na temelju tih inicijativa obrazovne ustanove određuju ciljnu skupinu Programa ŠNŠ.

2 Ponuda Programa ŠNŠ osmišljava se na način da se najprije ispune potrebe učenika koji pripadaju skupinama u nepovoljnijem položaju.

3 Organizacija programa odvija se na temelju unutarnjeg pravilnika koji donosi svaka obrazovna ustanova.

4 Od siječnja do veljače svake tekuće školske godine upravno vijeće obrazovne ustanove provodi ispitivanje potreba za organizaciju programa u sljedećoj školskoj godini. Na temelju rezultata ispitivanja potreba i postojećih (ljudskih, financijskih, materijalnih) resursa, odbor koji se sastoji od ravnatelja obrazovne ustanove, predstavnika školskog odbora roditelja, dvoje nastavnika nižih školskih razreda i dvoje nastavnika viših školskih razreda, koje odabire nastavno vijeće, do 1. ožujka priprema ponudu Programa ŠNŠ u obliku obrazovnih paketa. Nastavno vijeće škole predstavlja ponudu Programa ŠNŠ, o njoj raspravlja te je odobrava.”

Člankom 18. navedene metodologije, koji je naslovljen ‚Partnerstva‘, predviđa se sljedeće:

„1 Na početku Programa ŠNŠ obrazovne ustanove mogu sklapati sporazume o partnerstvu kako bi se aktivnosti iz obrazovnih paketa podržale uz pomoć ustanova koje mogu pružati obrazovne usluge (obrazovni centri u sjedištima okruga i drugi dječji klubovi, školski sportski klubovi itd.) i nevladinih organizacija.

2 Za pravilno provođenje Programa ŠNŠ, obrazovne ustanove mogu sklapati partnerstva, ugovore o pokroviteljstvu s gospodarskim subjektima, tuzemnim ili inozemnim fizičkim ili pravnim osobama, u skladu sa zakonodavstvom koje je na snazi.”

*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 (Zakon br. 359/2004 o pojednostavnjenju formalnosti prilikom upisivanja u trgovački registar fizičkih osoba, obiteljskih udruga i pravnih osoba te o uređivanju njihove porezne registracije i izdavanju odobrenja za obavljanje djelatnosti pravnih osoba)*

U skladu s člankom 1. tog zakona, u svrhu pojednostavnjenja administrativnih postupaka i poboljšanja kvalitete usluga, utvrđuje se postupak upisa u trgovački registar i porezna registracija fizičkih osoba, obiteljskih udruga i pravnih osoba, kao i izdavanje odobrenja za obavljanje djelatnosti na temelju obrazaca službenih izvjava pravnih osoba koje su, u skladu sa zakonom, dužne zatražiti upis u trgovački registar.

Člankom 15. propisuje se sljedeće:

„1 Kako bi jedinstveni ured unutar ureda za trgovački registar, koji se vodi na sudu, izdao potvrdu o registraciji koja sadržava jedinstveni registracijski broj ili, ovisno o slučaju, potvrdu o upisu promjena, podnositelj zahtjeva treba podnijeti, istodobno sa zahtjevom za registraciju i popratnim dokumentima, obrazac službene izvjava koji su potpisali članovi ili direktori i iz kojeg konkretno proizlazi da:

- (a) pravna osoba u sjedištu ili podružnicama ne obavlja prijavljene djelatnosti dulje od tri godine;
- (b) pravna osoba u pogledu djelatnosti navedenih u obrascu izvjava ispunjava uvjete za obavljanje svoje djelatnosti predviđene posebnim propisom u području zdravstva, veterinarskog zdravstva, zaštite okoliša i zaštite rada. [...]”.

Člankom 17. propisuje se da se postupak izdavanja odobrenja za obavljanje djelatnosti na temelju obrasca službene izvjava provodi posredstvom jedinstvenog ureda unutar ureda za trgovački registar pri sudu, u kojem je podnositelj zahtjeva dužan registrirati sjedište ili podružnicu, a člankom 17.<sup>1</sup> propisuje se da jedinstveni ured unutar ureda za trgovački registar pri sudu izdaje podnositeljima zahtjeva, na temelju obrazaca izvjava iz članka 15., izvatke iz trgovačkog registra kojima se potvrđuje da je obrazac službene izvjava upisan.

### **Kratki prikaz činjenica i glavnog postupka**

- 1 Tužitelj je trgovačko društvo koje pruža „izvannastavne” usluge koje se sastoje od organizacije dopunskih aktivnosti uz školski program, te je njegova glavna djelatnost ona označena oznakom CAEN 8559 – „Drugi oblici obrazovanja n.d.r. [(nije drugdje razvrstano)]”. Usluge koje pruža tužitelj uključuju pomoć prilikom pisanja zadaća, obrazovne programe, jezične tečajeve, likovne tečajeve, sportske aktivnosti, kao i dolazak po djecu u obrazovne ustanove i podjelu obroka.

- 2 Djeca koja sudjeluju u programima koje nudi društvo Happy Education SRL upisana su u različite obrazovne ustanove u Cluju-Napoca, a djelatnosti koje obavlja tužitelj jednake su onima koje sadržava program „Škola nakon škole”, na način uređen metodologijom od 7. rujna 2011. koja je odobrena Uredbom br. 5349/2011 ministra za obrazovanje, istraživanje, mladež i sport.
- 3 Nakon što je tuženik, Okružni ured za javne financije u Cluju, od 16. do 20. travnja 2018. proveo nadzor radi provjere načina ispunjavanja obveza u području PDV-a za razdoblje od 1. kolovoza 2016. do 31. prosinca 2017., dana 27. travnja 2018. izdani su izvješće o poreznom nadzoru i porezno rješenje.
- 4 Tim se dvama aktima u biti utvrđuje da je promet ostvaren u srpnju 2016. premašio prag za izuzeće od obveze plaćanja PDV-a u iznosu od 220 000 rumunjskih leua, predviđen člankom 310. stavkom 1. Poreznog zakonika, te da je stoga tužitelj obavezan izvršiti registraciju za potrebe PDV-a s početkom od 1. kolovoza 2016. Na toj su osnovi na teret tužitelja utvrđene dodatne obveze plaćanja na ime PDV-a u iznosu od 89 472 rumunjska leua, čija porezna osnovica iznosi 383 066 rumunjskih leua.
- 5 Tuženik, Regionalna glavna uprava za javne financije u Cluju-Napoca, je odlukom o žalbi od 10. rujna 2018. odbio žalbu koju je tužitelj podnio protiv tih akata.
- 6 U tim okolnostima, tužitelj je 12. ožujka 2019. podnio tužbu sudu koji je uputio zahtjev kojom traži poništenje akata koje su u odnosu na njega izdali tuženici.

#### **Glavni argumenti stranaka iz glavnog postupka**

- 7 Tužitelj smatra da, s obzirom na to da se njegova djelatnost odnosi na pružanje usluga koje su usko povezane s obrazovnom djelatnošću koja se predviđa Zakonom br. 1/2011 o nacionalnom obrazovanju, tu bi djelatnost trebalo izuzeti od PDV-a na temelju odredbi članka 292. stavka 1. točke (f) Poreznog zakonika.
- 8 Osim toga, tvrdi da je poduzeo inicijative s ciljem ishoda odobrenja za aktivnosti koje obavljaju ustanove u području obrazovanja, ali te inicijative nisu bile uspješne s obzirom na to da nije uređeno provođenje programa „Škola nakon škole” pod vodstvom privatnopravnih osoba.
- 9 Prema njegovu mišljenju, obrazloženje poreznih tijela vrlo je restriktivno i neopravdano ograničava njegovo pravo na izuzeće od PDV-a koje se izričito predviđa člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika, s obzirom na djelatnost od javnog interesa koja se obavlja pružanjem usluga kao što su „izvannastavne” usluge.
- 10 Osim toga, s obzirom na to da se od trenutka osnivanja predmet njegove djelatnosti redovito odobravao, osobito na temelju oznake CAEN 8559 – „Drugi oblici obrazovanja n.d.r.”, te da je u razdoblju za koje se provodio porezni nadzor

izričito obavljaio djelatnosti koje su odobrene na takav način, tužitelj je smatrao da nije potrebno ishoditi druga mišljenja kako bi se usluge pružene u svrhu ostvarivanja predmeta njegove djelatnosti mogle razvrstati u skupinu transakcija koje se u skladu s člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika izuzimaju od PDV-a.

- 11 Pozivajući se na članke 58. i 61. Zakona br. 1/2011, tuženici tvrde da tužiteljeva djelatnost nije obuhvaćena nacionalnim obrazovnim sustavom i da nije dokazao da je ovlašten za obavljanje djelatnosti koje se izuzimaju od PDV-a u skladu s člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika i člankom 42. Uredbe Vlade br. 1/2016, što je razlog zbog kojeg on ne izvršava transakcije koje se izuzimaju od PDV-a u skladu s Poreznim zakonikom.

### **Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 12 Sud koji je uputio zahtjev smatra da tužitelj treba imati pravo na izuzeće koje se predviđa člankom 132. stavkom 1. točkom (i) Direktive 2006/112, iako se u skladu s nacionalnim pravom usluge koje on pruža ne izuzimaju od PDV-a, s obzirom na to da tužitelj nije podnio dokaz o sklapanju partnerstva s obrazovnom ustanovom u svrhu provođenja projekta u okviru nacionalnog programa „Škola nakon škole”, koji je odobrilo upravno vijeće obrazovne ustanove uz mišljenje Inspectorata Școlar Județean (Okružni školski inspektorat, Rumunjska) te on, slijedom toga, ne ispunjava uvjete koji se predviđaju člankom 292. stavkom 1. točkom (f) Poreznog zakonika u vezi s člankom 42. stavkom 3. Uredbe Vlade br. 1/2016, člankom 3. stavcima 1. do 5. i člankom 18. metodologije organizacije programa „Škola nakon škole” koja je odobrena Uredbom br. 5349/2011 ministra za obrazovanje, istraživanje, mladež i sport.
- 13 Stoga, budući da „izvannastavne” usluge koje tužitelj osigurava učenicima uključuju prenošenje i praktičnog i teorijskog znanja, u skladu s nacionalnim školskim programom, koje je potrebno za produblivanje znanja koje su učenici stekli u okviru programa koji se provode u obrazovnim ustanovama, te da cilj tih usluga nije samo rekreativni, nego se prije svega odnosi na pisanje zadaća i učvršćivanje znanja stečenog tijekom nastave održane u obrazovnim ustanovama nacionalnog sustava, tužiteljeva djelatnost obuhvaćena je pojmom „školsko ili sveučilišno obrazovanje” iz članka 132. stavka 1. točke (i) Direktive 2006/112.
- 14 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga je li tužitelj ispunio druge kriterije koji se predviđaju tom odredbom, s obzirom na to da nije siguran može li se tužitelj smatrati „subjektom [...] s ciljem sličnim” javnopravnim subjektima. Stoga, iako tužitelj ima potrebno odobrenje za obavljanje obrazovnih djelatnosti utvrđenih na temelju oznake CAEN 8559 – „Drugi oblici obrazovanja n.d.r.”, to se odobrenje smatra nedovoljnim kako bi se u pogledu pruženih usluga moglo ostvariti pravo na izuzeće od PDV-a.
- 15 Osim toga, taj sud tvrdi da je CAEN brojeana oznaka koja je specifična za određenu gospodarsku djelatnost, klasifikacija rumunjskih gospodarskih



djelatnosti za statističke potrebe na nacionalnoj razini, što je klasifikacija osmišljena da se omogući grupiranje na temelju kriterijâ homogenosti podataka, koji se odnose na gospodarske subjekte. Sva društva i ovlaštene fizičke osobe trebaju navesti sektor ili sektore djelatnosti upotrebom najmanje jedne oznake CAEN.

RADNI DOKUMENT