

Kohtuasi C-612/20

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

17. november 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul Cluj (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. september 2020

Kaebaja:

Happy Education SRL

Vastustajad:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Põhikohtuasja pooled

Kaebus haldusasjas, milles kaebaja Happy Education SRL palus Tribunalul Clujil (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) tühistada maksuotsuse, vaide kohta tehtud otsuse ja käibemaksurevisjoni protokolle, mille tema kahjuks tegid vastustajad, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluji-Napoca piirkondlik maksukeskus, Rumeenia) ja Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (maksuameti Cluji ringkonna büroo, Rumeenia).

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i ning artikleid 133 ja 134.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti i, artiklit 133 ja artiklit 134 tuleb tõlgendada nii, et sellised haridusteenused, nagu need, mida sisaldab riiklik „Școala după școală“ programm („Kool pärast kooli“), võivad kuuluda kooliharidusega otseselt seotud teenuste mõiste alla, juhul kui, sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, osutab neid eraettevõtja majandustegevuse käigus ja kui haridusasutusega ei ole partnerluslepingut sõlmitud?

2. Kas jaatava vastuse korral esimese küsimusele võib kaebaja tunnustamine nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses „sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina“ tuleneda riigisisestest õigusnormidest, mis käsitlevad Oficiul Național al Registrului Comerțului (riiklik äriregistri büroo, Rumeenia) poolt koodiga CAEN 8559 – „Muud õppevormid (mujal klassifitseerimata)“ klassifitseeritud tegevusteks loa andmist, lähtudes avalikust huvist „kool pärast kooli“ haridustegevuste vastu, mille eesmärk on koolist väljalangemise ja enneaegse koolist väljalangemise vältimine, õpitulemuste parandamine, järeleaitamine, kiirendatud õpe, individuaalne areng ja sotsiaalne kaasamine?

Viidatud liidu õigusnormid ja viidatud kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 9 ja 131, artikli 132 lõige 1 punkt i ning artiklid 133 ja 134

14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343);
14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344);
28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778);
14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202).

Viidatud riigisisised õigusnormid

Seadus nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (leaga nr. 227/2015 privind Codul fiscal, edaspidi „maksuseadustik“)

Artikli 292 „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides ja maksuvabastused muude tegevuste puhul“, lõike 1 punktis f on sätestatud:

„1. Järgmised tegevused avalikes huvides on maksust vabastatud: [...]

f) muudetud ja täiendatud riikliku hariduse seaduses nr 1/2011 (leaga educației naționale nr. 1/2011) ette nähtud õpetamistegevus, täiskasvanute kutseõpe ja

nende tegevustega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaupade müük, mida teostavad avalik-õiguslikud asutused või muud tegevusloa saanud üksused. Maksuvabastus antakse rakenduseeskirjades ette nähtud tingimustel; [...]“.

Artiklis 310 „Väikeettevõtete maksuvabastuse erikord“ on sätestatud, et maksukohustuslased, kelle aastakäive ei ületa 220 000 Rumeenia leud, võivad oma maksustatavatelt tehingutelt taotleda maksuvabastust, mida nimetatakse maksuvabastuse erikorras. Selle piirmäära täitmisest 10 päeva jooksul peab maksukohustuslane taotlema enda käibemaksukohustuslasena registreerimist. Kui maksukohustuslane ei taotle käibemaksukohustuslasena registreerimist või taotleb seda hilinenult, alustab maksuhaldur käibemaksukohustuste kindlaksmääramist.

Valitsuse määrus nr 1/2016, millega kiidetakse heaks seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta rakenduseeskirjad (Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal)

Rakenduseeskirjade punktis 42 „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides ja maksuvabastused muude tegevuste puhul“ on ette nähtud:

„42. (1) Maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f täiskasvanute kutseõppele ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse isikutele, kes on selleks valitsuse määruse nr 129/2000 täiskasvanute kutseõppe kohta (Ordonanța Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților [...]) kohaselt loa saanud, isikutele, kes on saanud loa tsiviillennunduse alalise personali kutseõppeks, mis on ette nähtud seaduses nr 223/2007, millega kehtestatakse tsiviillennunduse kutselise personali eeskirjad Rumeenia tsiviillennunduse alalisele personalile (legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România [...]), ja avaliku teenistuse riikliku agentuuri täienduskoolitustele. Samuti vabastatakse maksust kutseõppeteenused, mida kutselised haridustöötajad pakuvad avaliku teenistuse riikliku agentuuriga sõlmitud partnerluslepingute alusel vastavalt valitsuse määruse nr 1066/2008, millega kiidetakse heaks avaliku teenistuse täienduskoolituse eeskirjad (Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici), artiklile 23.

(2) Maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata koolide, ülikoolide või teistele inimestele mõeldud mis tahes muude õppeasutuste tasulistele õpingutele või teadustegevusele. Selle kohta tegi [Euroopa Kohus] otsuse kohtuasjas C-287/00.

(3) Maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ka haridusteenustega otseselt seotud toodetele ja teenustele nagu õpikute müük, õppetööga seotud konverentside korraldamine, mida teostavad avalik-õiguslikud asutused või muud õpetamistegevuseks või täiskasvanute

kutseõppeks loa saanud asutused, sisseastumiseksamite korraldamine haridusasutuses või täiskasvanute kutseõppes õppima pääsemiseks.

(4) Maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata avalik-õiguslike asutuste või muude õpetamistegevuseks või täiskasvanute kutseõppeks loa saanud asutuste ostetud kaupadele või teenustele, mis on ette nähtud maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f sätestatud maksust vabastatud tegevusteks“.

Riikliku hariduse seadus nr 1/2011

Artikkel 1 näeb ette, et selle seadusega kehtestatakse raamistik Rumeenia riigi valitsemisalas terve elu kestel põhiõiguse haridusele kasutamiseks. Seadus reguleerib riikliku, era- ja usuharidussüsteemi struktuuri, ülesandeid, korraldust ja toimimist.

Artiklis 22 nähakse ette, et ülikoolieelse hariduse riiklik süsteem koosneb kõigist tegevusluba või akrediteeringut omavatest riiklikest, era- ja usuõppeasutustest ning et ülikoolieelset õpet korraldatakse tasemete, õppeliikide, -vormide ja -programmide kaudu ning see tagab põhioskuste omandamiseks ja kutseõppeks erinevatel kvalifikatsioonitasemetel vajalikud tingimused.

Artiklis 58 „Școala după școală („Kool pärast kooli“) programm“ on sätestatud:

„1. Haridusasutused võivad haldusnõukogu otsusega laiendada õpilastele suunatud tegevusi „Kool pärast kooli“ programmi kaudu tundide järgsele ajale.

2. Partnerluses kohalike omavalitsustega ja lapsevanemate ühendustega pakutakse „Kool pärast kooli“ programmi kaudu haridusalaseid, meelelahutus- ja vabaajategevusi, et kinnistada omandatud oskusi või kiirendada õpet, ja järeleaitamistegevusi. Kui see on võimalik, võib partnerlust teostada valitsusväliste organisatsioonidega, kellel on sellealased pädevused.

3. „Kool pärast kooli“ programme korraldatakse metoodika alusel, mis on heaks kiidetud haridus-, teadus-, noorte- ja spordiministri määrusega.

4. Riik võib kooskõlas seadusega rahastada „Kool pärast kooli“ programmi ebasoodsas olukorras olevatele lastele ja õpilastele“.

„Kool pärast kooli“ programmi korraldamise metoodika, mis on heaks kiidetud haridus-, teadus-, noorte- ja spordiministri määrusega nr 5349/2011 (Metodologia de organizare a programului „Școala după școală“, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011)

Metoodika artikli 2 lõikes 1 on nähtud ette:

„1. „Kool pärast kooli“ programm, edaspidi „**SDS programm**“, on kohustusliku õppekava lisaprogramm, mis pakub haridusalaste, meelelahutus- ja

vabaajategevuste kaudu ametliku ja mitteametliku õppe võimalusi oskuste kinnistamiseks, järeleaitamiseks ja kiirendatud õppeks“.

Selle meetodika artikli 3 „SDS programmi korraldamine“ lõigetes 1–5 on sätestatud:

„1. Haridusasutused loiid SDS programmi projekti vormis vajaduste analüüsi tulemusena, konsulteerides selleks õpilaste, seadusjärgsete esindajate, koolitava personali, kohalike kogukondade ja muude partnerasutuste ja -organisatsioonidega. Nende algatuste põhjal määravad haridusasutused SDS programmi sihtrühma.

2. SDS programmi pakkumine on kavandatud nii, et see vastaks eelisjärjekorras nende õpilaste vajadustele, kes on ebasoodsas olukorras.

3. Programmi korraldatakse töökorra alusel, mille iga haridusasutus ise koostab.

4. Igal jooksva õppeaastal ajavahemikus jaanuar–veebruar analüüsib haridusasutuse haldusnõukogu, mida on vaja järgmisel õppeaastal programmi korraldamiseks. Vajaduste analüüsi tulemuste ja olemasolevate (inim-, rahaliste ja materiaalsete) ressursside alusel koostab komisjon, mis koosneb haridusasutuse direktorist, lapsevanemate hariduskomitee esindajast, kahest õppenõukogu otsusega valitud algklassi õpetajast ja kahest põhi- ja keskkooli õpetajast, 1. märtsiks SDS programmi kava, mis on koolitusprogrammide vormis. Kooli õppenõukogu tutvustab SDS programmi kava, arutab seda ja kiidab kava heaks“.

Metoodika artiklis 18 „Partnerluslepingud“ sätestatakse:

„1. SDS programmi alguses võivad haridusasutused sõlmida koolitusprogrammide toetamiseks partnerluslepinguid asutustega, mis võivad osutada haridusteenuseid (omavalitsuskeskuste koolituskeskused ja muud lasteklubi, koolide spordiklubi jne), ja valitsusväliste organisatsioonidega.

2. Haridusasutused võivad SDS programmi sujuvaks toimimiseks koosõlas kehtivate õigusaktidega sõlmida partnerlus- ja sponsorlepinguid kodu- või välismaiste ettevõtjate, üksikisikute või juriidiliste isikutega“.

Seadus nr 359/2004 üksikisikute, pereliikmete ühenduste ja juriidiliste isikute äriregistrisse kandmise korra lihtsustamise kohta ning mis reguleerib nende isikute maksukohustuslasena registreerimist ja juriidilise isikuna tegutsemise luba (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)

Selle seaduse artikli 1 kohaselt kehtestatakse haldusprotseduuride lihtsustamiseks ja teenuste kvaliteedi edendamiseks üksikisikute, pereliikmete ühenduste ja

juriidiliste isikute äriregistrisse kandmise menetlus ja maksukohustuslasena registreerimise menetlus ning juriidilistele isikutele, kes on seaduse alusel kohustatud taotlema enda äriregistrisse kandmist, tegevusloa andmise menetlus, mille aluseks on kirjaliku kinnituse vorm.

Artiklis 15 on sätestatud:

„1. Taotleja peab selleks, et kohtujuures tegutseva äriregistri pidaja vastav amet väljastaks talle kordumatut registrikoodi sisaldava registreerimistõendi või, vajaduse korral, koodivariantide registreerimistõendi, esitama koos kandeavalduse ja tõendavate dokumentidega kirjaliku kinnituse vormi, mille on allkirjastanud ühingu osanikud või juhatuse liikmed, mis näitab vastavalt olukorrale, et:

- a) juriidiline isik ei ole oma registrijärgses asukohas või harukontorites rohkem kui 3 aasta jooksul deklareeritud tegevusega tegelenud;
- b) juriidiline isik täidab oma tegevuse teostamisele tervishoiu-, veterinaarmeditsiini-, keskkonnakaitse ja töökaitse eriõigusaktides ette nähtud tingimusi, tegevuste puhul, mida on täpsustatud deklaratsiooni näidises [...]“.

Artiklis 17 on nähtud ette, et kirjaliku kinnituse vormi alusel tegevusloa saamise menetlust viib läbi kohtu juures tegutseva äriregistri pidaja vastav amet, kus taotleja peab registreerima oma registrijärgse või harukontori asukoha, ja artiklis 17¹ on sätestatud, et kohtu juures tegutseva äriregistri pidaja vastav amet väljastab taotlejatele artiklis 15 ette nähtud kirjalike kinnituste vormide alusel kaubanduskoja sertifikaadid, mis kinnitavad, et kirjaliku kinnituse vorm on registreeritud.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse lühiülevaade

- 1 Kaebaja on äriühing, kes pakub pikapäevarühma tüüpi teenuseid, mis seisnevad õppekava toetavate tegevuste korraldamises ning kelle põhitegevust klassifitseeritakse koodiga CAEN 8559 – „Muud mujal klassifitseerimata õppevormid“. Kaebaja pakutud teenused koosnevad koduste ülesannete tegemisel aitamisest, koolitusprogrammide, keelekursustest, kunstikursustest, sporditegevustest, laste haridusasutustest ära toomisest ja toidu jagamisest.
- 2 Lapsed, kes osalevad Happy Education SRLi pakutud programmides, on erinevate Cluj-Napoca koolide nimekirjas ja kaebaja tegevused on identsed „Kool pärast kooli“ programmis sisalduvatega, mida reguleerib 7. septembri 2011. aasta meetodika, mis on heaks kiidetud haridus-, teadus-, noorte- ja spordiministri määrusega nr 5349/2011.
- 3 Pärast vastustaja, maksuameti Cluji ringkonna büroo 16.–20. aprillil 2018 läbi viidud kontrolli, mille esemeks oli kontrollida, kuidas täideti käibemaksukohustust

ajavahemikus 1. august 2016–31. detsember 2017, võeti 27. aprillil 2018 vastu revisjoni aruanne ja maksuotsus.

- 4 Sisuliselt tuvastati viidatud kahes aktis, et 2016. aasta juuli käive ületas käibemaksu tasumise kohustusest vabastamisele kehtestatud piirmäär 220 000 Rumeenia leud, mis on ette nähtud maksuseadustiku artikli 310 lõikes 1, ja seega pidi kaebaja end käibemaksukohustuslasena registreerima alates 1. augustist 2016. Sellel alusel kohustati kaebajat täiendava nõudena maksma käibemaksu summas 89 472 Rumeenia leud, mis on seotud 383 066 leu suuruse maksustatava väärtusega.
- 5 Vastustaja, riigi maksuameti Cluji-Napoca piirkondlik maksukeskus lükkas 10. septembri 2018. aasta vaide kohta tehtud otsusega tagasi vaide, mille kaebaja nende aktide peale esitas.
- 6 Selles olukorras esitas kaebaja 12. märtsil 2019 eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, milles ta palub tühistada vastustajate tema suhtes vastu võetud aktid.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 Kaebaja väidab, et kuna tema tegevus kujutab endast riikliku hariduse seaduses nr 1/2011 ette nähtud õppetegevusega otseselt seotud teenuste pakkumist, siis on see maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punkti f alusel käibemaksust vabastatud.
- 8 Lisaks väidab ta, et ta astus mitmeid samme, et saada hariduse eest vastutavatel asutustelt oma tegevuseks luba, aga need sammud ei olnud edukad, kuna eraõiguslike juriidiliste isikute poolt „Kool pärast kooli“ programmi läbi viimist ei ole reguleeritud.
- 9 Tema arvates on maksuhaldurite põhjendused väga piiravad ja piiravad põhjendamatult tema õigust käibemaksust vabastamisele, mis on maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f sõnaselgelt ette nähtud sellistele tegevustele avalikes huvides, mida teostatakse teatavate pikapäevarühma tüüpi teenuste pakkumise kaudu.
- 10 Lisaks, kuna tema tegevuse ese on asutamisest alates nõuetekohase loaga hõlmatud, eelkõige koodi CAEN 8559 – „Muud mujal klassifitseerimata õppevormid“ alusel, ning revisjoni läbiviimise perioodil tegeles ta ainult sellise loa saanud tegevustega, väidab kaebaja, et puudus vajadus täiendavate arvamuste saamiseks selleks, et tema tegevuse elluviimiseks pakutavaid teenuseid võiks klassifitseerida käibemaksust vabastatud tegevuste kategooriasse maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punkti f tähenduses.
- 11 Vastustajad väidavad seaduse nr 1/2011 artiklitele 58 ja 61 tuginedes, et kaebaja tegevus ei kuulu riikliku hariduse süsteemi ja ta ei ole tõendanud, et tal on maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punkti f ja valitsuse määruse nr 1/2016

punkti 42 kohaselt luba tegeleda maksust vabastatud tegevustega, mistõttu ta ei teosta käibemaksust vabastatud tegevust maksuseadustiku tähenduses.

Eelotsusetaotluse põhistuse lühiülevaade

- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib kaebajal olla õigus direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastusele isegi juhul, kui riigisisese õiguse kohaselt ei ole tema pakutud teenused käibemaksust vabastatud põhjusel, et ta ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et ta on sõlminud haridusasutusega partnerluslepingu riikliku „Kool pärast kooli“ programmi raames sellise projekti elluviimiseks, mis on heaks kiidetud haridusasutuse haldusnõukogu poolt ja Inspectorat Şcolar Judeţean³i (piirkondlik kooliinspeksioon) arvamusega, mistõttu ta ei täida maksuseadustiku artikli 292 lõike 1 punktis f ette nähtud tingimusi koostoimes valitsuse määruse nr 1/2016 punkti 42 lõikega 3, „Kool pärast kooli“ programmi korraldamise meetoodika, mis on heaks kiidetud haridus-, teadus-, noorte- ja spordiministri määrusega nr 5349/2011, artikli 3 lõigetega 1–5 ja artikliga 18.
- 13 Seega, kuna pikapäeva tüüpi teenused, mille kaebaja õpilastele tagab, hõlmavad nii praktiliste kui ka teoreetiliste teadmiste, mida on vaja õpilaste poolt haridusasutustes läbiviidud kursustel omandatud teadmiste kinnistamiseks, edasiandmist kooskõlas riikliku haridusprogrammiga, ja nende tegevuste eesmärk ei ole ainult meelelahutus, vaid need keskenduvad põhiliselt ülesannete tegemisele ja riikliku süsteemi haridusasutustes peetud tundide käigus omandatud teadmiste kinnistamisele, kuulub kaebaja tegevus direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i viidatud kooli- või ülikoolihariduse mõiste alla.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski selles, kas kaebaja täidab muid selles sättes ette nähtud tingimusi, kuna ta ei ole kindel, et kaebajat võib pidada avalik-õiguslike organisatsioonidega „sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsiooni[ks]“. Kuigi kaebaja omab koodiga CAEN 8559 – „Muud mujal klassifitseerimata õppevormid“ klassifitseeritud tegevuste läbiviimiseks vajalikku luba, ei piisa sellest loast pakutavate teenuste käibemaksust vabastamiseks.
- 15 Ta märgib lisaks, et CAEN kood on teatavale majandustegevusele vastav numbriline sümbol, Rumeenia majandustegevuste statistiline klassifikatsioon riigi tasandil, klassifikatsioon, mille eesmärk on võimaldada rühmitada majandusüksustega seotud andmeid ühtsete kriteeriumide alusel. Kõik luba omavad äriühingud ja üksikisikud peavad vähemalt ühte CAEN koodi kasutades piiritlema oma tegevusvaldkonna või -valdkonnad.