

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 4. maja 2017(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – Restavracijske storitve in storitve s podro?ja zabave, ki jih izobra?evalna ustanova opravi za omejeno javnost“

V zadevi C?699/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ((prito?beno sodiš?e (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 2. decembra 2015, ki je na Sodiš?e prispela 24. decembra 2015, v postopku

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Brockenhurst College,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, E. Regan (poro?evalec), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund in S. Rodin, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: X. Lopez Bancalari, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. novembra 2016,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Brockenhurst College L. Poots, barrister, po pooblastilu R. J. Finlaysona, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva sprva V. Kaye, nato S. Brandon, agenta, skupaj z M. Jonesom, barrister,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Owsiany-Hornung, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. decembra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva, v nadaljevanju: davčna uprava) in Brockenhurst College (v nadaljevanju: šola) zaradi oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) za restavracijske storitve in storitve s področja zabave, ki jih ta opravlja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Naslov IX Direktive Sveta 2006/112/ES se glasi „Oprostitve“. Ta naslov med drugim obsega poglavje 1, naslovljeno „Splošne določbe“, v katero je vključen člen 131 te direktive, in poglavje 2, naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, v katerem so členi od 132 do 134 navedene direktive.

5 Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

6 Člen 132 Direktive 2006/112 določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(i) izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če te dejavnosti opravljajo osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen;

[...]“

7 Člen 133 te direktive določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitvev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;

(b) te osebe morajo v glavnem prostovoljno upravljati in voditi osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposrednega ali posrednega interesa pri rezultatih teh dejavnosti;

(c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jihodobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih

odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;

(d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.

[...]"

8 Člen 134 navedene direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točkami (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

Pravo Združenega kraljestva

9 Oprostitve, določene v členu 132 Direktive 2006/112, so bile v pravo Združenega kraljestva prenesene s členom 31 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994), ki določa, da je opravljanje storitev oproščeno, če ustreza opisu iz priloge 9 k temu zakonu.

10 Priloga 9, skupina 6, točki 1 in 4, dela II tega zakona določa, da so oproščene:

„1. Storitve, ki jih opravi organizacija, ki izpolnjuje pogoje, da zagotavlja:

(a) izobraževanje;

[...]

(c) poklicno usposabljanje;

[...]

4. Dobava blaga ali opravljanje storitev (razen izpitnih storitev), ki so tesno povezane z opravljanjem ene od storitev, opisanih v točki 1 (glavna storitev), s strani organizacije, ki izpolnjuje pogoje in ki opravlja glavno storitev, če:

(a) so blago ali storitve namenjene neposredni uporabi učenca, študenta ali vajenca (odvisno od okoliščin), ki prejme glavno storitev, in

(b) to storitev v primerih, v katerih se storitev opravi za organizacijo, ki izpolnjuje pogoje in ki opravlja glavno storitev, opravi druga organizacija, ki izpolnjuje pogoje.“

11 V opombi 1 te skupine 6 je opredeljen pojem „organizacija, ki izpolnjuje pogoje“.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

12 Šola je visokošolska ustanova, ki zagotavlja usposabljanje v sektorjih prodaje hrane, gostinstva in uprizoritvenih umetnosti.

13 Da bi lahko študenti, ki so vpisani v te programe, pridobili praktične izkušnje, šola s študenti in pod nadzorom njihovih mentorjev upravlja restavracijo in organizira predstave, namenjene

javnosti zunaj ustanove. Restavracija in predstave so namenjene omejeni javnosti, ki jo sestavljajo osebe, ki bodo verjetno zainteresirane za dogodke, ki jih organizira šola, in ki so vpisane v zbirko podatkov, da bi bile z biltenom redno obveščene o teh dogodkih. Te osebe so obveščene, da se navedeni dogodki izvajajo v okviru usposabljanja študentov po nižji ceni, ki za obroke znaša približno 80 % dejanske cene blaga oziroma storitve. Če število rezervacij v restavraciji ne doseže minimalnega števila 30 pogrinjkov, je obrok odpovedan.

14 Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da dodatni prihodki, ki jih ima šola od opravljanja teh storitev, s čimer neposredno konkurira komercialnim podjetjem, niso glavni namen navedenih storitev.

15 Predložitveno sodišče navaja, da je bilo praktično usposabljanje zasnovano kot del programov in so študenti, ko so se vpisovali na eno ali drugo smer usposabljanja, zanj vedeli.

16 Šola je v zadevnem obdobju po splošni stopnji plačala DDV na ceno, ki je bila zaračunana za pripravljene obroke in opravljene storitve s področja zabave.

17 Šola pa je menila, da bi morala biti dobava blaga in opravljanje storitev v skladu s členom 132(1)(i) Direktive 2006/112 oproščena kot storitve, ki so „tesno povezane“ z izobraževanjem. Ker je davčni urad njeno zahtevo za povračilo zavrnil, je šola vložila tožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chambers) (prvostopenjsko sodišče (senat za davke), Združeno kraljestvo).

18 To prvostopenjsko sodišče je s sodbo z dne 5. novembra 2012 presodilo, da so te storitve oproščene plačila DDV, ker so tesno povezane z izobraževanjem. To sodbo je po pritožbi potrdilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davke in premoženjske zadeve), Združeno kraljestvo) s sodbo z dne 30. junija 2014.

19 Davčna uprava je zoper zadnjenavedeno sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, ki je menilo, da je izid spora, ki ga obravnava, odvisen od razlage Direktive 2006/112.

20 V teh okoliščinah je Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ((pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali so ob upoštevanju člena 132(1)(i) Direktive [2006/112] restavracijske storitve in storitve s področja zabave, ki jih izobraževalna ustanova opravi za javnost (ki ni prejemnik glavne storitve, namreč izobraževanja), ki zanje plača, ‚tesno povezane‘ z izobraževanjem v okoliščinah, v katerih opravljanje teh storitev omogočijo študenti (ki so prejemniki glavne storitve, namreč izobraževanja) v okviru izobraževanja, pri čemer so te storitve bistven del njihovega izobraževanja?

2. Ali je za ugotovitev, ali je opravljanje restavracijskih storitev in storitev s področja zabave zajeto z oprostitvijo iz člena 132(1)(i) [Direktive 2006/112] kot opravljanje storitev, ‚tesno povezanih‘ z izobraževanjem:

(a) upoštevno, da študentom koristi to, da so udeleženi pri opravljanju zadevnih storitev, ne pa predmet teh storitev;

(b) upoštevno, da teh storitev ne prejmejo ali potrošijo neposredno ali posredno študenti, ampak jih prejme ali potroši javnost, ki zanje plača in ki ni prejemnik glavne opravljene storitve, namreč izobraževanja;

(c) upoštevno, da opravljene storitve z vidika povprečnega prejemnika zadevnih storitev (torej javnosti, ki zanje plača) ne pomenijo sredstva za večjo korist od katere koli druge storitve, ampak so same sebi namen;

(d) upoštevno, da z vidika študentov zadevne storitve niso same sebi namen, ampak udeležba študentov pri opravljanju storitev pomeni sredstvo za večjo korist od glavnih, namreč izobraževalnih storitev;

(e) in v kolikšnem obsegu je treba upoštevati načelo davčne nevtralnosti?

Vprašanja za predhodno odločanje

21 S tema vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(i) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je kot storitve, ki so „tesno povezane“ z izobraževanjem v smislu te določbe in so zato oproščene DDV, mogoče opredeliti dejavnosti, ki se opravljajo v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ter ki pomenijo opravljanje restavracijskih storitev in storitev s področja zabave za tretje osebe s strani študentov visokošolske ustanove v okviru njihovega izobraževanja in proti plačilu.

22 Člen 132 Direktive 2006/112 določa oprostitve, katerih namen je, kot je navedeno v naslovu poglavja, pod katerega spada ta člen, spodbujanje nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu. Vendar se te oprostitve ne nanašajo na vse dejavnosti v javnem interesu, ampak le na tiste, ki so na seznamu in so v njem podrobno opisane (sodba z dne 25. februarja 2016, Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, točka 19 in navedena sodna praksa).

23 Izrazi, ki so bili uporabljeni za opis navedenih oprostitvev, se razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela iz člena 2 Direktive 2006/112, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev iz člena 132 te direktive, razlagati tako, da bi se tem oprostitvam odvzeli učinki (sodba z dne 25. februarja 2016, Komisija/Nizozemska, C-22/15, neobjavljena, EU:C:2016:118, točka 20 in navedena sodna praksa).

24 Člen 132(1)(i) Direktive 2006/112 ne vsebuje nobene opredelitve v njem navedenega pojma transakcij, ki so „tesno povezane“. Vendar iz samega besedila te določbe izhaja, da se ta nanaša na opravljanje storitev, ki so tesno povezane z „izobraževanjem otrok ali mladine, šolskim ali univerzitetnim izobraževanjem, poklicnim usposabljanjem ali prekvalifikacijo“. Zato se lahko šteje, da je opravljanje storitev „tesno povezano“ z zadnjemavedenimi dejavnostmi le, če se te dejansko opravljajo kot dodatne storitve k izobraževanju, ki ga zagotavlja zadevna ustanova in ki je njena glavna dejavnost (glej v tem smislu sodbi z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točki 27 in 28 ter navedena sodna praksa, in z dne 25. marca 2010, Komisija/Nizozemska, C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, točka 50).

25 V skladu s sodno prakso Sodišča se storitev šteje za pomožno storitev glavne storitve, če ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča boljše uživanje glavne storitve (sodba z dne 25. marca 2010, Komisija/Nizozemska, C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, točka 51 in navedena sodna praksa).

26 V zvezi s tem za uporabo oprostitve za transakcije, ki so „tesno povezane“ z izobraževanjem, vsekakor veljajo trije pogoji, ki so deloma določeni v členih 132 in 134 Direktive 2006/112, in sicer, v bistvu, prvič, da morajo to glavno storitev in storitve, ki so z njo tesno

povezane, opravljati organizacije, določene v členu 132(1)(i) te direktive, drugi?, to opravljanje storitev mora biti nujno za opravljanje oproščenih transakcij in, tretji?, tako opravljanje storitev ni primarno namenjeno pridobitvi dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana za plačilo DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točke 34, 38 in 42, ter z dne 25. marca 2010, Komisija/Nizozemska, C-79/09, neobjavljena, EU:C:2010:171, točka 61).

27 V zvezi s postopkom v glavni stvari ni sporno, kar zadeva prvega od teh pogojev, da je šola javnopravna ustanova, ki ima izobraževalni namen, za katerega se lahko prizna oprostitev na podlagi člena 132(1)(i) Direktive 2006/112.

28 Glede drugega pogoja iz točke 39 sodbe z dne 14. junija 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), izhaja, da morajo biti storitve za to, da jih je mogoče opredeliti kot storitve, ki so nujne za opravljanje teh oproščenih transakcij, te storitve take narave in kakovosti, da brez njih ne bi bilo zagotovljeno, da bi bilo izobraževanje, ki ga zagotavlja ustanova iz člena 132(1)(i) Direktive 2006/112, in torej izobraževanje, namenjeno njenim študentom, enakovredno.

29 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da je praktično usposabljanje zasnovano kot del programov usposabljanja, in da se ne bi bilo na voljo, študenti od izobraževanja ne bi imeli polne koristi.

30 V zvezi s tem je namreč pojasnjeno, da so naloge prodaje hrane v celoti prevzeli študenti šole pod nadzorom svojih mentorjev ter da je cilj, ki se skuša doseči z upravljanjem šolske učne restavracije, ta, da se študentom, ki so vpisani v program prodaje hrane in gostinstva, omogoči pridobitev praktičnega znanja.

31 Enako velja glede programov uprizoritvenih umetnosti. Šola s študenti, ki so vpisani v navedene programe, organizira koncerte in predstave, da bi ti pridobili praktične izkušnje.

32 Ugotoviti pa je treba, da brez tega praktičnega dela izobraževanje, ki ga šola zagotavlja na področju prodaje hrane, gostinstva in uprizoritvenih umetnosti, ne bi bilo enakovredno.

33 To ugotovitev potrjuje dejstvo, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska navaja, da je učna restavracija šole za študente enakovredna učilnici, ter da Evropska komisija poudarja, da študentom koristijo izkušnje, pridobljene s pripravo obrokov in strežbo v resničnih okoliščinah, kar je pomemben del njihovega izobraževanja.

34 V teh okoliščinah je treba opravljanje restavracijskih storitev in storitev s področja zabave iz postopka v glavni stvari očitno šteti za nujno za zagotovitev kakovosti glavne storitve izobraževanja, ki jo zagotavlja šola.

35 Kar zadeva tretji pogoj, je treba spomniti, da ta pomeni poseben izraz načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno (glej v tem smislu sodbo z dne 14. junija 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, točka 43 in navedena sodna praksa).

36 V sporu o glavni stvari ni sporno, najprej, da so restavracijske storitve in storitve s področja zabave, ki jih ponuja šola, na voljo zgolj osebam, ki so predhodno vpisane na seznam prejemnikov vabil, ki ga ima ta ustanova. Natančneje, predložitveno sodišče pojasnjuje, da kar zadeva predstave, javnost običajno sestavljajo prijatelji in družinski člani študentov šole ter osebe, ki so bile predhodno vpisane v podatkovno bazo te ustanove.

37 Dalje, učna restavracija šole je dostopna le po predhodni rezervaciji in se je polna, saj se za

to, da bi imeli študenti kar največ koristi od opravljanja svoje dejavnosti, zahteva minimalno število tridesetih pogrinjkov. Tako se – v nasprotju s komercialno restavracijo, v kateri se rezervacije naenkrat brezpogojno spoštujejo – obrok odpove, če zahtevani prag ni dosežen.

38 Nazadnje, iz elementov, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, izhaja, da storitve prodaje hrane, koncerte in predstave v celoti zagotavljajo, organizirajo in izvajajo študenti, ki se izobražujejo, kar je položaj, ki se bistveno razlikuje od položaja študentov, ki opravljajo pripravništvo znotraj komercialnega subjekta ali so vključeni v strokovno ekipo, ki ponuja takšne storitve v konkurenčnih pogojih, ki prevladujejo na zadevnih trgih.

39 Tako je očitno, da se storitve – ki jih šola v okviru izobraževalnih programov, ki jih zagotavlja svojim študentom, ponuja omejenemu številu tretjih oseb – bistveno razlikujejo od tistih, ki jih običajno ponujajo gledališke dvorane ali komercialne restavracije, in da so namenjene drugačni javnosti, saj ne zadovoljujejo enakih potreb potrošnika.

40 Poleg tega prav tako ni sporno, da cene, ki jih določa šola, krijejo zgolj 80 % stroškov obroka. Tako storitve iz postopka v glavni stvari očitno niso namenjene zagotavljanju dodatnih prihodkov šoli z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana za plačilo DDV, kot so restavracije ali gledališča.

41 Zato storitve, ki jih šola ponuja omejenemu številu tretjih oseb, očitno niso primerljive s tistimi, ki jih ponujajo komercialne restavracije in komercialna gledališča, oprostitev plačila DDV za storitve, ki jih ponuja ta ustanova, pa ne vodi do razlik v davčni obravnavi.

42 Nazadnje je treba spomniti, da mora nacionalno sodišče ob upoštevanju dejanskih okoliščin primera, o katerem odloča, na podlagi navedb Sodišča preveriti, ali so ti pogoji izpolnjeni.

43 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 132(1)(i) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je kot storitve, ki so „tesno povezane“ z glavno storitvijo izobraževanja in tako oproščene plačila DDV, mogoče opredeliti storitve, ki se opravljajo v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, in ki pomenijo opravljanje restavracijskih storitev in storitev s področja zabave za tretje osebe s strani študentov visokošolske ustanove v okviru njihovega izobraževanja in proti plačilu, če so te storitve nujne za njihovo izobraževanje in niso namenjene pridobivanju dodatnih prihodkov te ustanove z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za plačilo DDV, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 132(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je kot storitve, ki so „tesno povezane“ z glavno storitvijo izobraževanja in tako oproščene plačila davka na dodano vrednost (DDV), mogoče opredeliti storitve, ki se opravljajo v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, in ki pomenijo opravljanje restavracijskih storitev in storitev s področja zabave za tretje osebe s strani študentov visokošolske ustanove v okviru njihovega izobraževanja in proti plačilu, če so te storitve nujne za njihovo izobraževanje in niso namenjene pridobivanju dodatnih prihodkov te ustanove z opravljanjem transakcij, ki

neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za plačilo DDV, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.