

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 21 februari 2013 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 m – Undantag från skatteplikt – Tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning – Utövande av idrottsverksamhet på ett organiserat och systematiskt sätt – Kommunal bassänganläggning”

I mål C-18/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Tjeckien) genom beslut av den 15 december 2011, som inkom till domstolen den 16 januari 2012, i målet

Město Žamberk

mot

Finanční úředitelství v Hradci Králové, nu Odvolací finanční úředitelství,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent) samt domarna A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby och C. Vajda,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 december 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Město Žamberk, genom J. Lukáš, advokát,
- Finanční úředitelství v Hradci Králové, genom E. Horáková, i egenskap av ombud,
- Tjeckiska regeringen, genom M. Smolek, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, M. Šimerdová och Z. Malášková, samtliga i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan m?sto Žamberk (Žamberks stad) och Finan?ní ?editelství v Hradci Králové, nu Odvolací finan?ní ?editelství (överklagandeinstans vid skattemyndigheten), rörande skattskyldighet till mervärdesskatt för den inträdesavgift som ger tillträde till m?sto Žamberks kommunala bassänganläggning.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet är ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när personen agerar i denna egenskap” föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 132.1 m i detta direktiv, vilken återfinns i kapitel 2 som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

m) Vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.”

5 Följande stadgas i artikel 134 i direktivet:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 [m]:

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

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

Tjeckisk rätt

6 I § 61 d i lag nr 235/2004 om mervärdesskatt, i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, med rubriken ”Andra tillhandahållanden som är undantagna från mervärdesskatt utan rätt till avdrag” föreskrivs följande:

”Följande tillhandahållanden är också undantagna från mervärdesskatt:

...

d) tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, av en juridisk person som inte bildats eller upprättats i kommersiellt syfte, till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.”

7 Enligt § 2.1 i lag nr 115/2001 om främjande av idrott, motsvarar uttrycket idrott all form av

fysisk aktivitet som genom organiserat eller oorganiserat deltagande syftar till att på ett harmoniskt sätt utveckla den fysiska och mentala förmågan, förbättra hälsan och uppnå idrottsresultat i idrottstävlingar på alla nivåer.

8 I punkt 2 i samma bestämmelse definieras uttrycket "idrott för alla" som organiserad och oorganiserad idrott och aktiv fritid för stora befolkningsgrupper.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Město Žamberk tillhandahåller mot betalning av en inträdesavgift en kommunal bassänganläggning. På denna anläggning finns, bland annat, en simbassäng som är indelad i flera banor och utrustad med trampoliner för dykning. Det finns även plaskbassäng för barn, vattenrutschbanor, bubbelpool, en naturlig flodbadplats och en sandstrand för volleyboll. Vidare finns bordtennisutrustning jämte annan sportutrustning för uthyrning. Den hänskjutande domstolen har påpekat att så vitt den vet har inga klubbar eller andra idrottsföreningar verksamhet på bassänganläggningen; inte heller används anläggningen av skolor eller andra organ för fysisk träning.

10 I skattedeklarationen för det första kvartalet 2009 redovisade město Žamberk överskjutande mervärdesskatt med ett belopp på 198 182 CZK. Finanční úřad v Žamberku (den lokala skattemyndigheten i Žamberk) bedömde att město Žamberks tillhandahållande av den kommunala bassänganläggningen utgjorde ett tillhandahållande som var undantaget från skatteplikt som inte gav rätt till avdrag för mervärdesskatt, och fastställde följaktligen, genom ett beslut om uppbörd av den 17 juni 2009, det överskjutande beloppet för denna period till 154 105 CZK.

11 Beslutet om uppbörd fastställdes genom ett beslut av Finanční úřad v Hradci Králové (skattemyndigheten i Hradec Králové) av den 15 december 2009. Město Žamberk överklagade till Krajský soud v Hradci Králové (regional domstol i andra instans i Hradec Králové), vilken ogiltigförklarade det beslut som meddelats av Finanční úřad v Hradci Králové. Den sistnämnda överklagade då avgörandet till Nejvyšší správní soud (högsta förvaltningsdomstolen).

12 Med beaktande av definitionen av termen "idrott" som, på nationell nivå, finns i artikel 2 i lag nr 115/2201, vill Nejvyšší správní soud i huvudsak veta om oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet kan anses vara "idrottslig [...] träning" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet.

13 Den nationella domstolen undrar även om det faktum att en bassänganläggning, som den i förevarande mål, inte enbart erbjuder besökarna möjlighet att utöva vissa idrottsaktiviteter, utan även andra former av nöjen och rekreation, och om det faktum att samtliga besökare inte nödvändigtvis har för avsikt att utöva idrott, kan påverka tillämpligheten av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet.

14 Nejvyšší správní soud påpekar att frågan inte gäller tolkningen av begreppet "organisationer utan vinstsyfte" i den mening som avses i nämnda bestämmelse, eftersom frågan huruvida město Žamberk omfattas av detta begrepp inte är föremål för dess bedömning inom ramen för den aktuella tvisten, på grund av den tjeckiska processrätten. Tolkningsfrågorna avser inte heller de ytterligare villkor för undantag från mervärdesskatt som fastställs i artikel 134 i mervärdesskattedirektivet.

15 Mot denna bakgrund beslutade Nejvyšší správní soud att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Kan idrottsverksamhet som utövas på ett oorganiserat och osystematiskt sätt i

rekreationssyfte, och som kan utövas på ett sådant sätt i en bassänganläggning utomhus (till exempel simning och bollspel i rekreationssyfte etcetera), betraktas som idrottslig eller fysisk träning i den mening som avses i artikel 132.1 m i [mervärdesskattedirektivet]?

2) Om fråga 1 besvaras jakande önskas svar på följande fråga: Ska beredande av tillträde mot vederlag till en sådan bassänganläggning utomhus, vilken ger besökarna ovannämnda möjlighet att utöva idrott jämte andra former av nöjen och rekreation, anses utgöra en tjänst med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning i den mening som avses i nämnda bestämmelse i [mervärdesskattedirektivet], och därmed som en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt i den mån den tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte och övriga villkor i direktivet är uppfyllda?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

16 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet, som inte har deltagande i idrottstävlingar som syfte, kan anses vara idrottslig träning i den mening som avses i denna bestämmelse.

17 EU-domstolen påpekar först och främst, med beaktande av uttrycket "idrott" i den nationella lagstiftningen, att enligt domstolens praxis är de undantag som anges i nämnda artikel i mervärdesskattedirektivet självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 15, och av den 16 oktober 2008 i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, REG 2008, s. I-7821, punkt 16).

18 Ändamålet med de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet är, i likhet med vad som framgår av kapitelrubriken, att gynna vissa verksamheter av allmänintresse (se dom av den 23 april 2009 i mål C-357/07, TNT Post UK, REG 2009, s. I-3025, punkt 32). Undantagen omfattar emellertid inte alla verksamheter av allmänintresse, utan endast de verksamheter som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse (se domarna i de ovannämnda målen Horizon College, punkt 14, och Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 18, och dom av den 10 juni 2010 i mål C-86/09, Future Health Technologies, REU 2010, s. I-5215, punkt 29).

19 De uttryck som används för att beskriva dessa undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 17, och domarna i de ovannämnda målen Horizon College, punkt 16, och Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 17).

20 Uttrycken ska således tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i mervärdesskattedirektivet, och därvid ska särskilt *ratio legis* vad beträffar undantaget i fråga beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Temco Europe, punkt 18, dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005, s. I-1527, punkt 28, och domen i det ovannämnda målet Canterbury

Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 17).

21 Vad avser artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet påpekar domstolen att denna bestämmelse, enligt ordalydelsen, omfattar idrottslig och fysisk träning i allmänhet. Med beaktande av denna ordalydelse är inte syftet med bestämmelsen att endast vissa slag av idrott ska omfattas av undantaget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 27).

22 På samma sätt krävs inte heller för tillämpligheten av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet att idrottsverksamheten ska utövas på en bestämd nivå, till exempel på professionell nivå. Inte heller krävs det att idrottsverksamheten i fråga utövas på ett bestämt sätt, det vill säga regelbundet eller organiserat, eller i syfte att delta i idrottstävlingar, under förutsättning dock att utövandet av denna verksamhet inte är att beteckna som ren rekreation och nöje.

23 Gällande ändamålet med artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska det påpekas att bestämmelsen är avsedd att gynna vissa verksamheter av allmänintresse, nämligen tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Bestämmelsen syftar således till att främja sådan träning i stora befolkningsgrupper.

24 En tolkning av denna bestämmelse som begränsar tillämpningsområdet av det föreskrivna undantaget till idrottsverksamhet som utövas på ett organiserat och systematiskt sätt eller som syftar till deltagande i idrottstävlingar skulle emellertid strida mot nämnda syfte.

25 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet som inte syftar till deltagande i idrottstävlingar kan anses utgöra idrottslig träning i den mening som avses i bestämmelsen.

Den andra frågan

26 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tillträde till en bassänganläggning som inte enbart erbjuder besökarna inrättningar för utövande av idrottsverksamhet, utan även andra former av verksamhet för nöje och rekreation, kan utgöra tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning.

27 Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida detta enda tillhandahållande ska omfattas av det aktuella undantaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 19, av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN, REG 2007, s. I-2697, punkt 21, samt av den 10 mars 2011 i de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl., REU 2011, s. I-1457, punkt 52).

28 Det anses utgöra ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför för en kund har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt (se domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 22, dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkt 53, och domen i de ovannämnda förenade målen Bog m.fl., punkt 53). Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom

när en eller flera delar ska betraktas som det huvudsakliga tillhandahållandet, medan den andra, eller de andra, delarna tvärtom ska betraktas som en eller flera underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 30, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 21, samt Bog m.fl., punkt 54 och där angiven rättspraxis).

29 För att avgöra om ett enda sammansatt tillhandahållande ska anses utgöra ett tillhandahållande med nära anknytning till idrottslig träning i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, fastän detta tillhandahållande även består av delar som inte har en sådan anknytning, ska alla omständigheter kring transaktionen i fråga beaktas, i syfte att utröna vilka delar som är kännetecknande och identifiera vilka som är huvudsakliga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkterna 12 och 14, samt domarna i de ovannämnda målen Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 27, samt Bog m.fl., punkt 61).

30 Det följer av domstolens praxis att den huvudsakliga delen ska bedömas med hänsyn till genomsnittskonsumentens uppfattning (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 22, och dom av den 2 december 2010 i mål C-276/09, Everything Everywhere, REU 2010, s. I-12359, punkt 26) och, inom ramen för en helhetsbedömning, mot bakgrund av den kvalitativa – och inte enbart den kvantitativa – betydelsen av de delar som omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, i förhållande till de delar som inte omfattas av detta undantag (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Bog m.fl., punkt 62).

31 Inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på de nationella domstolarna att avgöra om det, i det enskilda fallet, är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida som omfattas av undantaget, och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 32, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 23, samt Bog m.fl., punkt 55). Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (se domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 23, och dom av den 27 september 2012 i mål C-392/11, Field Fisher Waterhouse, punkt 20).

32 Vad gäller förekomsten av ett enda sammansatt tillhandahållande i målet vid den nationella domstolen, ska det prövas om de inrättningar som finns inom bassänganläggningen i fråga utgör en helhet av sådant slag att tillträde till denna helhet utgör ett enda tillhandahållande och att det vore konstlat att skilja dem åt. Den omständigheten att det, som i förevarande mål, finns en enda sorts inträdesbiljett till bassänganläggningen som ger tillgång till alla inrättningar, utan någon åtskillnad i förhållande till vilken typ av inrättning som faktiskt används eller till på vilket sätt och under hur lång tid den används under den tid inträdesbiljetten är giltig, utgör ett viktigt indicium för förekomsten av ett enda sammansatt tillhandahållande.

33 Huruvida den huvudsakliga delen i ett sådant enda sammansatt tillhandahållande är möjligheten att utöva idrottsverksamhet som omfattas av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, eller snarare är en fråga om rent nöje och rekreation, ska bedömas – såsom påpekats i punkt 30 i denna dom – med hänsyn till genomsnittskonsumentens uppfattning, vilken ska fastställas genom en helhetsbedömning av objektiva omständigheter. Inom ramen för denna helhetsbedömning ska särskilt utformningen av den aktuella bassänganläggningen utifrån dess objektiva kännetecken, det vill säga de olika typer av installationer som erbjuds, hur de inrättats, deras antal och deras betydelse i förhållande till anläggningen i dess helhet, beaktas.

34 I synnerhet vad gäller bassängområdena ska den nationella domstolen ta i beaktande bland annat frågan om de lämpar sig för idrottslig simträning, genom att de, till exempel, är uppdelade i banor, utrustade med startpallar och har ett lämpligt djup och en lämplig storlek, eller om de tvärtom är inrättade på ett sådant sätt att de väsentligen lämpar sig för lek.

35 Att ett visst antal besökares avsikt inte gäller det som på så sätt bedömts vara den huvudsakliga delen av tillhandahållandet påverkar däremot inte denna bedömning.

36 Ett tillvägagångssätt där varje besökares individuella avsikt att nyttja de inrättningar som finns tillgängliga beaktas, skulle nämligen strida mot mervärdesskattesystemets syfte att säkerställa rättssäkerheten och en korrekt och enkel tillämpning av undantagen i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet. Det ska i detta hänseende erinras om att för att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten ska, utom i vissa undantagsfall, hänsyn tas till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 24, av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 33, och av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkt 39).

37 Av vad som ovan anförts följer att den andra frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tillträde till en bassänganläggning som inte enbart erbjuder besökarna inrättningar för utövande av idrottsverksamhet, utan även andra former av verksamhet för nöje och rekreation, kan utgöra tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av de uppgifter om tolkningen som EU-domstolen tillhandahållit i förevarande dom och med beaktande av de särskilda omständigheterna i det nationella målet, bedöma om så är fallet.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (femte avdelningen) följande:

1) **Artikel 132.1 m i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet som inte syftar till deltagande i idrottstävlingar kan anses utgöra idrottslig träning i den mening som avses i bestämmelsen.**

2) **Artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att tillträde till en bassänganläggning som inte enbart erbjuder besökarna inrättningar för utövande av idrottsverksamhet, utan även andra former av verksamhet för nöje och rekreation, kan utgöra tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av de uppgifter om**

tolkningen som Europeiska unionens domstol tillhandahållit i förevarande dom och med beaktande av de särskilda omständigheterna i det nationella målet, bedöma om så är fallet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tjeckiska.