

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 4 maj 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Ett lärosäte tillhandahåller en begränsad del av allmänheten restaurang- och underhållningstjänster mot ersättning”

I mål C-699/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för civilmål, Förenade kungariket) genom beslut av den 2 december 2015, som inkom till domstolen den 24 december 2015, i målet

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mot

Brockenhurst College

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan (referent), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren X. Lopez Bancalari,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 november 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Brockenhurst College, genom L. Poots, barrister, befullmäktigad av R. J. Finlayson, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, inledningsvis genom V. Kaye, därefter genom S. Brandon, båda i egenskap av ombud, biträdda av M. Jones, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 december 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 132.1 i) i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (skatte- och tullmyndigheten i Förenade kungariket) (nedan kallad myndigheten) och Brockenhurst College (nedan kallat colleget) angående undantag från mervärdesskatt på restaurang- och underhållningstjänster som colleget tillhandahåller.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 är "[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" föremål för mervärdesskatt.

4 Avdelning IX i direktiv 2006/112 har rubriken "Undantag från skatteplikt". I den avdelningen ingår bland annat kapitel 1, med rubriken "Allmänna bestämmelser", som innehåller artikel 131, och kapitel 2, med rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", som innehåller artiklarna 132–134 i direktivet.

5 Artikel 131 i nämnda direktiv har följande lydelse:

"Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk."

6 I artikel 132 i direktivet föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften.

..."

7 I artikel 133 i direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av

verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

...”

8 I artikel 134 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Nationell rätt i Förenade kungariket

9 De undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132 i direktiv 2006/112 införlivades med Förenade kungarikets rätt genom section 31 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt), som föreskriver att ett tillhandahållande av tjänst är undantaget från skatteplikt om det motsvarar beskrivningen i bilaga 9 till lagen.

10 Leden 1 och 4 i grupp 6 i del II i bilaga 9 till mervärdesskattelagen föreskriver att följande är undantaget från skatteplikt:

”1. Ett behörigt organs tillhandahållande av

(a) utbildning.

...

(c) yrkesutbildning.

...

4. Tillhandahållande av varor eller tjänster (annat än examination), som har nära anknytning till ett tillhandahållande av det slag som omfattas av led 1 (den huvudsakliga tjänsten), av eller till det behöriga organ som utför den huvudsakliga tjänsten, om

(a) varorna eller tjänsterna ska användas direkt av den elev, student, eller lärling, som är mottagare av den huvudsakliga tjänsten, och

(b) det behöriga organ, som utför den huvudsakliga tjänsten, är mottagare av varor eller tjänster som tillhandahålls av ett annat behörigt organ.”

11 Vad som utgör ett "behörigt organ" anges i not 1 i denna grupp 6.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Colleget är ett lärosäte för högre utbildning som erbjuder utbildning inom hotell- och restaurang och scenkonst.

13 I syfte att ge studenterna praktisk erfarenhet, driver colleget tillsammans med studenterna och under handledarnas överinseende en restaurang och anordnar scenframträdanden för allmänheten. Såväl restaurangen som scenframträdandena är öppna för en begränsad allmänhet som består av personer som kan tänkas vara intresserade av de evenemang som colleget anordnar. Dessa personer ingår i en databas och erhåller regelbundet ett nyhetsbrev med information om aktuella evenemang. De informeras om att evenemangen anordnas inom ramen för studenternas utbildning och till ett lägre pris, som för måltider uppgår till ungefär 80 procent av tjänstens egentliga pris. Om antalet bokningar inte uppgår till minst 30 gäster, ställs måltiden in.

14 Det framgår av handlingar som inkommit till domstolen att de ytterligare intäkter som colleget får in från dessa tjänster, vilka tillhandahålls i direkt konkurrens med kommersiella företag, inte utgör det huvudsakliga syftet med tjänsterna.

15 Den hänskjutande domstolen har angett att praktiken har utformats som en del av utbildningen och att studenterna var införstådda därmed när de skrev in sig på de olika utbildningarna.

16 Under den aktuella perioden betalade colleget mervärdesskatt enligt den vanliga skattesatsen på de priser som togs ut på tillhandahållna måltider och scenframträdanden.

17 Colleget ansåg emellertid att tjänsterna borde ha varit undantagna från skatteplikt eftersom de har "nära anknytning" till utbildning i enlighet med artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112. Sedan myndigheten avslagit collegets begäran om återbetalning, överklagade colleget beslutet till First-tier Tribunal (Tax Chambers) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket).

18 I avgörande av den 5 november 2012 fann Förstainstansdomstolen att tillhandahållandet av dessa tjänster var undantagna från mervärdesskatt, eftersom de har nära anknytning till utbildningen. Avgörandet fastställdes av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) i dom av den 30 juni 2014.

19 Myndigheten överklagade domen till den hänskjutande domstolen, som bedömer att utgången i målet är avhängig tolkningen av direktiv 2006/112.

20 Mot denna bakgrund beslutade Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för civilmål, Förenade kungariket) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1. Har, enligt artikel 132.1 i) i direktiv [2006/112], restaurang- och underhållningstjänster, som ett lärosäte tillhandahåller en begränsad del av allmänheten (som inte är mottagare av den huvudsakliga utbildningstjänsten) mot ersättning, 'nära anknytning' till utbildningen i det fall då dessa tjänster tillhandahålls av studenter (som är mottagare av den huvudsakliga utbildningstjänsten) inom ramen för deras utbildning och som en viktig del av denna utbildning?

2. Vid bestämningen av huruvida restaurang- och underhållningstjänsterna omfattas av undantagsregeln i artikel 132.1 i) i direktiv [2006/112] såsom tjänster som har 'nära anknytning' till utbildning:

- a) är det relevant att studenterna har nytta av sin medverkan vid tillhandahållandet av tjänsterna i fråga och inte av tjänsternas innehåll,
- b) är det relevant att studenterna varken direkt eller indirekt är mottagare eller konsumenter av tjänsterna, utan mottagare och konsumenter är den del av allmänheten som betalar för dessa tjänster och som inte är mottagare av den huvudsakliga tjänsten, det vill säga utbildningen,
- c) är det relevant att tjänsterna, ur den synvinkel som gäller för de typiska mottagarna av tjänsterna (det vill säga den del av allmänheten som betalar för dem), inte utgör ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig en annan tjänst utan är ett ändamål i sig,
- d) är det relevant att tjänsterna i fråga, ur studenternas synvinkel, inte är ett ändamål i sig utan att medverkan vid tillhandahållandet av tjänsterna utgör ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten, det vill säga utbildningen, och
- e) i vilken omfattning ska principen om skatteneutralitet beaktas?"

Prövning av tolkningsfrågorna

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en verksamhet, som den i det nationella målet, som består i att studenter vid ett lärosäte tillhandahåller tredje man restaurang- och underhållningstjänster mot ersättning inom ramen för sin utbildning kan anses utgöra ett tillhandahållande som har "nära anknytning" till utbildningen, i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

22 I artikel 132 i direktiv 2006/112 föreskrivs undantag från skatteplikt som, såsom framgår av rubriken på det kapitel som artikeln ingår i, avser att främja vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Detta undantag omfattar dock inte alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de verksamheter som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse (dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

23 De uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen i artikel 2 i direktiv 2006/112 att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande från en beskattningsbar person som sker mot ersättning. Däremot innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

24 Artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112 innehåller ingen definition av det i bestämmelsen använda begreppet transaktioner med nära anknytning. Det framgår emellertid av bestämmelsens ordalydelse att begreppet omfattar tillhandahållande av tjänster som har nära anknytning till "[u]ndervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning". Tillhandahållandet av tjänster kan således anses ha "nära anknytning" till de angivna tjänsterna endast om de verkligen är underordnade den undervisning som det aktuella lärosätet tillhandahåller, vilken utgör den huvudsakliga tjänsten (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkterna 27 och 28 samt där angiven rättspraxis, och dom av den 25 mars 2010, kommissionen/Nederländerna, C-79/09, ej publicerad, EU:C:2010:171, punkt 50).

25 Enligt domstolens rättspraxis kan en tjänst betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när det inte är den som efterfrågas i sig, utan tjänsten endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls (dom av den 25 mars 2010, kommissionen/Nederländerna, C-79/09, ej publicerad, EU:C:2010:171, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

26 I det hänseendet är undantaget för mervärdesskatt för transaktioner som har "nära anknytning" till utbildning under alla omständigheter föremål för tre villkor som anges delvis i artiklarna 132 och 134 i direktiv 2006/112. Det första villkoret är att såväl den huvudsakliga tjänsten som de tjänster som har "nära anknytning" till den huvudsakliga tjänsten ska utföras av organ som anges i artikel 132.1 i) i detta direktiv. Det andra villkoret är att tillhandahållandet av tjänsterna ska vara absolut nödvändigt för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras. Slutligen avser det tredje villkoret att tillhandahållandet av tjänsterna inte ska ha det grundläggande syftet att generera ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkterna 34, 38 och 42, och dom av den 25 mars 2010, kommissionen/Nederländerna, C-79/09, ej publicerad, EU:C:2010:171, punkt 61).

27 I målet vid den nationella domstolen är det ostridigt – vad gäller det första villkoret – att colleget är ett offentligrättsligt undervisningsorgan som kan komma i fråga för undantag från skatteplikt med stöd av artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112.

28 Vad gäller det andra villkoret följer det av punkt 39 i domen av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343) att tillhandahållandet av tjänster, för att de ska anses vara absolut nödvändiga för att dessa undantagna transaktioner ska kunna utföras, måste vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det skulle vara omöjligt att garantera studenterna vid det organ som omfattas av artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112 en likvärdig undervisning utan att ta hjälp av denna tjänst.

29 Det framgår av beslutet om hänskjutande att praktiken är utformad som en viktig del i läroplanen och att studenterna inte fullt ut skulle tillgodogöra sig utbildningen om praktiken inte ingick.

30 Det har härvidlag preciserats att restaurangen helt sköts av collegets studenter, under handledarnas överinseende, och att syftet med att driva collegets undervisningsrestaurang är att göra det möjligt för studenter som är inskrivna på hotell- och restaurangutbildningarna att få praktisk erfarenhet.

31 Detsamma gäller kurserna i scenkonst. Colleget anordnar konserter och föreställningar med hjälp av de studenter som är inskrivna på dessa kurser för att de ska få praktisk erfarenhet.

32 Utan dessa praktiska inslag skulle collegets undervisning på området för hotell, restaurang och scenkonst inte ha samma värde.

33 Detta styrks av den omständigheten att Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland har bekräftat att collegets undervisningsrestaurang är likvärdig med ett klassrum för studenterna, och av den omständigheten att Europeiska kommissionen understrukt att studenterna har nytta av den erfarenhet de får när de förbereder och serverar måltiderna i en

verklig miljö, vilket är en viktig del i deras utbildning.

34 Mot denna bakgrund framgår det att restaurang- och underhållningstjänsterna i det nationella målet måste anses som absolut nödvändiga för att säkerställa kvaliteten i den huvudsakliga undervisningstjänst som colleget tillhandahåller.

35 Vad gäller det tredje villkoret ska det erinras om att detta är ett särskilt uttryck för principen om skatteneutralitet, vilken bland annat utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande tillhandahållanden av tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

36 Det är i det nationella målet ostridigt att restaurang- och underhållningstjänsterna på colleget endast är tillgängliga för de som är uppsatta på collegets sändningslista. Den hänskjutande domstolen har särskilt angett att publiken under föreställningarna i huvudsak utgörs av studenternas släktingar och vänner samt personer som redan är inskrivna i collegets databas.

37 Vidare har collegets undervisningsrestaurang endast öppet för gäster som bokat bord och under förutsättning att det är fullbokat, eftersom det krävs minst 30 gäster för att studenterna ska kunna få största möjliga nytta av sina tjänster. Till skillnad från en kommersiell restaurang där man i princip efterkommer samtliga bokningar, ställs måltiderna in om minsta antal gäster inte uppnås.

38 Slutligen framgår det av uppgifterna från den hänskjutande domstolen att det är studenterna ensamma som tillhandahåller, anordnar och levererar restaurangtjänsterna, konserterna och föreställningarna, vilket skiljer sig väsentligt från situationen där studenter praktiserar hos en kommersiell aktör där de ingår i den yrkeskunniga personal som tillhandahåller sådana tjänster med den konkurrens som gäller på respektive marknad.

39 Det framgår således att collegets tjänster som tillhandahålls ett begränsat antal tredje män inom ramen för studenternas utbildning skiljer sig väsentligt från de tjänster som vanligtvis tillhandahålls av en teater eller en kommersiell restaurang, och att de riktar sig till en särskild publik i det att de inte uppfyller samma behov hos konsumenten.

40 Vidare har det inte bestritts att collegets priser endast täcker 80 procent av måltidskostnaden. Det framgår således inte att de aktuella tjänsterna syftar till att ge colleget ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt, såsom restauranger eller teatrar.

41 De tjänster som colleget erbjuder ett begränsat antal tredje män är således inte jämförbara med dem som kommersiella restauranger och teatrar erbjuder, och undantaget från mervärdesskatteplikt för collegets tjänster utmynnar inte i någon skillnad i skattemässig behandling.

42 Slutligen ska det erinras om att det ankommer på den nationella domstolen att på grundval av EU-domstolens anvisningar kontrollera att dessa villkor verkligen är uppfyllda med beaktande av de särskilda omständigheterna i det nationella målet.

43 Mot bakgrund av det ovan angivna ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Artikel 132.1 i) i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en verksamhet som bedrivs under sådana omständigheter som de i det nationella målet, som består i att studenter vid ett lärosäte tillhandahåller tredje man restaurang- och underhållningstjänster mot ersättning inom ramen för sin utbildning kan anses utgöra ett tillhandahållande som har "nära anknytning" till den huvudsakliga utbildningstjänsten, och sålunda undantas från mervärdesskatt, när dessa tjänster är

absolut nödvändiga i utbildningen och de inte syftar till att ge lärosätet ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 132.1 i) i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en verksamhet som bedrivs under sådana omständigheter som de i det nationella målet, som består i att studenter vid ett lärosäte tillhandahåller tredje man restaurang- och underhållningstjänster mot ersättning inom ramen för sin utbildning kan anses utgöra ett tillhandahållande som har ”nära anknytning” till den huvudsakliga utbildningstjänsten, och sålunda undantas från mervärdesskatt, när dessa tjänster är absolut nödvändiga i utbildningen och de inte syftar till att ge lärosätet ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.