



Datum van  
inontvangstneming

:

08/01/2021

**Zaak C-612/20**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

17 november 2020

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Cluj (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

23 september 2020

**Verzoekende partij:**

Happy Education SRL

**Verwerende partijen:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Bestuurlijk beroep dat verzoekster, Happy Education SRL, bij de Tribunal Cluj (rechter in eerste aanleg Cluj, Roemenië) heeft ingesteld tot nietigverklaring van drie handelingen die verweerders, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (belastingdienst, regionale hoofddirectie Cluj-Napoca, Roemenië) en Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (belastingdienst, kantoor Cluj, Roemenië) jegens verzoekster hebben vastgesteld, te weten een belastingaanslag, een beslissing op bezwaar en een btw-inspectieverslag.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van artikel 132, lid 1, onder i), en van de artikelen 133 en 134 van richtlijn 2006/112.

## **Prejudiciële vragen**

1. Moeten artikel 132, lid 1, onder i), artikel 133 en artikel 134 van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat onderwijsdiensten als die welke zijn opgenomen in het nationale „School na school”-programma, vallen onder het begrip „diensten welke nauw samenhangen met schoolonderwijs” indien deze diensten zoals in het hoofdgeding worden verricht door een particuliere entiteit met winstoogmerk, zonder dat een samenwerking is overeengekomen met een onderwijsinstelling?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kan erkenning van verzoekster als „lichaam met soortgelijke doeleinden”, in de zin van artikel 132, lid 1, onder i) van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dan voortkomen uit de nationale wettelijke regelingen betreffende toelating van activiteiten die vallen onder CAEN-code 8559 „Andere onderwijsvormen die niet elders zijn ingedeeld” door het Oficiu Național al Registrului Comerțului (handelsregister, Roemenië), of worden vastgesteld onder verwijzing naar het algemeen belang van aanvullende onderwijsactiviteiten met als doel het voorkomen van schoolverlating, de verbetering van schoolprestaties, correctief onderwijs, versneld leren, persoonlijke ontwikkeling en sociale integratie?

## **Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak**

Richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikel 9, artikel 131, artikel 132, lid 1, onder i), en de artikelen 133 en 134

Arresten van 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343); 14 juni 2007, ██████████ (C-445/05, EU:C:2007:344); 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778); 14 maart 2019, A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17, EU:C:2019:202)

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek; hierna: „Cod fiscal”)*

Artikel 292, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang en vrijstellingen voor andere activiteiten”, bepaalt in lid 1, onder f):

„1. De volgende handelingen van algemeen belang zijn vrijgesteld van de belasting: [...]

f) onderwijs, zoals bedoeld in Legea educației naționale nr. 1/2011 (nationale onderwijswet), zoals gewijzigd en aangevuld, beroepsopleidingen voor volwassenen alsmede dienstverrichtingen en goederenleveringen die daarmee nauw samenhangen, uitgevoerd door openbare instellingen of andere erkende instellingen. De vrijstelling wordt verleend onder de voorwaarden van de uitvoeringsbepalingen; [...]"

Artikel 310, met als opschrift „Bijzondere vrijstelling voor kleine ondernemingen”, bepaalt dat belastingplichtigen met een jaaromzet van minder dan 220 000 RON de belastingvrijstelling, aangeduid als bijzondere vrijstelling, kunnen toepassen op hun belastbare handelingen. De belastingplichtige moet binnen 10 dagen na het bereiken van het maximumbedrag btw-registratie aanvragen. Als de belastingplichtige de btw-registratie niet of te laat aanvraagt, stelt de belastingdienst de btw-verplichtingen vast.

*Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr. 1/2016 tot goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek)*

Punt 42 van deze uitvoeringsbepalingen, met het opschrift „Vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang en andere vrijstellingen”, bepaalt:

„42. (1) De vrijstelling zoals bepaald in artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, voor beroepsopleidingen voor volwassenen, kan worden toegepast door erkende personen overeenkomstig Ordonanței Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților (regeringsbesluit nr. 129/2000 betreffende beroepsopleidingen voor volwassenen) [...], door erkende personen voor het opleiden van cabinepersoneel in de burgerluchtvaart zoals bepaald door Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România (wet nr. 223/2007 houdende het statuut voor professioneel cabinepersoneel in de Roemeense burgerluchtvaart [...], en door de Agenție Națională a Funcționarilor Publici (nationaal ambtenarenagentschap) voor beroepsopleidingen. Eveneens vrijgesteld zijn beroepsopleidingen die door aanbieders daarvan worden verricht op grond van samenwerkingsovereenkomsten met de Agenție Națională a Funcționarilor Publici krachtens artikel 23 van Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici (regeringsbesluit nr. 1066/2008 houdende goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen betreffende ambtenarenopleidingen).

(2) De vrijstelling zoals bepaald in artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, geldt niet voor onderzoek dat scholen, universiteiten of andere onderwijsinstellingen tegen betaling uitvoeren voor derden. Aldus is beslist in het arrest [van het Hof van Justitie] in zaak C-287/00.

(3) De vrijstelling van artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, is ook van toepassing op goederenleveringen en dienstverrichtingen die nauw samenhangen

met onderwijsdiensten, zoals de verkoop van schoolboeken, de organisatie van onderwijsconferenties door openbare instellingen of andere erkende instellingen voor onderwijs of beroepsopleidingen voor volwassenen, of het afnemen van examens voor toelating tot onderwijs of beroepsopleidingen voor volwassenen.

(4) De vrijstelling van artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, geldt niet voor de aanschaf van goederen of diensten door openbare instellingen of andere erkende instellingen voor onderwijs of beroepsopleidingen voor volwassenen, die bestemd zijn voor activiteiten die zijn vrijgesteld volgens artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal.”

*Legea educației naționale nr. 1/2011 (Wet nr. 1/2011 op het nationaal onderwijs)*

Artikel 1 bepaalt dat deze wet het kader vaststelt voor het levenslang uitoefenen van het grondrecht op onderwijs onder het gezag van de Roemeense Staat. De wet regelt de structuur, de functies en het functioneren van het nationale stelsel van staats-, particulier en confessioneel onderwijs.

Artikel 22 bepaalt dat het nationale pre-universitaire onderwijsstelsel bestaat uit het geheel van erkende instellingen in het staats- particulier en confessioneel onderwijs en dat het pre-universitaire onderwijs ingedeeld is in niveaus, onderwijsvormen en naar behoefte richtingen en profielen. Het stelsel biedt de randvoorwaarden voor het verkrijgen van kerncompetenties en voor steeds toenemende professionalisering.

Artikel 58, met het opschrift „School na school”, bepaalt:

„(1) De onderwijsinstellingen kunnen bij besluit van de raad van bestuur de activiteiten met leerlingen uitbreiden tot na de lesuren, door middel van „School na school”-programma’s.

(2) In samenwerking met plaatselijke overheden en ouderverenigingen worden door middel van het programma „School na school” educatieve, recreatieve en vrijetijdsactiviteiten aangeboden, ter consolidering van verkregen competenties of ter versnelling van het leerproces, evenals correctief onderwijs. Indien mogelijk kan de samenwerking worden aangegaan met niet-gouvernementele organisaties die de relevante competenties bezitten.

(3) De „School na school”-programma’s worden uitgevoerd op basis van een methode die is goedgekeurd bij besluit van de minister van Onderwijs, Onderzoek, Jeugd en Sport.

(4) De Staat kan volgens de wettelijke voorwaarden het programma „School na school” financieren voor kinderen en leerlingen uit achterstandsgroepen.

*Metodologia de organizare a programului „Școala după școală”, aprobată prin Ordinul ministrului educației, cercetării, tineretului și sportului nr. 5.349/2011 (Methode voor de organisatie van het programma „School na school”,*

*goedgekeurd bij besluit nr. 5349/2011 van de minister van Onderwijs, Onderzoek, Jeugd en Sport)*

Artikel 2, lid 1, van deze methode bepaalt:

„(1) Het „School na school”-programma is een aanvulling op het verplichte onderwijscurriculum waarin formeel en informeel onderwijs wordt geboden voor het consolideren van competenties, correctief onderwijs en versneld leren, door onderwijs-, recreatieve en vrijetijdsactiviteiten.”

Artikel 3 van de methode, met het opschrift „Organisatie van het School na School-programma”, bepaalt in de leden 1 tot en met 5:

„(1) Het School na School-programma wordt door onderwijsinstellingen in projectvorm opgezet, op basis van een behoefteanalyse waarbij leerlingen, hun wettelijk vertegenwoordigers, onderwijzend personeel, de plaatselijke gemeenschap en andere samenwerkende instellingen en organisaties worden geraadpleegd. De onderwijsinstellingen stellen op basis van deze stappen de doelgroep van het School na School-programma vast.

(2) Het aanbod binnen het School na School-programma wordt prioritair afgesteld op de behoeften van leerlingen uit achterstandsgroepen.

(3) Het programma wordt georganiseerd op basis van een intern reglement, dat iedere onderwijsinstelling opstelt.

(4) In januari en februari van elk schooljaar stelt de raad van bestuur van de onderwijsinstelling de behoefteanalyse op met het oog op de organisatie van het programma voor het volgende schooljaar. Aan de hand van de resultatenanalyse en de beschikbare personele, financiële en materiële middelen, wordt het aanbod van het School na School-programma vóór 1 maart samengesteld in de vorm van onderwijspakketten, door een commissie die bestaat uit de directeur van de instelling, de vertegenwoordiger van de oudercommissie, twee leerkrachten uit het primaire en twee uit het secundaire onderwijs, die worden gekozen door de docentenraad. Het aanbod voor het School na School-programma wordt gepresenteerd, besproken, en goedgekeurd door de docentenraad van de school.”

Artikel 18 van de methode, met het opschrift „Samenwerking”, bepaalt:

„(1) Bij de start van het School na School-programma kunnen onderwijsinstellingen samenwerkingsovereenkomsten sluiten voor het aanbieden van de activiteiten uit de onderwijspakketten, met onderwijsdienstverrichters zoals culturele jeugdinstanties, kinderclubs, jeugdsportclubs, etc.) en niet-gouvernementele organisaties.

(2) Voor een goede uitvoering van het School na School-programma kunnen onderwijsinstellingen samenwerken of sponsorovereenkomsten aangaan met

ondernemingen, natuurlijke of rechtspersonen uit binnen- of buitenland, met inachtneming van de geldende wetgeving.

*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 (wet nr. 359/2004 tot vereenvoudiging van de formaliteiten bij de inschrijving in het handelsregister en bij de belastingdienst van natuurlijke personen, familieondernemingen en rechtspersonen, en van de vergunning voor het functioneren van rechtspersonen)*

Volgens artikel 1 van deze wet wordt ter vereenvoudiging van de administratieve procedures en bevordering van de dienstverleningskwaliteit een procedure ingesteld voor inschrijving in het handelsregister en bij de belastingdienst van natuurlijke personen, familieondernemingen en rechtspersonen, alsook voor toelating van het functioneren daarvan op grond van modelverklaringen op erewoord van rechtspersonen die wettelijk verplicht zijn om zich in te schrijven in het handelsregister.

Artikel 15 bepaalt:

„Met het oog op afgifte van het registratiebewijs of het bewijs van aantekeningen door het eenheidsbureau van het handelsregister, dient de aanvrager met de registratieaanvraag en de bewijsstukken een verklaring op erewoord in te dienen, ondertekend door vennoten of bestuurder, waaruit naargelang het geval blijkt dat:

- a) de rechtspersoon op zijn statutaire zetel of nevenvestigingen de aangegeven activiteiten gedurende ten hoogste 3 jaar niet uitvoert;
- b) de rechtspersoon voldoet aan de voorwaarden voor exploitatie in de bijzondere wetgeving op het gebied van gezondheid, diergezondheid, milieu en arbeidsomstandigheden, voor de in de modelverklaring vermelde activiteiten. [...]”

Artikel 17 bepaalt dat de procedure tot verlening van de vergunning voor de uitoefening van de activiteit op basis van de verklaring op erewoord verloopt via het eenheidsbureau van het handelsregister waar de aanvrager zijn statutaire zetel of nevenvestiging moet registreren. Artikel 17<sup>1</sup> bepaalt dat het eenheidsbureau van het handelsregister op grond van de modelverklaring zoals bepaald in artikel 15 aan aanvragers een verklaring verstrekt dat de verklaring op erewoord is geregistreerd.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Verzoekster is een handelsvennootschap die naschoolse diensten aanbiedt, bestaande in het organiseren van aanvullende activiteiten op het onderwijscurriculum. De belangrijkste werkzaamheden vallen onder CAEN-code

8559, „Andere onderwijsvormen die niet elders zijn ingedeeld”. De diensten van verzoekster bestaan in huiswerkbegeleiding, educatieve programma’s, cursussen vreemde talen en handvaardigheid, sportactiviteiten, vervoer vanaf school en maaltijden.

- 2 De kinderen die deelnemen aan de programma’s van Happy Education, zijn ingeschreven bij verschillende onderwijsinstellingen in Cluj-Napoca. De activiteiten die verzoekster uitoefent, zijn identiek aan die van het programma „School na school” zoals dat is geregeld in de methode van 7 september 2011, goedgekeurd bij besluit nr. 5349/2011 van de minister van Onderwijs, Onderzoek, Jeugd en Sport.
- 3 Na een inspectie door verweerder, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj, van 16 tot en met 20 april 2018, ter controle van de wijze waarop was voldaan aan de btw-verplichtingen over de periode van 1 augustus 2016 tot en met 31 december 2017, heeft verweerder op 27 april 2018 een belastingcontroleverslag en een aanslag vastgesteld.
- 4 In deze twee handelingen wordt in hoofdzaak vastgesteld dat de omzet over juli 2016 hoger was dan de bovengrens voor vrijstelling van de btw van 220 000 RON overeenkomstig artikel 310, lid 1, Cod fiscal, en dat verzoekster zich daarom vanaf 1 augustus 2016 moest registreren voor de btw. Op die grond zijn ten laste van verzoekster aanvullende betalingsverplichtingen vastgesteld voor een bedrag van 89 472 RON aan btw, overeenkomend met een maatstaf van heffing van 383 066 RON.
- 5 Verweerder, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, heeft verzoeksters bezwaar tegen deze handelingen afgewezen bij beslissing op bezwaar van 10 september 2018.
- 6 Naar aanleiding daarvan heeft verzoekster op 12 maart 2019 bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tot nietigverklaring van de handelingen die verweerders jegens haar hadden vastgesteld.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 7 Verzoekster betoogt dat haar werkzaamheden dienstverrichtingen zijn die nauw samenhangen met onderwijs, zoals bepaald in Legea educației naționale nr. 1/2011, zodat die zijn vrijgesteld van btw krachtens artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal.
- 8 Verzoekster voert bovendien aan dat zij pogingen heeft ondernomen om een vergunning voor haar werkzaamheden te verkrijgen van de ter zake van onderwijs bevoegde instellingen, maar dat die zijn mislukt omdat uitvoering van het „School na school”-programma door privaatrechtelijke rechtspersonen niet is geregeld.



- 9 Volgens verzoekster is de redenering van de belastingdienst bijzonder restrictief en wordt aldus het recht op btw-aftrek zoals uitdrukkelijk bepaald in artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, voor de verrichting van naschoolse diensten van algemeen belang op ongerechtvaardigde wijze beperkt.
- 10 Bovendien had verzoekster bij haar oprichting een vergunning verkregen voor haar activiteiten volgens CAEN-code 8559 „Andere onderwijsvormen die niet elders zijn ingedeeld” en had zij in de periode waarop de belastingcontrole betrekking had, uitsluitend de aldus toegestane activiteiten uitgeoefend. Zij meende daarom dat het niet nodig was om aanvullende toestemming te verkrijgen om voor haar dienstverrichtingen in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling krachtens artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal.
- 11 Verweerders betogen met een beroep op de artikelen 58 en 61 van wet nr. 1/2011 dat verzoeksters werkzaamheden geen deel uitmaken van het nationale onderwijsstelsel en dat verzoekster niet heeft aangetoond dat zij toestemming heeft voor vrijgestelde activiteiten overeenkomstig artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, en punt 42 van regeringsbesluit nr. 1/2016, zodat zij geen werkzaamheden uitoefent die volgens de Cod fiscal van btw zijn vrijgesteld.

#### **Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

- 12 Volgens de verwijzende rechter zou verzoekster in aanmerking moeten komen voor de vrijstelling als bepaald in artikel 132, lid 1, onder i) van richtlijn 2006/112, ook al zijn de door haar verrichte diensten naar nationaal recht niet van btw vrijgesteld omdat verzoekster niet aantoonbaar samenwerkt met een onderwijsinstelling voor de uitvoering van een project in het kader van het nationale „School na school”-programma goedgekeurd door de raad van bestuur van de onderwijsinstelling en met toestemming van de Inspectorat Școlar Județean (provinciale onderwijsinspectie), en verzoekster daarom niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 292, lid 1, onder f), Cod fiscal, gelezen in samenhang met punt 42, lid 3, van regeringsbesluit nr. 1/2016 en artikel 4, leden 1 tot en met 5, en artikel 18 van de methode voor organisatie van het „School na school”-programma, goedgekeurd bij besluit nr. 5349/2011 van de minister van Onderwijs, Onderzoek, Jeugd en Sport.
- 13 Aangezien de naschoolse diensten die verzoekster aan leerlingen aanbiedt, praktische en theoretische kennisoverdracht omvatten overeenkomstig het nationale onderwijscurriculum, die nodig zijn voor verdieping van de kennis die de leerlingen tijdens de lessen op school hebben opgedaan, en aangezien het doel van deze activiteiten niet louter recreatief is maar deze voornamelijk gericht zijn op het maken van huiswerk en het consolideren van op school opgedane kennis, vallen verzoeksters activiteiten onder het begrip „school- of universitair onderwijs” in artikel 132, lid 1, onder i) van richtlijn 2006/112.
- 14 De verwijzende rechter betwijfelt echter of verzoekster voldoet aan de andere criteria in de desbetreffende bepaling. Het is namelijk niet zeker of verzoekster

valt onder „organisaties die [...] als lichamen met soortgelijke doeleinden [als die van publiekrechtelijke lichamen] worden erkend”. Immers, hoewel verzoekster over de nodige vergunning beschikt om onderwijsactiviteiten uit te oefenen volgens CAEN-code 8559 „Andere onderwijsvormen die niet elders zijn ingedeeld”, wordt die vergunning als onvoldoende beschouwd om btw-vrijstelling voor de verrichte diensten te verkrijgen.

- 15 De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat de CAEN-code een getal is dat voor een bepaalde economische activiteit staat, volgens een nationale statistische classificatie van de economische activiteiten in Roemenië, en dat deze classificatie is opgezet om gegevens van soortgelijke economische entiteiten te kunnen groeperen. Alle handelsvennootschappen en natuurlijke personen met vergunning moeten hun werkterrein of -terreinen aangeven aan de hand van minstens een CAEN-code.