



Datum van
inontvangstneming

:

04/02/2016

Zaak C-699/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

24 december 2015

Verwijzende rechter:

Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 december 2015

Verzoekende partij:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Verwerende partij:

Brockenhurst College

**THE COMMISSIONERS FOR HER
MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS**

verzoekers

-en-

BROCKENHURST COLLEGE

verweerder

[OMISSIS]

BESLISSING:

1. De in de bijlage geformuleerde vragen worden overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verwezen naar het Hof van Justitie van de Europese Unie.

[OMISSIS]. [Or. 2]

BESLISSING

[OMISSIS]

[Or. 3]

BIJLAGE BIJ HET VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING AAN HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

Inleiding

- 1 Bij dit verzoek om een prejudiciële beslissing van de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) wordt het Hof van Justitie verzocht om precisering van de werkingssfeer van de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

Partijen

- 2 De Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) zijn verantwoordelijk voor de inning en het beheer van belasting in het Verenigd Koninkrijk.
- 3 Brockenhurst College (hierna: „College”) verstrekt bedrijfsmatig onderwijs op een locatie te [OMISSIS] Brockenhurst, [OMISSIS] [Verenigd Koninkrijk].

Relevante feiten en vraag in het hoofdgeding

- 4 De volgende feiten staan vast:
 - a. Het College verstrekt bedrijfsmatig onderwijs aan zijn studenten, waaronder lessen op het gebied van (i) horeca en (ii) podiumkunsten.
 - b. Om de studenten die de horecavakken volgen in de gelegenheid te stellen in de praktijk vaardigheden op te doen, drijft het College een restaurant. De cateringfuncties van het restaurant worden door de studenten van het College uitgevoerd onder leiding van hun studiebegeleiders. Het publiek eet in het restaurant en betaalt voor een maaltijd een bedrag dat ongeveer 80 % van de kosten ervan bedraagt. [Or. 4]

- c. Om de studenten die de lessen op het gebied van podiumkunsten volgen, op soortgelijke wijze praktijkervaring te laten opdoen, worden bij het College – opnieuw via de studenten – concerten en optredens uitgevoerd voor betalend publiek.
- d. Het opleidingsrestaurant moet voldoen aan alle educatieve behoeften van studenten die lessen op het gebied van de horeca volgen. Het restaurant kan voor dergelijke studenten worden vergeleken met een klaslokaal.
- e. Het opleidingsrestaurant staat niet open voor het publiek als zodanig. Het College beheert een database van plaatselijke groepen en particulieren die het restaurant mogelijk willen bezoeken. Zij worden via nieuwsbrieven op de hoogte gesteld van evenementen bij het College die door de vakgroep horeca worden georganiseerd.
- f. Het College stelt ten aanzien van het opleidingsrestaurant als vereiste dat het op dezelfde dag twee rondes vol zit (30 à 40 couverts), voor twee verschillende groepen studenten, zodat de studenten hier optimaal van profiteren. Zo niet, dan wordt de maaltijd geannuleerd.
- g. Een soortgelijke functie als die van het opleidingsrestaurant bestaat binnen de opleiding podiumkunsten in de vorm van concerten en toneelstukken die worden uitgevoerd door de studenten aan deze opleidingen.
- h. Ook hier worden de uitvoeringen gegeven voor een beperkt publiek, in die zin dat dit normaliter is samengesteld uit vrienden en familie van de studenten, of afkomstig is uit een vaste database van personen die zich bij het College hebben aangemeld. **[Or. 5]**
- i. Degenen die het opleidingsrestaurant of een uitvoering bezoeken weten dat zij een lagere prijs betalen voor een maaltijd of een uitvoering, die als oefening voor de studenten moet worden voorbereid en uitgevoerd.
- j. De praktijktraining was opgezet als onderdeel van de lessen en werd door de studenten in aanmerking genomen toen zij zich voor de respectieve opleidingen inschreven. Indien de praktijktraining, met inbegrip van het serveren van maaltijden en het geven van concerten, niet werd gegeven, zouden de studenten de lessen niet optimaal kunnen benutten.
- k. Gedurende hun opleiding helpen de studenten bij de verrichting van de diensten, hetgeen een wezenlijk onderdeel van hun opleiding vormt.
- l. Vast staat dat de verrichting van restaurant- en amusementsdiensten niet primair tot doel had, het College in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen extra opbrengsten te verschaffen.

- 5 De vraag in het hoofdgeding is, of de restaurant- en amusementsdiensten die door het College worden verricht (dat wil zeggen de diensten die door het College worden geleverd aan het publiek dat in het restaurant dineert of de optredens bijwoont), zoals door het College wordt gesteld, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw²) zijn vrijgesteld dan wel, zoals de Commissioners betogen, aan het standaardtarief zijn onderworpen.
- 6 Meer bepaald is de hoofdvraag tussen partijen in het geding, of deze diensten voor de toepassing van de vrijstelling in artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn kunnen worden aangemerkt als een verrichting van diensten die „nauw samenhangen” met het onderwijs dat door het College aan zijn studenten wordt verstrekt. [Or. 6]

Toepasselijke bepalingen

(a) Bepalingen van het Unierecht

- 7 Het onderhavige geding heeft betrekking op tijdvakken die vallen onder zowel:
 - a. de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”): als
 - b. de btw-richtlijn.

De relevante bepalingen van de twee richtlijnen zijn inhoudelijk echter gelijk.

- 8 Artikel 131 van de btw-richtlijn (oud artikel 13A, lid 1, van de Zesde richtlijn) bepaalt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

- 9 Hoofdstuk 2 van titel IX van de btw-richtlijn bevat 132, lid 1, onder i), [oud artikel 13A, lid 1, onder i), van de Zesde richtlijn)], op grond waarvan de lidstaten vrijstelling moeten verlenen voor bepaalde handelingen, waaronder:

„i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere

organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”.

- 10 Artikel 134 van de btw-richtlijn (oud artikel 13A, lid 2, van de Zesde richtlijn) luidt als volgt: **[Or. 7]**

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, punten b), g), h), i), l), m) en n), bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

(b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

(b) Nationaal recht

- 11 De vrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn zijn in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet in section 31 van de Value Added Tax Act 1994 [wet op de btw; hierna „VAT Act 1994”], waarin is bepaald dat een dienst wordt vrijgesteld indien hij voldoet aan een beschrijving uit Schedule 9 bij die wet.
- 12 De punten 1 en 4 in Group 6 van Part II van Schedule 9 bij de VAT Act 1994 omvatten, voor zover in dezen van belang, de volgende verrichtingen:

„1

De verstrekking door een bevoegde instelling van:

onderwijs;

[...]

(c) beroepsopleidingen.

[...]

4

Goederenleveringen of diensten (anders dan het afnemen van examens) die nauw samenhangen met de verrichting van een onder punt 1 vallende beschrijving (de hoofdprestatie) door of aan de bevoegde instelling die de hoofdprestatie verricht mits:

(a) de goederen of diensten bestemd zijn voor rechtstreeks gebruik door de leerling, student of stagiaire (naargelang van het geval) die de hoofdprestatie ontvangt; en

(b) indien de prestatie wordt verricht voor een bevoegde instelling die de hoofdprestatie verricht, deze wordt verricht door een andere bevoegde instelling.”

- 13 Een „bevoegde instelling” wordt gedefinieerd in noot (1) bij Group 6 van Part II van Schedule 9. In het onderhavige geding staat vast dat het College in dit verband een „bevoegde instelling” is.

Procesverloop voor de nationale rechter

- 14 Bij een beslissing van 5 november 2012 heeft het First-tier Tribunal bepaald dat de restaurantdiensten en amusementsdiensten die door het College aan het publiek worden geleverd, als **[Or. 8]** diensten die nauw samenhangen met onderwijs, krachtens artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn van btw zijn vrijgesteld.
- 15 In het door de Commissioners ingestelde hoger beroep heeft het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) bij beslissing van 30 januari 2014 de beslissing van het First-tier Tribunal gehandhaafd.
- 16 In het door de Commissioners ingestelde beroep bij de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) heeft de Court besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie prejudiciële vragen te stellen.

Samenvatting van de argumenten van de Commissioners

- 17 De Commissioners betogen dat de restaurantdiensten en de amusementsdiensten die door het College aan derde afnemers worden verstrekt, niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn vallen. Meer bepaald zijn het geen diensten die strikt genomen kunnen worden geacht „nauw samen te hangen” met het onderwijs dat het College aan zijn studenten verstrekt.
- 18 Ten eerste heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat goederenleveringen en diensten alleen kunnen worden aangemerkt als „nauw samenhangend” met onderwijs, waardoor zij op grond van artikel 132, lid 1, onder i), van de Zesde richtlijn hetzelfde fiscale lot delen, wanneer zij daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij dat onderwijs, dat de hoofdprestatie vormt (zie arrest C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) tegen Staatssecretaris van Financiën*, Jurispr. 2007, blz. I-4793 [EU:C:2007:343], punt 28).

- 19 Voorts blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dat een prestatie als nevenprestatie bij een hoofdprestatie kan worden beschouwd wanneer zij geen doel op zich is, maar een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht (zie arrest C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) tegen Staatssecretaris van Financiën*, waarin onder andere het arrest *Card Protection Plan Ltd (CPP) tegen Commissioners of Customs & Excise* (zaak C-349/96) [Jurispr. 1999] 1-973, [EU:C:1999:93] punt 30, wordt aangehaald). **[Or. 9]**
- 20 De vraag of een bepaalde prestatie een doel op zich vormt dan wel een middel is om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht, moet worden beoordeeld vanuit het standpunt van de standaardafnemer (zie bijvoorbeeld arrest *Field Fischer Waterhouse*, C-392/11 [EU:C:2012:597], punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 21 Anders dan de studenten van de inlenende instellingen aan het Horizon College kunnen de studenten van het College in het onderhavige geding op geen enkele wijze worden beschouwd als afnemers of ontvangers van de restaurant- of amusementsdiensten die door het College worden verstrekt. De studenten halen enkel profijt uit het feit dat zij betrokken zijn bij de uitvoering van de verrichting van de betreffende diensten door het College (waarbij de mogelijkheid hiertoe onderdeel is van de onderwijsdienst die hun door het College wordt verstrekt): de studenten profiteren niet zelf van het voorwerp van deze diensten, te weten de restaurantdiensten en de amusementsdiensten.
- 22 De enige afnemers van die diensten zijn derden die hiervoor betalen en deze verbruiken. Voor die klanten zijn de diensten duidelijk een doel op zich en zijn zij niet bijkomend bij andere goederen of diensten.
- 23 Voorts lijkt ook het feit dat de studenten op generlei wijze kunnen worden beschouwd als afnemers van de betreffende verstrekkingen, erop te wijzen dat die diensten niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), vallen: niettemin is het, zelfs wanneer de situatie wordt beoordeeld vanuit hun oogpunt van afnemers van onderwijsdiensten, duidelijk dat de restaurant- en amusementsdiensten doelstellingen op zich vormen.
- 24 Tot slot heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat bij de uitlegging van de vrijstellingen die in de btw-richtlijnen zijn vastgesteld, het beginsel van fiscale neutraliteit (als een beginsel van gelijke behandeling) en het beginsel dat die vrijstellingen **[Or. 10]** strikt moeten worden uitgelegd, gezamenlijk moeten worden toegepast (zie arrest *Zimmermann*, C-174/11, [EU:C:2012:716], punten 48 en 49).
- 25 Die overweging is in dezen relevant omdat, indien de door het College verstrekte restaurantdiensten en amusementsdiensten binnen de werkingssfeer van de

vrijstellingen vallen, dit leidt tot een verstoring van de mededinging tussen het College en andere leveranciers van soortgelijke diensten die in aanmerking komen voor vrijstelling. Een dergelijk resultaat kan volgens het btw-recht worden aanvaard in de gevallen waarin dit duidelijk krachtens het Unierecht is toegestaan, bijvoorbeeld wanneer dit onvermijdelijk blijkt uit de tekst van de richtlijn. Ingeval de omvang van de vrijstelling daarentegen onduidelijk is, pleiten de vereisten van fiscale neutraliteit voor een uitlegging waarbij een dergelijk resultaat wordt vermeden.

- 26 Om deze redenen betogen de Commissioners dat de restaurant- en amusementsdiensten die door het College ten behoeve van derde belanghebbenden worden verricht, strikt genomen niet kunnen worden geacht „nauw samen te hangen” met het onderwijs dat het College aan zijn studenten verstrekt.

Samenvatting van de argumenten van het College

- 27 Het College betoogt dat de restaurant- en amusementsdiensten nauw samenhangen met de verstrekking van onderwijs en derhalve zijn vrijgesteld.
- 28 Vast staat dat de door het Hof van Justitie de punten 28 en 29 van het arrest *Horizon College* [C-434/05, EU:C:2007:343] uiteengezette methode moet worden gevolgd om vast te stellen of dienstverlening nauw samenhangt met onderwijs.
- 29 Het College betoogt dat de vraag of een dienst een middel op zich vormt dan wel een middel is om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht, moet worden beantwoord vanuit het oogpunt van de typische afnemer van de hoofdprestatie van onderwijs: de studenten (zie arrest *Horizon College*, punten 30 en 32). **[Or. 11]**
- 30 Voorts stelt de rechtspraak van het Hof van Justitie niet als vereiste dat de studenten het voorwerp van de verstrekkingen afnemen of dat dit hun ten goede komt (zie het arrest *Horizon College* [C-434/05, EU:C:2007:343] alsook de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak *Horizon College* [EU:C:2007:149], punt 74).
- 31 In overeenstemming met het arrest *Horizon College* [EU:C:2007:149] is de relevante vraag, of de studenten door de restaurant- en amusementsdiensten in staat worden gesteld onder optimale omstandigheden te profiteren van het onderwijs dat door het College wordt verstrekt. De betrokkenheid van de studenten bij de verrichting van restaurant- en amusementsdiensten vormt een integraal onderdeel van de lessen van de studenten en stelt hen bijgevolg in staat onder optimale omstandigheden te profiteren van het onderwijs dat hun wordt gegeven.

- 32 Met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit betoogt het College dat een verschillende behandeling kan worden aanvaard indien zij op grond van het Unierecht is toegestaan (zie arrest *Belgocodex SA*, C-381/97, Jurispr. 1998, blz. I-8153 [EU:C:1998:589]). De btw-richtlijn staat uitdrukkelijk een verschillende behandeling toe voor diensten die nauw samenhangen met onderwijs en worden verricht door bijzondere onderwijsinstellingen.
- 33 Voorts verstrekt het College geen identieke of soortgelijke diensten als commerciële restaurants of theaters en voorziet het niet in dezelfde behoeften van de consument. Het restaurant en de voorstellingen worden bezocht door een beperkte groep personen, die weten dat zij een maaltijd krijgen of een voorstelling bijwonen die wordt verzorgd door studenten als onderdeel van hun opleiding en daarvoor bijgevolg een lagere prijs betalen.
- 34 Het College betoogt, kort gezegd, dat de relevante diensten nauw samenhangen met de verstrekking van onderwijs en derhalve in overeenstemming met de redenering van het Hof van Justitie in de zaak *Horizon College* zijn vrijgesteld. **[Or. 12]**

De redenen voor het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 35 De Court of Appeal is van oordeel dat het bij gebreke van een rechtstreeks precedent bij de uitlegging en de toepassing van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn in de omstandigheden van de onderhavige zaak niet gaat om een *acte clair*. Bovendien zijn de feiten in deze zaak niet ongebruikelijk, zodat de beslissing in de onderhavige zaak potentieel van grote invloed is.
- 36 Om deze redenen is de Court of Appeal van oordeel dat een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie over de hieronder geformuleerde vragen noodzakelijk is voordat het in het hoger beroep uitspraak kan doen.

De prejudiciële vragen

- 37 Hangen, voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder i), van de btw-richtlijn, restaurantdiensten en amusementsdiensten die door een onderwijsinstelling worden verricht ten behoeve van een betalend publiek (dat niet de hoofdprestatie, het onderwijs, afneemt) „nauw samen” met de verstrekking van onderwijs in omstandigheden waarin het verstrekken van deze diensten wordt vergemakkelijkt door de studenten (die de afnemers van de hoofdprestatie, het onderwijs, zijn) tijdens hun opleiding en als een wezenlijk onderdeel van die opleiding?
- 38 Is het bij de vaststelling of restaurantdiensten en amusementsdiensten als diensten die „nauw samenhangen” met onderwijs onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder i), vallen:

- a. van belang dat studenten veeleer profiteren van de verrichting van de betrokken diensten dan van het voorwerp van deze diensten;
- b. van belang dat deze diensten rechtstreeks noch indirect door de studenten worden ontvangen of afgenomen, maar worden ontvangen en afgenomen door de leden van het publiek die hiervoor betalen en die geen ontvanger zijn van de hoofdprestatie, namelijk het onderwijs; **[Or. 13]**
- c. van belang dat, vanuit het oogpunt van de typische afnemers van de betrokken diensten (dat wil zeggen het publiek dat hiervoor betaalt), die diensten niet ervoor zorgen dat een andere dienst onder optimale omstandigheden wordt verricht, maar een doel op zich vormen;
- d. van belang dat, vanuit het oogpunt van de studenten, de betrokken diensten geen doel op zich vormen, maar dat de deelname aan het verstrekken van die diensten ervoor zorgt dat de hoofdprestatie, het onderwijs, onder optimale omstandigheden wordt verstrekt;
- e. en in welke mate moet rekening worden gehouden met het beginsel van fiscale neutraliteit?

[OMISSIS]