

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

4. maj 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelser – restaurations- og underholdningsydelse, der mod vederlag leveres af en uddannelsesinstitution til en begrænset del af offentligheden«

I sag C-699/15

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 2. december 2015, indgået til Domstolen den 24. december 2015, i sagen

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

Brockenhurst College,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne E. Regan (refererende dommer), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund og S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig X. Lopez Bancalari,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. november 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Brockenhurst College ved barrister L. Poots for solicitor R.J. Finlayson
- Det Forenede Kongeriges regering først ved V. Kaye, derefter ved S. Brandon, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Jones
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. december 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra i), i

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (told- og skattemyndighederne, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og Brockenhurst College (herefter »College«) vedrørende fritagelse for merværdiafgift (moms) for så vidt angår restaurations- og underholdningsydelser, som sidstnævnte leverer.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

4 Afsnit IX i direktiv 2006/112 har overskriften »Afgiftsfritagelser«. Dette afsnit indeholder bl.a. kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser«, der omfatter direktivets artikel 131, samt et kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, der indeholder nævnte direktivs artikel 132-134.

5 Samme direktivs artikel 131 har følgende ordlyd:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

6 Artikel 132 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

[...]«

7 Dette direktivs artikel 133 fastsætter følgende:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

a) [D]e pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.

- b) [D]isse organer skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.
- c) [D]isse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner.
- d) [F]ritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

[...]«

8 Nævnte direktivs artikel 134 har følgende ordlyd:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

- a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift
- b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.«

Det Forenede Kongeriges lovgivning

9 Fritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112 blev gennemført i Det Forenede Kongeriges lovgivning ved section 31 i Value Added Tax Act 1994 (lov om merværdiafgift af 1994), der bestemmer, at en serviceydelse fritages for moms, hvis den svarer til en beskrivelse specificeret i den pågældende lovgivnings schedule 9.

10 Schedule 9, group 6, item 1 og 4, i denne lovs Part II bestemmer, at følgende er momsfrataget:

»1. Et afgiftsberettiget organ, der varetager

(a) uddannelse

[...]

(c) faglig uddannelse.

[...]

4. Levering af enhver vare eller ydelse (med undtagelse af eksaminationsydelser) med nær tilknytning til en levering, der svarer til en beskrivelse, der er omfattet af item 1 (hovedydelsen), af eller til det berettigede organ, der varetager hovedydelsen, forudsat

(a) at varerne eller ydelserne er til direkte brug for den elev, student eller (i givet fald) praktikant, der modtager hovedydelsen, og

(b) at når leveringen sker til det berettigede organ, der varetager hovedydelsen, foretages denne af et andet berettiget organ.«

11 Note 1 i group 6 definerer begrebet »berettiget organ«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Brockenhurst College (herefter »College«) er en videregående uddannelsesinstitution, som tilbyder uddannelse inden for catering- og hotelvirksomhed og udøvende kunst.

13 Med henblik på at give de elever, der er indskrevet på disse kurser, mulighed for at tilegne sig kompetencer i en praktisk sammenhæng, driver College via eleverne og under vejledning af deres lærere en restaurant og arrangerer teaterforestillinger for et eksternt publikum. Både restauranten og teaterforestillingerne er åbne for en begrænset del af offentligheden, der består af personer, der kan være interesserede i de events, som College arrangerer, og disse personer er registreret i en central database, således at de løbende kan holdes orienteret om disse events gennem et periodisk nyhedsbrev. Disse personer er orienteret om, at de nævnte events finder sted i forbindelse med elevernes uddannelse til en nedsat pris, som med hensyn til måltider beløber sig til ca. 80% af ydelsens reelle pris. Hvis antallet af reservationer i restauranten ikke når op på mindst 30 personer, aflyses arrangementet.

14 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at de supplerende indtægter, som disse ydelser, der leveres i direkte konkurrence med erhvervsvirksomheder, medfører for College, ikke er hovedformålet med disse ydelser.

15 Den forelæggende ret har anført, at praktikken skal indgå i kurserne, og at eleverne var bekendt med dette, da de indskrev sig til de forskellige eksamener.

16 College betalte i den omhandlede periode moms til den normale sats på de priser, der blev opkrævet for de leverede måltider og underholdningsydelser.

17 College var imidlertid af den opfattelse, at disse leveringer og ydelser burde have været afgiftsfritaget som ydelser, »der er i nær tilknytning« til uddannelse i overensstemmelse med artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112. Da Colleges anmodning om tilbagebetaling blev afslået af skatteforvaltningen, anlagde institutionen sag ved First-tier Tribunal (Tax Chambers) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige).

18 Ved afgørelse af 5. november 2012 fastslog denne ret i første instans, at leveringen af disse ydelser var momsfritaget, eftersom de er i nær tilknytning til uddannelse. Denne afgørelse blev stadfæstet efter appel af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) ved dom af 30. juni 2014.

19 Skatteforvaltningen iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret, der er af den opfattelse, at afgørelsen af den tvist, som den er forelagt, afhænger af fortolkningen af direktiv 2006/112.

20 Under disse omstændigheder har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Det Forenede Kongerige) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Står restaurations- og underholdningsydelser, der leveres af en uddannelsesinstitution til betalende medlemmer af offentligheden (som ikke er modtagere af hovedydelsen, der er undervisning), »i nær tilknytning« til levering af undervisning som omhandlet i [...] artikel 132, stk. 1, litra i), [i direktiv 2006/112] under omstændigheder, hvor eleverne (som er modtagere af hovedydelsen, dvs. undervisning) bidrager til at tilvejebringe ydelserne i løbet af deres uddannelse

som en væsentlig del heraf?

2) Er det ved fastsættelsen af, hvorvidt restaurations- og underholdningsydelser er omfattet af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra i), [i direktiv 2006/112] som ydelser »i nær tilknytning« til uddannelse, af relevans

a) at eleverne drager fordel af at være involveret i tilvejebringelsen af de pågældende ydelser snarere end af genstanden for ydelserne?

b) at ydelserne ikke modtages eller forbruges hverken direkte eller indirekte af eleverne, men modtages og forbruges af de medlemmer af offentligheden, der betaler for dem, og som ikke er modtagere af hovedydelsen, der består i undervisning?

c) at ydelserne ud fra den typiske modtager af ydelsernes synspunkt (dvs. de medlemmer af offentligheden, som betaler herfor) ikke repræsenterer et middel til at udnytte en anden ydelse på de bedst mulige betingelser, men et mål i sig selv?

d) at leveringen af pågældende ydelser ud fra elevernes synspunkt ikke udgør et mål i sig selv, men deltagelsen i tilvejebringelsen af disse udgør et middel til bedre at udnytte hovedydelsen i form af undervisning?

e) i hvilket omfang skal princippet om afgiftsneutralitet tages i betragtning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

21 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålene, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at aktiviteter, som udøves under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, og som består i, at eleverne på en videregående uddannelsesinstitution i forbindelse med deres uddannelse mod vederlag leverer restaurations- og underholdningsydelser til tredjemænd, kan kvalificeres som ydelser »med nær tilknytning« til uddannelsesydelser som omhandlet i denne bestemmelse og derfor momsfrtages.

22 Artikel 132 i direktiv 2006/112 fastsætter fritagelser, der, som det er angivet i overskriften til det kapitel, som denne artikel henhører under, har til formål at tilgodese visse former for virksomhed af almen interesse. Disse fritagelser vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene dem, som er opregnet og beskrevet meget detaljeret (dom af 25.2.2016, Kommissionen mod Nederlandene, C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

23 De udtryk, der anvendes til at betegne nævnte fritagelser, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, der følger af artikel 2 i direktiv 2006/112, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i dette direktivs artikel 132, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning (dom af 25.2.2016, Kommissionen mod Nederlandene, C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

24 Artikel 132, stk. 1, litra i), direktiv 2006/112 indeholder ingen definition af begrebet transaktioner »med nær tilknytning« til undervisning, der fremgår af bestemmelsen. Det fremgår imidlertid af denne bestemmelses ordlyd, at den tager sigte på levering af ydelser, der har nær tilknytning til »uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling«. Levering af ydelser kan således kun anses for at have »nær tilknytning« til disse

ydelser, når de faktisk leveres som sekundære ydelser til den modtagende institutions undervisning, der udgør hovedydelsen (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 27 og 28 og den deri nævnte retspraksis, og af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 50).

25 I overensstemmelse med Domstolens praksis kan en ydelse anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser (dom af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

26 I denne henseende er anvendelsen af fritagelsen på transaktioner »med nær tilknytning« til uddannelse under alle omstændigheder undergivet tre betingelser, der til dels er indeholdt i artikel 132 og 134 i direktiv 2006/112, dvs., i det væsentlige, for det første, at både denne hovedydelse og tjenesteydelserne med nær tilknytning til denne hovedydelse skal leveres af organisationer, der er omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra i), for det andet skal disse ydelser være uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift, og for det tredje må disse ydelser ikke hovedsageligt tage sigte på at give disse organisationer yderligere indtægter ved udførelse af en transaktion i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 34, 38 og 42, og af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 61).

27 Hvad angår hovedsagen er det ubestridt, at College med hensyn til den første af disse betingelser er en offentligretlig institution med et uddannelsesformål, som er berettiget til momsfrigivelse på grundlag af artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112.

28 For så vidt angår den anden betingelse følger det af præmis 39 i dom af 14. juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), at disse ydelser for at kunne kvalificeres som ydelser, der er uomgængelig nødvendige for udførelsen af disse afgiftsfritagne transaktioner, skal være af en sådan art og kvalitet, at det ikke uden at anvende en sådan ydelse kunne være sikkert, at den under artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 henhørende organisations undervisning, og dermed den undervisning, som de studerende ved denne organisation modtager, ville have en tilsvarende værdi.

29 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at praktikken skal indgå i elevernes kurser, og at hvis denne praktisk ikke blev tilbudt, ville eleverne ikke drage fuld fordel af deres uddannelse.

30 Det er således præciseret i denne henseende, at samtlige cateringfunktioner i restauranten varetages af eleverne fra College under vejledning af deres lærere, og at det formål, der forfølges med driften af Colleges praktik-restaurant, er at give eleverne på holdet for catering- og hotelvirksomhed mulighed for at lære faget i en praktisk sammenhæng.

31 Tilsvarende for holdet for udøvende kunst. College arrangerer via eleverne, der er indskrevet på de nævnte kurser, koncerter og teaterforestillinger for at give eleverne en praktisk erfaring.

32 Det må konstateres, at uden disse praktiske dele ville Colleges undervisning på områderne for catering- og hotelvirksomhed samt udøvende kunst ikke have en tilsvarende værdi.

33 Denne konklusion underbygges af den omstændighed, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har anført, at Colleges praktik-restaurant for eleverne svarer til et klasseværelse, og at Europa-Kommissionen har fremhævet, at eleverne drager fordel af den

erfaring, som de har opnået gennem forberedelse af måltider og bordbetjening i virkelige situationer, hvilket udgør en vigtig del af deres uddannelse.

34 Under disse omstændigheder fremgår det, at leveringen af de i hovedsagen omhandlede restaurations- og underholdningsydelser skal anses for uomgængelig nødvendige for at sikre kvaliteten af Colleges undervisning, som udgør hovedydelsen.

35 Hvad angår den tredje betingelse skal det bemærkes, at denne udgør et specifikt udtryk for princippet om afgiftsneutralitet, som bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

36 Det er i hovedsagen for det første ubestridt, at de af College udbudte restaurations- og underholdningsydelser kun står til rådighed for personer, der først er blevet opført på en forsendelsesliste, der føres af denne institution. Den forelæggende ret har navnlig præciseret, at med hensyn til teaterforestillingerne udgøres publikum i almindelighed af venner og familie til eleverne på College og af personer, der forinden er registreret i denne institutions database.

37 Dernæst er der kun adgang til Colleges praktik-restaurant efter reservation og på den betingelse, at restauranten er fuld, idet der kræves mindst 30 personer, således at eleverne kan få det maksimale udbytte af deres ydelser. I modsætning til en erhvervsmæssigt drevet restaurant, hvor reservationerne i princippet efterkommes uden betingelser, aflyses arrangementerne, hvis den krævede tærskel ikke nås.

38 Endelig fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at restaurationsydelserne, koncerterne og teaterforestillingerne i deres helhed leveres, organiseres og præsteres af elever under uddannelse, hvilket grundlæggende adskiller sig fra elever, der gennemfører et praktikophold hos en erhvervsvirksomhed, hvor de indgår i et professionelt team, der leverer sådanne ydelser under de konkurrencebetonede betingelser, der gør sig gældende på de respektive markeder.

39 Det fremgår således, at de ydelser, der af College leveres til et begrænset antal tredjemænd i forbindelse med de kurser, som nævnte institution udbyder til sine elever, adskiller sig væsentligt fra de ydelser, som et teater eller en erhvervsmæssigt drevet restaurant sædvanligvis tilbyder, og de er rettet mod et særskilt publikum, for så vidt som de ikke opfylder de samme behov hos forbrugerne.

40 Det er desuden ubestridt, at de af College fastsatte priser kun dækker 80% af måltidernes pris. Det fremgår således ikke, at de i hovedsagen omhandlede ydelser tog sigte på at give College yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder, såsom restauranter eller teatre.

41 De ydelser, som College udbyder til et begrænset antal tredjemænd, fremstår derfor ikke som sammenlignelige med de ydelser, som tilbydes af erhvervsmæssigt drevne restauranter og teatre, og momsfrigtagelsen på ydelser, der udbydes af denne institution, medfører ikke en forskel i den skattemæssige behandling.

42 Det skal endelig bemærkes, at det påhviler den forelæggende ret på grundlag af Domstolens anvisninger at efterprøve, at disse betingelser under hensyntagen til de faktiske omstændigheder i den sag, som den er forelagt, er opfyldt.

43 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel

132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at aktiviteter, som udøves under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, og som består i, at eleverne på en videregående uddannelsesinstitution i forbindelse med deres uddannelse mod vederlag leverer restaurations- og underholdningsydelser til tredjemænd, kan kvalificeres som ydelser »med nær tilknytning« til uddannelsesydelser og derfor momsfrtages, når disse ydelser er uomgængelig nødvendige for deres uddannelse, og når de ikke tager sigte på at give denne institution yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 132, stk. 1, litra i), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at aktiviteter, som udøves under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, og som består i, at eleverne på en videregående uddannelsesinstitution i forbindelse med deres uddannelse mod vederlag leverer restaurations- og underholdningsydelser til tredjemænd, kan kvalificeres som ydelser »med nær tilknytning« til uddannelsesydelser og derfor momsfrtages, når disse ydelser er uomgængelig nødvendige for deres uddannelse, og når de ikke tager sigte på at give denne institution yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.