

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

21. oktoober 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punktid i ja j – Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides – Laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus – Kooli- ja ülikooliharidus – Ujumise algkursused

Kohtuasjas C-373/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 27. märtsi 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. mail 2019, menetluses

Finanzamt München Abteilung III

versus

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: kolmanda koja president K. Jürimäe üheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud S. Rodin (ettekandja) ja N. Piçarra,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: S. Eisenberg ja J. Möller,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja R. Pethke,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt München Abteilung III (Müncheni III maksukeskus, Saksamaa) (edaspidi „maksuamet“) ja Dubrovin & Tröger – Aquatics (edaspidi „Dubrovin &

Tröger“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuameti otsust mitte kohaldada Dubrovin & Trögeri korraldatavate ujumiskursuste suhtes käibemaksuvabastust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 IX jaotis „Maksuvabastused“ sisaldab muu hulgas 2. peatükki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, milles asub selle direktiivi artikkel 132, mille lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomasel liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

j) õpetajate antav eraõpe kooli- või ülikoolihariduse raames;

[...]“.

Saksa õigus

4 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, *BGBI.* 2005 I, lk 386; edaspidi „UStG“) sätestas põhikohtuasjale kohaldatava redaktsiooni § 1 lõikes 1:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

1. kauba tarnimine ja muu sooritus tegemine ettevõtja poolt oma majandustegevuse raames riigi territooriumil tasu eest. [...]

[...]“.

5 UStG §-s 4 „Kaubatarnete ja muude soorituste maksuvabastused“ on sätestatud:

„Käesoleva seaduse § 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvate tehingute hulgas on maksust vabastatud:

[...]

21. a) erakoolide ja teiste üldharidus- või kutseõppeasutuste tegevus vahetult koolituse ja hariduse eesmärgil,

aa) kui nad on põhiseaduse (Grundgesetz) artikli 7 lõike 4 kohaselt saanud tegevusloa või on lubatud liidumaa seadusega või

bb) kui liidumaa pädev ametiasutus annab tõendi, et nad valmistavad nõuetekohaselt ette teatud ametiks või teatud avalik-õiguslikule juriidilisele isikule sooritatavaks eksamiks,

b) vahetult koolituse ja hariduse eesmärgil antav vabakutseliste õpetajate õpe

aa) kõrgkoolides kõrgkoolide raamseaduse (Hochschulrahmengesetz) §-de 1 ja 70 tähenduses

ja avalikes üldharidus- või kutseõppekoolides või

bb) erakoolides ja teistes üldharidus- või kutseõppeasutustes, kui need vastavad alapunktis a esitatud tingimustele;

22. a) ettekanded, kursused ja muud teaduslikud või pedagoogilised üritused, mida korraldavad avalik-õiguslikud juriidilised isikud, kõrgemad haldus- ja majanduskoolid, rahvaülikoolid või avaliku sektori või kutseorganisatsiooni eesmäärke taotlevad üksused, kui suuremat osa tulust kasutatakse kulude katmiseks,

b) muud kultuuri- ja spordiüritused, mille on korraldanud punktis a osutatud üksused, kui tasu koosneb osalemistasudest;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Dubrovin & Tröger peab seltsingu vormis ujumiskooli. Oma tegevuse raames pakub ta peamiselt lastele erineva taseme kursustel ujumise baas- ja tehnilist koolitust. Ta leiab, et selle tegevuse raames peaks need teenused olema käibemaksust vabastatud.

7 Kuna maksuamet leidis aastaid 2007–2011 puudutava maksukontrolli tulemusel, et nimetatud tegevus ei kuulu UStG § 4 punktides 21 ja 22 sätestatud käibemaksuvabastuste kohaldamisalasse, tegi ta nende aastate eest tasumisele kuuluva käibemaksu kohta 22. novembril 2011, 3. septembril 2012 ja 12. augustil 2013 maksuotsused.

8 Dubrovin & Tröger esitas nende otsuste peale vaide ja pärast selle rahuldamata jätmist kaebuse Finanzgerichtile (maksukohus, Saksamaa).

9 Kaebuse menetlemise ajal tegi maksuamet 21. detsembril 2017 muudetud maksuotsused, milles ta jäi jätkuvalt seisukohale, et põhikohtuasjas arutusel olevad tegevused olid maksustatavad tehingud, kuid võttis arvesse ja arvas tasutud maksu sisendkäibemaksuna maha. Kohaldatavate maksumenetluse normide kohaselt hakati neid maksuotsuseid menetlema Finanzgerichtis (maksukohus).

10 Nimetatud kohus rahaldas kaebuse põhjendusega, et kuigi põhikohtuasjas kõne all olev tegevus ei ole riigisisese õiguse kohaselt maksust vabastatud, tuleb see maksust vabastada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti j alusel, nii nagu seda sätet on tõlgendanud Euroopa Kohus ja Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus).

11 Finanzgericht (maksukohus) leidis nimelt, et ujumise baastehnikate õpe kujutab endast kooliharidust ning et lisaks võib seltsing samamoodi nagu füüsilisest isikust ettevõtja tugineda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile j.

12 Maksuamet esitas Finanzgerichti (maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Ta väitis eelkõige, et põhikohtuasjas käsitletav tegevus ei kuulu ei liidu õiguse ega liikmesriigi õiguse järgi käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse, kuna Dubrovin & Tröger ei ole eraõpet andev õpetaja direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti j tähenduses.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab selle kohta esiteks, et Dubrovin & Trögeri tegevus kujutab endast hariduse andmist direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses, kuna on olemas üldine huvi sellise baasteadmise omandamiseks nagu ujumine, mida iga inimene peaks oskama eelkõige selleks, et tulla toime veekeskkonnas aset leida võivate ohuolukordadega.

14 See kohus lisab, et käesolev kohtuasi erineb 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsuse A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) aluseks olnud kohtuasjast, milles Euroopa Kohus leidis, et mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses ei hõlma autokooli pakutavat mootorsõiduki juhtimise koolitust. Nimelt, lisaks sellele, et viimase puhul on tegemist erioõppega, samas kui erinevad ujumiskursused on mõeldud olema omavahel seotud, ei ole see üldistes huvides.

15 Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, millised on määravad kriteeriumid selleks, et organisatsiooni saaks tunnustada avalik-õiguslike organisatsioonidega, mille eesmärk on laste või noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus või ümberõpe, „sarnastel eesmärkidel tegutsevana“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses.

16 See kohus kaldub arvama, et 15. novembri 2012. aasta kohtuotsuses Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716) esitatud kriteeriume, mis puudutavad organisatsiooni „heategevana“ tunnustamist direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g seisukohast, tuleb analoogia alusel kohaldada organisatsiooni tunnustamisele „sarnastel eesmärkidel tegutsevana“ selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti i raames. Seega võib Dubrovin & Trögeri tunnustamine „sarnastel eesmärkidel tegutseva“ organisatsioonina tuleneda üldisest huvist, mis on seotud sellise baasteadmise nagu ujumise õppimisega.

17 Kolmandaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, millised nõuded on kohaldatavad „eraõpet andva õpetaja“ kvalifikatsioonile, millele ettevõtja peab vastama selleks, et talle laieneks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis j sätestatud maksuvabastus. Siinkohal võib neutraalse maksustamise põhimõttega olla vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt sõltuvalt sellest, kas nad on füüsilisest isikust ettevõtjad või seltsing. Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et asjaolu, et õpetaja õpetab mitut isikut korraga, ei takista tema kvalifitseerimist õpetajaks, kes annab eraõpet (14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, punktid 30 ja 31).

18 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 132 lõike 1 punktides i ja j sisalduv mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ hõlmab ka ujumisõpet?

2. Kas organisatsiooni tunnustamine käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i viidatud sarnastel eesmärkidel tegutseva organisatsioonina, nagu seda on avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes täidavad laste ja noorte hariduse, kooli- või ülikoolihariduse, kutseõppe või ümberõppega seotud ülesandeid, võib tuleneda sellest, et kõnealuse organisatsiooni õpe on ette nähtud elementaarse põhioskuse (käesolevas asjas ujumisoskus) omandamiseks?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti j kohase maksuvabastuse kasutamiseks peab maksukohustuslane olema füüsilisest isikust ettevõtja?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 19 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka ujumiskooli pakutavat ujumisõpet.
- 20 Direktiivi 2006/112 artiklis 132 nähakse ette maksuvabastused, mille eesmärk – nagu kinnitab selle peatüki pealkiri, kuhu kõnealune artikkel kuulub – on soodustada teatavaid avalikes huvides tegevusi. Siiski ei hõlma need maksuvabastused kõiki avalikes huvides tegevusi, vaid üksnes neid, mis on selles loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 17).
- 21 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad nimetatud maksuvabastused endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus The English Bridge Union, C?90/16, EU:C:2017:814, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 18).
- 22 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need kujutavad endast erandit selle direktiivi artiklist 2 tulenevast üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga sooritus, mille maksukohustuslane tasu eest teeb. Sellegipoolest ei tähenda niisugune kitsa tõlgendamise nõue, et direktiivi artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleks tõlgendada nii, et need maksuvabastused kaotavad oma mõju (4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College, C?699/15, EU:C:2017:344, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 19).
- 23 Tuleb märkida, et selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktides i ja j ei ole mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ määratletud.
- 24 Seetõttu on Euroopa Kohus leidnud esiteks, et õppejõu ja õpilaste vahel toimuv teadmiste ja oskuste edasiandmine on õppetegevuse eriti tähtis osa (14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 18, ja 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 21).
- 25 Teiseks on Euroopa Kohus täpsustanud, et mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 tähenduses ei piirdu ainult õppega, mis viib kvalifikatsiooni saamiseks eksamiteni või mis võimaldab kutsetegevusega tegelemiseks saada väljaõppe, vaid see hõlmab ka teisi tegevusi, mille jaoks õpilaste või üliõpilaste teadmiste ja oskuste arendamiseks koolides või ülikoolides õpetust jagatakse, eeldusel et need tegevused ei ole olemuselt puhtalt meelelahutuslikud (28. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Eulitz, C?473/08, EU:C:2010:47, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punktid 22 ja 23).
- 26 Seega hõlmab mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tegevusi, mis on eristatavad nii oma spetsiifilise laadi kui ka raamistiku tõttu, milles need aset leiavad (vt selle kohta 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 20, ja 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, punkt 24).

27 Sellest tuleneb, et liidu seadusandja soovis selle mõistega hõlmata teatavat tüüpi haridussüsteemi, mis on kõigile liikmesriikidele ühine, sõltumata iga riigisisese süsteemi eripärast (14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 25).

28 Järelikult viitab mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ käibemaksuga maksustamise kontekstis üldjuhul teadmiste ja oskuste edastamise integreeritud süsteemile, mis hõlmab õppeainete laia ja mitmekesist valikut, ning nende teadmiste ja oskuste süvendamist ja arendamist õpilaste ja üliõpilaste poolt järk-järgult vastavalt nende arengule ja nende spetsialiseerumisele erinevatel selle süsteemi moodustavatel astmetel (14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 26).

29 Just neid kaalutlusi arvestades tuleb analüüsida, kas niisugune ujumisõpe, mida pakub põhikohtuasjas kõnealune ujumiskool, võib kuuluda mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ alla direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses.

30 Käesoleval juhul toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et on olemas selge üldine huvi ujumisõppe vastu ja et see asjaolu võimaldab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel eristada seda õpet teistest koolitustest, nagu autokooli pakutav sõiduõpe, mis oli arutusel 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsuse A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) aluseks olnud asjas.

31 Sellegipoolest tuleb märkida, et kuigi ujumisõpe, mida pakub põhikohtuasjas kõnealune ujumiskool, on olulise tähtsusega ja sellel on üldise huvi eesmärk, kujutab see endast siiski eriõpet, mida pakutakse konkreetsel eesmärgil, mis ise ei ole võrdsustatav õppeainete laia ja mitmekesise valiku puhul teadmiste ja oskuste edastamise, süvendamise ja arendamisega, mis on omane kooli- või ülikooliharidusele (vt analoogia alusel 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 29, ja 7. oktoobri 2019. aasta kohtumäärus Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, ei avaldata, EU:C:2019:840, punkt 33).

32 Pealegi, kuigi ei saa eitada, et teadmised, mis edastatakse sõidu- ja purjetamisõppe raames, on olulised ja seda eelkõige ohuolukordades toimetulemiseks ja üldisemalt, et tagada inimeste turvalisus ja kehaline puutumatus, leidis Euroopa Kohus oma 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsuses A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202) ja 7. oktoobri 2019. aasta määruses Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-47/19, ei avaldata, EU:C:2019:840), et need koolitused ei kuulu mõiste „kooli- või ülikooliharidus“ alla direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses.

33 Eelnevat arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma ujumiskooli pakutavat ujumisõpet.

Teine ja kolmas küsimus

34 Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

35 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule

seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Mõistet „kooli- või ülikooliharidus“ nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punktide i ja j tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma ujumiskooli pakutavat ujumisõpet.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.