Rättsfallssamlingen

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

den 3 juli 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Förvaltningskostnader för en fond som gör investeringar i syfte att täcka kostnaderna för den beskattningsbara personens samtliga utgående transaktioner – Allmänna omkostnader”

I mål C-316/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstol för England och Wales (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål) Förenade kungariket), genom beslut av den 26 april 2018, som inkom till domstolen den 14 maj 2018, i målet

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

mot

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna C.G. Fernlund (referent) och L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, genom S. Moore, A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, och A. Brown, advocate,

– Förenade kungarikets regering, genom F. Shibli och R. Fadoju, båda i egenskap av ombud, biträdda av K. Beal, QC,

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och A. Armenia, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: engelska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten, Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten) och The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (nedan kallat universitetet i Cambridge). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte medge universitetet i Cambridge avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader som uppkommit i investeringsverksamhet som inte omfattas av mervärdesskattedirektivet, men som genererat inkomster som har använts för att täcka kostnaderna för universitetets sammantagna verksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 I artikel 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

Mervärdesskattedirektivet

4 I artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

5 I artikel 9.1 i direktivet anges följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6 I artikel 168 a i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

Nationell rätt i Förenade kungariket

7 I section 1.1 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska, i enlighet med bestämmelserna i denna lag, tas ut

a) på leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i Förenade kungariket (och allt som likställs därmed) … .”

8 Det framgår av section 26 i den lagen att ingående mervärdesskatt endast är avdragsgill om den enligt VAT Regulations 1995 (1995 års mervärdesskattförordning) hänför sig till beskattningsbara leveranser som utförs av den beskattningsbara personen, och att den inte är avdragsgill om den hänför sig till leveranser som är undantagna från skatteplikt. I section 26.3 i samma lag föreskrivs att om en beskattningsbar person genomför både beskattningsbara transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt ska skattemyndigheten vidta åtgärder för att säkerställa en rättvis och rimlig fördelning av den ingående skatten mellan de beskattningsbara transaktionerna och de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Universitetet i Cambridge är ett icke vinstdrivande lärosäte som, utöver sin huvudsakliga verksamhet som är att tillhandahålla utbildningstjänster, vilka är undantagna från mervärdesskatteplikt, också utför beskattningsbara transaktioner i samband med forskning för kommersiella ändamål, försäljning av publikationer, rådgivning, bespisning, logi och uthyrning av anläggningar och utrustning. Den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader för att genomföra såväl transaktioner som är föremål för mervärdesskatt som transaktioner som är undantagna från skatteplikt fördelas mellan dessa två typer av transaktioner, i enlighet med en särskild metod för partiell skattebefrielse som godkänts av skattemyndigheten med stöd av nationell rätt.

10 Verksamheten vid universitetet i Cambridge finansieras delvis genom donationer och anslag, som placeras i en fond och sedan investeras. Fonden förvaltas av en utomstående aktör. I mars 2009 yrkade universitetet avdrag för den mervärdesskatt som hänför sig till de avgifter som betalats för

förvaltningen av den berörda fonden, avseende perioderna 1 april 1973–1 maj 1997 och 1 maj 2006–30 januari 2009, med motiveringen att de intäkter som genererats av denna fond hade använts för finansieringen av samtliga verksamheter.

11 Skattemyndigheten nekade avdrag med motiveringen att dessa avgifter var direkt och uteslutande hänförliga till den berörda investeringsverksamheten, som inte omfattades av mervärdesskattedirektivet. Skattemyndigheten fann att nämnda avgifter i vart fall inte utgjorde en kostnadskomponent som ingick i priset för utgående leverans och tillhandahållande av varor respektive tjänster som var föremål för mervärdesskatt, då de inkomster som genererats av denna fond till viss del finansierade detta tillhandahållande av varor eller tjänster.

12 Universitetet i Cambridge överklagade skattemyndighetens beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket). Då förstainstansdomstolen fann att avgifterna för förvaltningen av den berörda fonden utgjorde kostnader för den ekonomiska verksamheten vid universitetet i Cambridge, och att de i denna egenskap utgjorde en del av universitetets allmänna omkostnader, slog den fast att universitetet i Cambridge skulle medges det yrkade avdraget. Efter det att Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen, Förenade kungariket)) fastställt denna bedömning överklagade skattemyndigheten avgörandet från den sistnämnda domstolen till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (för England och Wales) (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket).

13 Den hänskjutande domstolen konstaterar att placeringen av de berörda donationerna och anslagen i en fond inte i sig utgör en ekonomisk verksamhet enligt EU-domstolens praxis och att den således inte faller inom mervärdesskattesystemets tillämpningsområde.

14 Den hänskjutande domstolen påpekar att kostnaderna för att betala avgifter för förvaltningen av den aktuella fonden endast kan anses vara knutna till den verksamhet som bedrivs av universitetet i Cambridge om det kan anses att de kostnader som är hänförliga till den förvaltningstjänst som tillhandahålls i ett tidigare led kan anses hänförliga till den ekonomiska verksamhet till stöd för vilken fonden har inrättats. Det skulle i så fall betyda att man bortser från att den investeringsverksamhet som bedrivs inte är skattepliktig och i stället fokuserar på den skattepliktiga ekonomiska verksamhet som universitetet i Cambridge erbjuder.

15 Enligt den hänskjutande domstolen tycks det framgå av EU-domstolens praxis att kostnader som de facto direkt hänför sig till en icke skattepliktig verksamhet i vissa fall, i mervärdesskattehänseende, kan anses vara knutna till skattepliktig ekonomisk verksamhet som äger rum vid en senare tidpunkt.

16 Mot denna bakgrund beslutade Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål)) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska åtskillnad göras mellan transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt och transaktioner som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt vid fastställandet av om avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt som utgått på sådana transaktioner?

2) När förvaltningsavgifter endast utgår för investeringsverksamhet som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, är det då ändå möjligt att finna ett nödvändigt samband mellan dessa kostnader och den ekonomiska verksamhet som finansieras genom intäkterna från dessa investeringar, så att avdrag för den mervärdesskatten kan göras på grundval av arten och omfattningen av den utgående ekonomiska verksamhet för vilken det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt? I vilken utsträckning ska hänsyn tas till de syften som de sålunda genererade intäkterna ska användas för?

3) Ska åtskillnad göras mellan mervärdesskatt som betalas i syfte att tillföra kapital till en verksamhet och mervärdesskatt som ger upphov till sitt eget inkomstflöde, som är skilt från de inkomstflöden som härrör från utgående ekonomisk verksamhet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Inledningsvis bör det påpekas att mervärdesskattedirektivet, som trädde i kraft den 1 januari 2007, upphävde sjätte direktivet utan att föreskriva några väsentliga ändringar i sak i förhållande till det sistnämnda direktivet. Eftersom de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet, är domstolens praxis avseende det sistnämnda direktivet tillämplig även när det gäller mervärdesskattedirektivet.

18 Vidare framgår det av beslutet om hänskjutande att det under den tidsperiod som det nationella målet handlar om först var sjätte direktivet och därefter mervärdesskattedirektivet som var i kraft. Således ska den tolkning av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet som domstolen gör i denna dom även anses gälla för artikel 17.2 a i sjätte direktivet.

19 Med utgångspunkt i dessa preciseringar ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som bedriver både mervärdesskattepliktig verksamhet och verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, som investerar de donationer och anslag som vederbörande erhåller i en fond och som använder de inkomster som genereras av denna fond till att täcka kostnaderna för sin sammantagna verksamhet, har rätt att – såsom en allmän omkostnad – göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till placeringskostnaderna.

20 EU-domstolen erinrar för det första om att även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt. Det framgår nämligen av artikel 2 i detta direktiv, där mervärdesskattens tillämpningsområde definieras, att det endast är de varor och de tjänster som levereras respektive tillhandahålls mot ersättning som är föremål för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

21 Vad gäller det sistnämnda villkoret framgår det av EU-domstolens praxis att möjligheten att kvalificera en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som en transaktion mot ersättning förutsätter att det finns en transaktion mellan parterna med ett angivet pris eller motvärde, och att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster endast kan anses ske ”mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet om det finns ett direkt samband mellan varan eller tjänsten och motvärdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

22 För det andra är syftet med avdragssystemet i mervärdesskattedirektivet att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

23 Det framgår emellertid av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att det, för att rätten till avdrag ska kunna utnyttjas, för det första krävs att den berörda personen är en ”beskattningsbar person” i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes

beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

24 Transaktioner som inte faller inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde eller som är undantagna från mervärdesskatteplikt ger således, i princip, inte heller rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

25 Det framgår av fast rättspraxis att det krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en särskild ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som leder till rätt till avdrag, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen. Avdragsrätten för mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av en vara eller en tjänst förutsätter att kostnaden för förvärvet av varan eller tjänsten utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner som leder till rätt till avdrag (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

26 Den beskattningsbara personen medges dock även avdragsrätt, trots att det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en särskild ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som leder till rätt till avdrag, när kostnaderna för de aktuella varorna eller tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och därigenom utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller, eftersom sådana allmänna omkostnader har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

27 I båda dessa fall är det följaktligen en förutsättning för att det ska föreligga ett sådant direkt och omedelbart samband att kostnaden för de ingående varorna eller tjänsterna ingår i priset på särskilda utgående transaktioner eller i priset på varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 30 maj 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

28 För att i det aktuella fallet besvara frågan huruvida det, under de omständigheter som är i fråga i det nationella målet, är möjligt att dra av mervärdesskatt som erlagts för placering av donationer och anslag i en fond för att generera medel till täckande av kostnaderna för den sammantagna verksamheten vid ett lärosäte såsom universitetet i Cambridge, behöver det allra först fastställas huruvida mottagandet av dessa donationer och anslag liksom placeringen av dessa i en fond utgör en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivets mening, och sålunda omfattas av direktivets tillämpningsområde.

29 I detta avseende konstaterar domstolen att universitetet i Cambridge inte agerar såsom en beskattningsbar person vid insamlingen och mottagandet av donationer och anslag. För att betraktas som en beskattningsbar person måste en person nämligen bedriva ekonomisk verksamhet, det vill säga verksamhet som utförs mot ersättning. Eftersom donationer och anslag, som i huvudsak betalas ut av subjektiva skäl, för välgörande ändamål och med en viss osäkerhetsfaktor, inte utgör vederlag för någon ekonomisk verksamhet, kan insamlingen och mottagandet av sådana medel inte anses ingå i mervärdesskattens tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 17 och 19). Den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till eventuella kostnader för att ta emot donationer och anslag är således, såsom följer av punkt 24 i denna dom, inte avdragsgill, oavsett skälet till varför donationerna och anslagen har erhållits.

30 En verksamhet som består i att placera donationer och anslag, samt de kostnader som hänför sig till denna placeringsverksamhet, måste ges samma behandling, i mervärdesskattehänseende, som den icke ekonomiska verksamheten att ta emot dessa medel och de eventuella kostnader som är förenade med detta. Förutom att en sådan penningplaceringsverksamhet för universitetet i Cambridge, precis som för en privat investerare, utgör ett sätt att generera intäkter utifrån de donationer och anslag som mottagits, konstaterar domstolen nämligen att denna verksamhet även direkt kan knytas till mottagandet av dessa medel och således inte är något annat än en direkt förlängning av denna icke ekonomiska verksamhet. Därför kan inte heller den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnaderna för denna penningplacering dras av.

31 Det faktum att kostnader har uppstått för att förvärva en tjänst inom ramen för en icke ekonomisk verksamhet innebär visserligen inte i sig att det är uteslutet att de kan ge upphov till avdragsrätt inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet i den mån de ingår i priset på särskilda utgående transaktioner eller i priset på varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för denna ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

32 Det framgår dock i det aktuella fallet av handlingarna i målet vid domstolen, för det första, att de kostnader som är hänförliga till förvaltningen av de donationer och de anslag som placeras i den berörda fonden inte ingår i priset för någon särskild utgående transaktion. För det andra, i den mån det framgår av handlingarna i målet att universitetet i Cambridge är ett icke vinstdrivande lärosäte och att universitetet har ådragit sig de aktuella kostnaderna i syfte att generera medel för att täcka kostnaderna för universitetets samtliga utgående transaktioner, vilka medel således gör det möjligt att sänka priserna på de varor och tjänster som universitetet tillhandahåller, är dessa kostnader inte att betrakta som kostnadskomponenter som ingår i dessa priser. Placeringskostnaderna utgör därmed inte en del av universitetets allmänna omkostnader. Då det i det aktuella fallet inte föreligger något direkt och omedelbart samband vare sig mellan dessa kostnader och en särskild utgående transaktion eller mellan dessa kostnader och den sammantagna verksamheten vid universitetet i Cambridge, är den mervärdesskatt som hänför sig till dessa kostnader i vilket fall som helst inte avdragsgill.

33 Med bakgrund av vad som ovan anförts ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som bedriver både mervärdesskattepliktig verksamhet och verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, som investerar de donationer och anslag som vederbörande erhåller genom att placera dem i en fond och som använder de inkomster som genereras av denna fond till att täcka kostnaderna för samtliga dessa verksamheter, inte har rätt att – såsom en allmän omkostnad – göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till placeringskostnaderna.

Rättegångskostnader

34 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en beskattningsbar person som bedriver både mervärdesskattepliktig verksamhet och verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, som investerar de donationer och anslag som vederbörande erhåller

genom att placera dem i en fond och som använder de inkomster som genereras av denna fond till att täcka kostnaderna för samtliga dessa verksamheter, inte har rätt att – såsom en allmän omkostnad – göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till placeringskostnaderna.

Underskrifter