Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
21 päivänä joulukuuta 2016[1]

Asia C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
vastaan
Brockenhurst College

(Ennakkoratkaisupyyntö – Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta))

Arvonlisävero — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukainen vapautus — Opetukseen suoraan liittyvät palvelujen suoritukset — Ravintola- ja teatteripalvelut, joita oppilaitos tarjoaa ammattikoulutuksen yhteydessä maksaville ”kolmansille osapuolille”

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen tarkasteltavana on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY[2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vapautus. Sen on selvitettävä vapautuksen laajuus, koska kyseisessä säännöksessä vapautetaan arvonlisäverosta paitsi siinä tarkasti luetellut palvelut myös niihin suoraan liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset (jäljempänä suoritukset).

2. Unionin lainsäätäjä käyttää tätä tekniikkaa, jossa vapautus laajennetaan koskemaan myös palveluihin suoraan liittyviä suorituksia, muidenkin vapautusten yhteydessä (esim. arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja n alakohta). Tässä yhteydessä vaikeuksia tuottaa kuitenkin aina suoritusten, jotka vielä liittyvät suoraan kyseisiin toimintoihin, rajaaminen suorituksista, jotka eivät enää liity niihin suoraan. Unionin tuomioistuin on jo käsitellyt tätä rajaamiskysymystä jonkin verran oikeuskäytännössään. Sen ei kuitenkaan ole tähän mennessä vielä tarvinnut tarkastella lähemmin kysymystä siitä, voivatko vapautuksen piiriin kuulua myös suoritukset kolmansille osapuolille (joita ei toisin sanoen toteuteta opiskelijoille (tai hoidettaville potilaille) eikä myöskään muille verosta vapautetuille oppilaitoksille).[3] Tämä koskee tilanteita, joissa verovelvollinen (esim. koulu tai sairaala) toteuttaa näille kolmansille suorituksia, joilla on tietty yhteys sen verosta vapautettuun toimintoon (opetukseen tai sairaalahoitoon).[4]

1 — Alkuperäinen kieli: saksa

2 — EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 — Tästä on annettu yksi unionin tuomioistuimen tuomio – tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

4 — Tuomiossa 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388) tarkasteltiin jo samaa kysymystä, koska Saksa vapautti verosta kolmansien toimeksiannosta tapahtuvan korkeakoulujen tutkimustoiminnan.

3. Kysymys näiden ”suoraan liittyvien” suoritusten vapautuksen laajuudesta liittyy käsiteltävässä asiassa Brockenhurst Collegen (jäljempänä College) ”opetusravintolaan ja -teatteriin”. College tarjoaa käytännön opetuksen yhteydessä kolmansille vastikkeellisia ravintola- ja teatteripalveluja, jotka opiskelijat käytännössä hoitavat, ja Collegen mukaan näistä saatavia tuloja olisi kohdeltava vastikkeena arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaisesta verosta vapautetusta suorituksesta. Tämä kysymys voi tulla esiin mitä erilaisimmissa muodoissa käytännön opetuksen yhteydessä. Saksassa esimerkiksi parturi- ja kampaamopalvelujen oppilaitoksen omistaja oli yrittänyt kohdella verosta vapautettuina palveluja, joita oppilaitoksen opiskelijat tarjosivat asiakkaille – ja joista asiakkaat maksoivat alennetun hinnan.[5] Mahdollisia tilanteita on rajattomasti. Sama kysymys nousisi nimittäin myös esiin, jos – kuten komissio on istunnossa todennut – leipomoalan oppilaitoksen opiskelijat myyvät leipomotuotteita koulutuksen yhteydessä tai jos siivousalan oppilaitoksen opiskelijat tekevät siivoustyötä maksaville asiakkaille osana koulutusta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

4. Asia koskee kahden direktiivin, nimittäin

a) liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1997, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) ja

b) arvonlisäverodirektiivin

soveltamisalaa, mutta näiden molempien direktiivien asian kannalta merkitykselliset säännökset vastaavat toisiaan sisällöllisesti.

5. Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa (aiemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa) säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

6. Arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 lukuun sisältyy 132 artiklan 1 kohta (aiemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohta), jonka mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tietyt liiketoimet, etenkin i alakohdan mukaiset

”lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä”.

5 — Ks. BFH, tuomio 26.10.1989 – V R 25/84, BStBl. II 1990, 98, jossa BFH torjui verovapautuksen soveltamisen, koska asiakkaille tarjottavat parturi- ja kampaamopalvelut eroavat parturi- ja kampaamoalan opettajan osana opetusta opiskelijoille toteuttamista suorituksista.

7. Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa (aiemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa) säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

B *Kansallinen oikeus*

8. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklaan sisältyvät poikkeukset on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan pantu täytäntöön Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 31 §:llä. Kyseisen pykälän mukaan palvelujen suoritus on vapautettu arvonlisäverosta, jos se on mainittu saman lain liitteessä 9.

9. Vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 9 olevan II osan 6 ryhmään kuuluvissa 1 ja 4 kohdassa säädetään merkityksellisin osin seuraavaa:”1. Vapautukseen oikeutetun yhteisön tarjoama

a) koulutus;

– –

c) ammattikoulutus.

– –

4. Tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset (muut kuin tutkintopalvelut), jotka liittyvät suoraan edellä 1 kohdan kuvauksen täyttävään suoritukseen (pääasiallinen suoritus) ja jotka tekee pääasiallisen suorituksen tekevä vapautukseen oikeutettu yhteisö tai jotka tehdään tällaiselle yhteisölle, edellyttäen, että

a) tavarat tai palvelut on tarkoitettu pääasiallisen suorituksen vastaanottavan oppilaan, opiskelijan tai harjoittelijan (tapauksen mukaan) suoraan käyttöön; ja

b) jos suoritus tehdään pääasiallisen suorituksen tekevälle vapautukseen oikeutetulle yhteisölle, suorituksen tekee toinen vapautukseen oikeutettu yhteisö.”

10. Käsite ”vapautukseen oikeutettu yhteisö” määritellään liitteessä 9 olevan II osan 6 ryhmää koskevassa huomautuksessa 1. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan on riidatonta, että College on edellä tarkoitettu vapautukseen oikeutettu yhteisö.

III Pääasia

11. Pääasiassa on kyse Collegen ravintola- ja viihdepalvelujen suorituksista (toisin sanoen palvelujen suorituksista, joita College tekee ravintolassa aterioiville tai esityksiin osallistuville yleisön jäsenille).

12. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksen mukaan College harjoittaa liiketoimintaa, jossa se tarjoaa opiskelijoilleen koulutusta, muun muassa ateria- ja majoituspalvelujen sekä esittävien taiteiden kursseja.

13. College ylläpitää opetusravintolaa, jotta ateria- ja majoituspalveluihin liittyville kursseille ilmoittautuneilla opiskelijoilla on mahdollisuus oppia uusia taitoja käytännössä. Kaikkia ravintolan ateriatoimintoja hoitavat Collegen opiskelijat ohjaajiensa valvonnassa. Kolmannet (yleisön jäsenet) aterioivat ravintolassa ja maksavat ateriastaan hinnan, joka on noin 80 prosenttia aterian kustannuksista.

14. Samaan tapaan College järjestää – jälleen kurssien opiskelijoiden avulla – konsertteja ja esityksiä maksavalle yleisölle, jotta esittävien taiteiden kurssien opiskelijoilla on mahdollisuus saada käytännön kokemusta.

15. Opetusravintolan on täytettävä ateria- ja edustuspalveluihin liittyville kursseille osallistuvien opiskelijoiden koulutustarpeet. Ravintola on käytännössä näiden opiskelijoiden luokkatila.

16. Opetusravintola ei ole avoinna suurelle yleisölle. College ylläpitää tietokantaa paikallisista ryhmistä ja henkilöistä, jotka mahdollisesti haluavat käydä ravintolassa. Heille tiedotetaan Collegen tapahtumista edustuspalveluista vastaavan osaston julkaisemalla uutiskirjeellä.

17. College edellyttää, että opetusravintola on täynnä (asiakasmäärä 30–40 henkilöä) kahdessa samana päivänä järjestettävässä kattauksessa ja että niitä hoitaa kaksi eri opiskelijaryhmää, jotta opiskelijat saavat parhaan mahdollisen hyödyn opetuksesta. Ellei ravintolaa saada täyteen, tarjoilu peruutetaan.

18. Esittävien taiteiden kursseilla järjestettävillä konserteilla ja näytelmillä on näiden kurssien opiskelijoille samanlainen tehtävä kuin opetusravintolalla.

19. Myös näissä esityksissä yleisö on rajattu siinä mielessä, että se koostuu yleensä opiskelijoiden ystävistä ja perheenjäsenistä tai Collegen tietokantaan rekisteröidyistä henkilöistä.

20. Opetusravintolassa syövät tai esitykseen osallistuvat henkilöt tietävät, että he maksavat alennetun hinnan ateriasta tai esityksestä, joka valmistetaan ja tarjoillaan / esitetään osana opiskelijoiden opintoja.

21. Käytännön harjoittelu suunniteltiin osana kursseja, ja harjoittelu oli vasta suunnitteilla ajankohtana, jona opiskelijat kirjoittautuivat asianomaiseen koulutukseen. Jos käytännön harjoittelua, joka koostui esimerkiksi aterian tarjoilusta ja konserteissa esiintymisestä, ei tarjottu, opiskelijat eivät saaneet kursseista täyttä hyötyä. Opiskelijat osallistuvat palvelujen suoritusten tekemiseen koulutuksensa aikana. Tämä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan olennainen osa heidän koulutustaan.

22. Asianosaisten kesken on riidatonta, ettei ravintola- ja viihdepalvelujen tarjoamisen pääasiallisena tarkoituksena ollut lisätulojen hankkiminen Collegelle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

23. First-tier Tribunal (ensimmäisen asteen tuomioistuin, Yhdistynyt kuningaskunta) katsoi 5.11.2012 tekemässään päätöksessä, että Collegen yleisön jäsenille suorittamat ravintola- ja viihdepalvelut on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan nojalla koulutukseen suoraan liittyvinä palvelujen suorituksina.

24. Commissioners valitti päätöksestä Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber) (toisen asteen tuomioistuin, joka 30.1.2014 antamallaan ratkaisulla pysytti First-tier Tribunalin päätöksen. Commissioners valitti jälkimmäisestä ratkaisusta Court of Appealiin (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta), joka päätti lykätä asian käsittelyä ja aloittaa ennakkoratkaisumenettelyn.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

25. Asiaa käsitellyt Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) on näin ollen esittänyt 24.12.2015 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun tarkastellaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, liittyvätkö koulutuslaitoksen maksaville yleisön jäsenille (jotka eivät ole pääsiallisen koulutuspalvelun vastaanottajia) suorittamat ravintola- ja viihdepalvelut suoraan koulutuksen tarjoamiseen tilanteessa, jossa opiskelijat (jotka ovat pääasiallisen koulutuspalvelun vastaanottajia) osallistuvat näiden palvelujen suorittamiseen koulutuksensa aikana ja olennaisena osana koulutustaan?

2) Määritettäessä sitä, kuuluvatko ravintola- ja viihdepalvelujen suoritukset 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan poikkeuksen alaan koulutuksen tarjoamiseen suoraan liittyvinä palvelujen suorituksina,

   a) onko merkityksellistä se, että opiskelijat hyötyvät osallistumisesta kyseisten palvelujen suorittamiseen eivätkä näiden suoritusten kohteesta

   b) onko merkityksellistä se, että näitä palvelujen suorituksia eivät vastaanota tai käytä joko suoraan tai välillisesti opiskelijat vaan yleisön jäsenet, jotka maksavat niistä ja jotka eivät ole pääasiallisen koulutuspalvelun vastaanottajia

   c) onko merkityksellistä se, että kyseisten palvelujen tavanomaisten vastaanottajien (toisin sanoen palveluista maksavien yleisön jäsenten) näkökulmasta palvelujen suoritukset eivät ole keino nauttia muusta palvelusta parhaissa olosuhteissa vaan tavoite sinällään

   d) onko merkityksellistä se, että opiskelijoiden näkökulmasta kyseiset palvelujen suoritukset eivät ole tavoite sinällään vaan osallistuminen palvelujen suorittamiseen on opiskelijoille keino nauttia pääasiallisesta koulutuspalvelusta parhaissa olosuhteissa

   e) missä määrin verotuksen neutraalisuuden periaate olisi otettava huomioon?”

26. Kirjallisia huomautuksia näistä kysymyksistä ovat esittäneet College, Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio. College, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio osallistuivat 10.11.2016 pidettyyn istuntoon.

V Oikeudellinen arviointi

A *Ensimmäinen kysymys*

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, miten on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan tunnusmerkkiä ”suoraan liittyvät” suoritukset. Se haluaa erityisesti tietää, voivatko siihen kuulua myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa mainitun laitoksen kolmansille toteuttamat suoritukset. Tämä kysymys nousee esiin ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa etenkin siksi, että kyseiset kolmannet vastaanottavat suorituksia, joita opiskelijat toteuttavat opetuksensa aikana ja yhteydessä.

28. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdasta, siinä (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa) ei ole määritelmää opetukseen ”läheisesti liittyvien” palvelujen suoritusten käsitteestä.[6] Kyseisen säännöksen sanamuodosta kuitenkin jo ilmenee, ettei se koske palvelujen suorituksia eikä tavaroiden luovutuksia, jotka eivät liity mitenkään ”lasten ja nuorten opetukseen, koulu- ja yliopisto-opetukseen, ammattikoulutukseen ja ammatilliseen uudelleenkoulutukseen”.

1. Pääasiallinen suoritus, liitännäissuoritus ja suoraan liittyvä suoritus

29. Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että palvelujen suorituksia ja tavaroiden luovutuksia voidaan pitää suoraan liittyvinä ainoastaan silloin, jos niitä on pidettävä myös pääasialliseen suoritukseen liittyvinä liitännäissuorituksina.[7] Palvelua voidaan kuitenkin pitää pääasialliseen suoritukseen nähden liitännäisenä vain silloin, kun se ei ole päämäärä sinänsä vaan keino, jonka avulla pääasiallisesta suorituksesta voidaan nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa.[8] Tämä puolestaan viittaa siihen, että pääasiallisen suorituksen ja liitännäissuorituksen vastaanottajan on oltava yksi ja sama henkilö, muutoin kyseessä olisi oikeastaan kaksi itsenäistä (pääasiallista) suoritusta.

30. Tämä päätelmä ei kuitenkaan ole vääjäämätön. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan ja 134 artiklan sanamuotokaan ei tue sitä, että suoraan liittyvien suoritusten olisi oltava liitännäissuorituksia tässä merkityksessä. Liitännäissuoritus, joka ei ole itsenäinen, jakaa määritelmänsä mukaan saman kohtalon kuin pääasiallinen suoritus (tässä koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelu), ja se on siten sellaisenaan vapautettu verosta. Muutamiin harvoihin säännöksiin sisältyvä erillinen vapautus, joka koskee verosta vapautettuun suoritukseen suoraan tai läheisesti liittyviä suorituksia, on mielekäs vain, jos direktiivin antajan lähtökohtana oli, että kyseiset suoritukset ovat yleisten periaatteiden mukaan oikeastaan veronalaisia mutta että niitä olisi tästä huolimatta kohdeltava verottomina.

31. Tuomiossa Horizon College[9] arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vapautus ulotettiin lisäksi koskemaan oppilaitoksen toiselle oppilaitokselle (eikä siten suoraan oppilaille) tarjottavia suorituksia. Samoin tuomiossa Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club[10] arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan, jonka sanamuoto on tosin hieman erilainen, vapautus ulotettiin koskemaan myös kolmansille (toisin sanoen henkilöille, jotka eivät osallistu urheiluun) toteutettavia suorituksia.

32. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa lähdetään näin ollen siitä, että suoraan liittyvä suoritus ei ole pelkästään epäitsenäinen liitännäissuoritus vaan itsenäinen (pääasiallinen) suoritus. Koska sillä kuitenkin on vielä niin läheinen yhteys verosta vapautettuun (pääasialliseen) suoritukseen, se kuuluu tästä huolimatta (poikkeuksellisesti) myös kyseiseen suoritukseen sovellettavan vapautuksen piiriin. Tämä selittää myös sen, miksi arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa edellytetään ainoastaan näissä tapauksissa nimenomaisesti ja erikseen, että tämä sinänsä itsenäinen pääasiallinen suoritus on välttämätön verosta vapautetulle (pääasialliselle) suoritukselle.

6 — Tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 46 kohta) ja tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 27 kohta).

7 — Tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 28 kohta); tuomio 6.11.2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, 34 ja 35 kohta); tuomio 1.12.2005, Ygeia (C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, 17 ja 18 kohta) ja tuomio 11.1.2001, komissio v. Ranska (C-76/99, EU:C:2001:12, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 — Tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 24 ja 25 kohta); tuomio 6.11.2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, 34 kohta) ja tuomio 1.12.2005, Ygeia (C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, 19 kohta).

9 — Tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — Tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

33. Jos suoraan liittyvä suoritus ymmärretään näin, myös kolmansille toteutettavat suoritukset voivat kuulua vapautussäännöksen soveltamisalaan pikemminkin kuin siinä tapauksessa, että ne ymmärretään epäitsenäisiksi liitännäissuorituksiksi. Tällaiset vielä suoraan liittyvät suoritukset on kuitenkin lisäksi rajattava suorituksista, jotka eivät liity enää suoraan asianomaiseen palveluun. Tässä yhteydessä merkityksellinen on vapautuksen merkitys ja tavoite.

2. Koulutuspalveluihin suoraan liittyviä liiketoimia koskevan vapautuksen merkitys ja tavoite

34. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan merkitys ja tavoite on helpottaa pääsyä koulutuspalveluihin välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat, koululaisten ja opiskelijoiden hyväksi.[11] Kuten komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta korostivat istunnossa, tämä liittyy kaiketi siihen, että yksittäisten henkilöiden koulutus ei palvele vain heitä vaan on myös yleishyödyllistä (ks. arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 luvun otsikko).

35. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan vapautuksissa suljetaan pois ostoihin sisältyvän veron vähentäminen. Siksi suorituksen vastaanottaja vapautetaan niiden nojalla verosta ainoastaan osittain. Vapautuksen suuruus riippuu suorituksen toteuttajan arvonlisäverorasitteesta (josta ei voida tehdä vähennyksiä). Jos Collegen toteuttamat suoritukset ovat nyt tarkasteltavassa tapauksessa veronalaisia, sillä olisi oikeus vähentää hankittuihin tavaroihin sisältyvä vero, joten kolmansilta perittäviä hintoja on korotettava ”ainoastaan” verovelan ja ostoihin sisältyvän veron välisen erotuksen osalta, jotta College saa saman taloudellisen tuloksen.[12]

36. Tämä osoittaa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan vapautuksen tavoite ei siis ole esimerkiksi kyseisten verovelvollisten (tässä koulutuslaitosten) suotuisa kohtelu. Taloudellisesti tarkasteltuna vapautus nimittäin suosii pelkästään suorituksen vastaanottajaa, jonka maksettavaksi tuleva arvonlisävero pienenee.

37. Tämä vastaa arvonlisäveron luonnetta kulutukseen kohdistuvana verona, joka loppukuluttajan on maksettava ja jonka on tarkoitus rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa.[13] Tätä taustaa vasten on vaikea perustella sellaisten suoritusten vapauttamista verosta, joita kolmannet kuluttavat suoraan ja jotka ”tuotetaan” ainoastaan koulutustoiminnan yhteydessä.

38. Arvonlisäverodirektiivin vapautusten tulkinnassa on lisäksi otettava huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate. Tämän periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.[14] Loppukuluttajan (tässä kolmannen) näkökulmasta erottelu sen mukaan, tapahtuuko aterioiminen tavallisessa ravintolassa vai opetusravintolassa, on merkityksetön sen arvonlisäverorasitteen kannalta. Molemmissa tapauksissa kuluttajaa palvellaan ja hänelle tarjoillaan ruokaa, ja molemmissa tapauksissa hän maksaa kulutuksensa rahalla. Se, että opetusravintolassa on mahdollisesti vielä suurempi virheen mahdollisuus, otetaan huomioon – kuten myös Yhdistynyt kuningaskunta istunnossa korosti – pelkästään vastikkeen määrässä (nyt tarkasteltavassa tapauksessa hinta on vain 80 prosenttia aterian kustannuksista). Ravintolapalvelun laatu ei aseta kyseenalaiseksi palvelun olemassaoloa.

11 — Ks. tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta) ja tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 26 kohta); ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta tuomio 11.1.2001, komissio v. Ranska (C-76/99, EU:C:2001:12, 23 kohta).

12 — Komission näkemyksestä poiketen ravintolapalvelujen tarjoaminen kustannukset alittavaan hintaan ei sinänsä johda ylimääräisiin vähennyksiin, koska elintarvikkeiden hankkiminen kaiketi kuuluu hyvin pitkälti alennetun verokannan piiriin, mikä selittää Collegen kiinnostuksen vapautusta kohtaan.

13 — Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

14 — Tuomio 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta); tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta) ja tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 kohta).

39. Kun otetaan huomioon neutraalisuusperiaate, ei voi olla niin, että kuluttajat vapautetaan arvonlisäverosta vain siksi, että samanaikaisesti toisille henkilöille tarjotaan myös verosta vapautettua koulutusta. Tämä pätee myös, jos opetusravintola ja -teatteri olisivat tosiasiallisesti ainoastaan rajatun yleisöjoukon käytettävissä. Kun kyseessä on arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu liiketoiminta, asiakaskunnan rajaamisella ei ole merkitystä asiakkaiden oikean verotuksen kannalta, kuten komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat esittäneet. Myös ravintoloitsijan hoitama kestitys niin kutsutuissa jäsenklubeissa on neutraalisuusperiaatteen piiriin kuuluvaa liiketoimintaa. Sama pätee ravintolaan, johon pääsevät vain asiakkaat, joiden nimen alkukirjain on A. Tällainen ravintola kilpailee kuitenkin kaikkien muiden ravintoloiden kanssa, joissa nimen alkukirjaimelle ei anneta mitään painoarvoa. Sama pätee nyt tarkasteltavaan tapaukseen, jossa on ensin rekisteröidyttävä voidakseen päästä asiakkaaksi.

B *Toisen kysymyksen a–d kohta*

40. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen a–d kohtaan jakautuvalla kysymyksellä pyritään lähinnä selvittämään rajaamisperusteet, joiden mukaan suoritus, joka vielä liittyy suoraan palveluun, voidaan erottaa suorituksesta, joka ei enää liity siihen suoraan.

41. Rajaamisessa on otettava huomioon, että vapautuksia on unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan tulkittava suppeasti ja että uudemman oikeuskäytännön mukaan tulkinnan on perustuttava ennen kaikkea säännöksen merkitykseen ja tavoitteeseen.[15] Unionin tuomioistuin toteaa tästä nimenomaisesti seuraavaa: ”Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.”[16]

42. Tällöin ei riitä, että kolmansille toteutettavilla suorituksilla ainoastaan optimoidaan koulutustavoite. Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklan nojalla niiden on pikemminkin oltava välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle. Tuomiossa komissio vastaan Saksa unionin tuomioistuin onkin vastaavasti katsonut, että vastikkeellisten projektien toteuttamista kolmansille ei ole vapautettu verosta, vaikka tällaisten projektien voidaankin katsoa hyödyttävän suuresti yliopisto-opetusta, mutta ne eivät ole välttämättömiä sen tavoitteen saavuttamiseksi, johon opetuksella pyritään.[17]

43. Merkityksellistä on se, aiheutuuko näiden suoritusten verottamisesta lisäkuluja pääsylle verosta vapautettuun palveluun. Esimerkki tästä on kahden liikkeenharjoittajan yhteistoiminta, josta arvonlisäverosta vapautettava loppukuluttaja hyötyy suoraan, kuten tuomiossa Horizon College.[18] Se koski kahden oppilaitoksen työnjakoon perustuvaa yhteistyötä ja tässä yhteydessä toteutettuja suorituksia. Kahden verosta vapautetun oppilaitoksen välisiä suorituksia pidettiin tuomiossa verosta vapautettuina, jotta estetään, että vapautuksesta hyötyvät opiskelijat joutuvat maksamaan arvonlisäveroa vain siksi, ettei koulutuspalvelua tarjottu heille suoraan vaan välillisesti toisen oppilaitoksen välityksellä. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse tällaisesta tilanteesta. Siinä tarjotaan samanaikaisesti vastikkeellisia koulutuspalveluja opiskelijoille ja vastikkeellisia ravintola- ja teatteripalveluja kolmansille.

15 — Tuomio 21.3.2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta); tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, 30 kohta); tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta); tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta) ja tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 25 kohta).

16 — Tuomio 21.3.2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta); tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, 30 kohta); tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta); tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta) ja tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 25 kohta).

17 — Tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 48 kohta).

18 — Tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343).

44. Suoritusta ei voida pitää palveluun suoraan liittyvänä pelkästään sen perusteella, että suoritukset syntyvät ainoastaan eräänlaisena tuotteena verosta vapautetun palvelun yhteydessä ja että ne toteutetaan kolmansille. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa tuotteiden verotus ei nimittäin lisää suorituksen vastaanottajan (tässä: opiskelijoiden koulutuspalveluihin pääsyyn liittyviä) kustannuksia.[19] Suoritusten verotus pikemminkin tekee nyt tarkasteltavassa tapauksessa pelkästään opetusravintolan ja -teatterin palvelujen käyttämisen kalliimmaksi niiden asiakkaille.[20] Kyseessä ei siten ole verosta vapautettuun koulutuspalveluun suoraan liittyvä palvelu.

45. Tämä päätelmä vastaa lisäksi arvonlisäveron luonnetta kulutusverona. Jos arvonlisäveron on tarkoitus rasittaa kuluttajaa kulutukseen käytetyn varallisuuden mukaisesti, on ensisijaisesti kysyttävä, mihin kuluttaja on käyttänyt varallisuuttaan. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa kolmas maksaa sen sijaan ensisijaisesti ja suoraan (ts. välittömässä yhteydessä) ravintola-ateriasta (tai teatteriesityksestä) eikä opiskelijoiden kouluttamisesta.

VI Ratkaisuehdotus

46. Ehdotan näin ollen, että Court of Appealin (England & Wales) (Civil Division) ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja suoraan liittyviä liiketoimia ovat itsenäiset palvelujen suoritukset, joiden verottaminen myös aiheuttaisi lisäkuluja pääsylle sinänsä verosta vapautettuihin palveluihin. Niihin eivät kuulu koulutuslaitoksen maksaville yleisön jäsenille, jotka eivät ole verosta vapautetun koulutuspalvelun vastaanottajia, tarjoamat ravintola- ja viihdepalvelut.

2) Rajaamisen kannalta merkityksellistä (ja vapautuksen soveltamisen kannalta kielteistä) on se, että palvelujen saajat osallistuvat palvelujen tarjoamiseen toisille kuluttajille. Samoin merkityksellistä on se, että kolmannet maksavat vastikkeen omasta kulutuksestaan, eivät siis opetuksen tarjoamisesta opiskelijoille. Tässä yhteydessä on lisäksi merkityksellistä se, että palvelujen suorituksilla kolmansille on – sekä kolmansien että opiskelijoiden näkökulmasta – itsenäinen tavoite (palvelujen tarjoaminen kolmansille), joka on olemassa edelleen verosta vapautetun opetustavoitteen rinnalla.

19 — Näin voisi olla esimerkiksi siinä tapauksessa, että oppilaitos myy itse laatimaansa koulutusaineistoa omille opiskelijoilleen.

20 — Tältä osin on nähtävissä selviä yhtäläisyyksiä tuomioon 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388).