

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 15 februari 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 13 A.1 n – Undantag från skatteplikt för vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster – Direkt effekt föreligger inte – Fastställande av vilka kulturella tjänster som är undantagna från skatteplikt – Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning”

I mål C-592/15

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket) genom beslut av den 16 oktober 2015, som inkom till domstolen den 13 november 2015, i målet

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

mot

British Film Institute,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent) samt domarna E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 september 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- British Film Institute, genom P. Drinkwater, solicitor, Z. Yang, barrister, D. Milne, QC, och A. Lee, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon, i egenskap av ombud, biträdd av S. Singh, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 29 september 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 n 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) och av artikel 132.1 n i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Skatte- och tullmyndigheten i Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten) och British Film Institute (nedan kallat BFI). Målet rör BFI:s skyldighet att betala mervärdesskatt på inträden till filmvisningar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

n) Vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

...”

4 Direktiv 2006/112 har, enligt artiklarna 411 och 413 i samma direktiv, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet.

Lagstiftningen i Förenade kungariket

5 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland implementerade inte artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet med sin nationella lagstiftning förrän den 1 juni 1996, vilket är det datum som Group 13 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (grupp 13 i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag) trädde i kraft.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 BFI är ett organ som drivs utan vinstsyfte, vars uppdrag är att främja filmvisning i Förenade kungariket. Under perioden från och med den 1 januari 1990 till och med den 31 maj 1996 (nedan kallad den omtvistade perioden) betalade BFI den normala skattesatsen för mervärdesskatt på inträden till filmvisningar.

7 Den 30 mars 2009 begärde BFI att skattemyndigheten skulle återbetala den mervärdesskatt som BFI hade betalat in under den omtvistade perioden. BFI gjorde gällande att entréavgifter utgör ersättning för tillhandahållande av kulturella tjänster, vilka är undantagna enligt artikel 13A.1 n i sjätte direktivet. Denna begäran avslögs.

8 BFI överklagade detta beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen för skattemål, Förenade kungariket), som biföll överklagandet. Ovannämnda domstol förklarade i sitt beslut av den 5 december 2012 att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse har direkt effekt.

9 Skattemyndigheten överklagade detta beslut till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen för skattemål, Förenade kungariket), som ogillade överklagandet med motiveringen att undantaget i nämnda bestämmelse har ett tillräckligt klart och precist innehåll och att det således har direkt effekt. Uttrycket "vissa" i nämnda bestämmelse ska nämligen tolkas så, att detta undantag avser "de" kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av den berörda medlemsstaten. Skattemyndigheten gavs tillstånd att överklaga till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål, Förenade kungariket)

10 Enligt vad som framgår av beslutet om hänskjutande innebär den eventuella omständigheten, att artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet ska tolkas så, att denna bestämmelse avser "de" kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av den berörda medlemsstaten, i den mening som avses i samma bestämmelse, att BFI, som är ett sådant organ, direkt kunde åberopa denna bestämmelse för att göra undantag för de entréavgifter som togs ut vid filmvisningar under perioden från den 1 januari 1990 till den 31 maj 1996. BFI skulle till och med kunna fortsätta att direkt åberopa nämnda bestämmelse efter den 31 maj 1996, trots att de tjänster som tillhandahålls av BFI inte längre ingår bland de kulturella tjänster som enligt Förenade kungarikets lagstiftning ska vara undantagna från och med nämnda datum.

11 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales, avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål, Förenade kungariket) har under dessa omständigheter beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är artikel 13 A 1 n i sjätte direktivet, särskilt uttrycket 'vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster', tillräckligt klar och precis för att denna bestämmelse ska ha direkt effekt, så att kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra erkända kulturella organ, såsom de tjänster som BFI tillhandahåller i det nu aktuella målet, undantas från skatteplikt i avsaknad av implementerande nationell lagstiftning härom?

2) Ger artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet, särskilt uttrycket 'vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster', medlemsstaterna ett utrymme för eget skön vid tillämpningen av implementerande lagstiftning, och om så är fallet, hur omfattande är detta utrymme?

3) Är svaren på ovanstående tolkningsfrågor även tillämpliga med avseende på artikel 132.1 n i

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs ett undantag för "vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster" ska tolkas så, att denna bestämmelse har direkt effekt, vilket innebär att denna bestämmelse, även utan införlivande, direkt kan åberopas av ett offentligrättsligt organ eller ett annat kulturellt organ som är erkänt av medlemsstaten i fråga och som tillhandahåller kulturella tjänster.

13 Enligt domstolens fasta rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se, bland annat, dom av den 19 januari 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, punkt 25, dom av den 15 januari 2014, Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 31, och dom av den 7 juli 2016, Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

14 Vad avser artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet ska det erinras om att det däri föreskrivna undantaget gäller "vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster". I nämnda bestämmelse preciseras således vilka kulturella tjänster som medlemsstaterna måste undanta från skatteplikt. Bestämmelsen innehåller nämligen inte en uttömmande förteckning över vilka kulturella tjänster som ska undantas och den föreskriver inte heller en skyldighet för medlemsstaterna att undanta samtliga kulturella tjänster. Det hänvisas istället endast till "vissa" tjänster i denna kategori. Bestämmelsen innebär således att det är upp till medlemsstaterna att bestämma vilka kulturella tjänster som ska omfattas av detta undantag.

15 Med hänvisning till domstolens praxis, enligt vilken undantagen i nämnda artikel 13 A.1 är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17), hävdar BFI att uttrycket "vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster" ska tolkas så, att det avser samtliga kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra kulturella organ som är erkända av den berörda medlemsstaten och att uttrycket således är tillräckligt klart och precist.

16 En sådan tolkning överensstämmer emellertid inte med den vanliga betydelsen av "vissa", vilket är det uttryck som används i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet, utan gör att detta uttryck förlorar sin ändamålsenliga verkan inom ramen för denna bestämmelse.

17 Den tolkning som BFI förespråkar medför att det i bestämmelsen föreskrivna undantaget utvidgas bortom uttryckets innebörd till att omfatta samtliga kulturella tjänster, vilket strider mot domstolens praxis, enligt vilken de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16, dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkterna 34 och 35, och dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

18 Det framgår även av domstolens praxis att kravet på att säkerställa enhetlig tillämpning av undantagen i nämnda artikel 13 A.1 inte är absolut, såsom BFI har hävdat. Även om de undantag

som avses i nämnda artikel är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika, kan unionslagstiftaren nämligen välja att överlåta på medlemsstaterna att definiera vissa uttryck i ett undantag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 mars 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, punkt 25, dom av den 4 maj 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 38 och 39, och dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

19 Att tolka artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet bokstavligen överensstämmer med vad som framgår av direktivets tillkomsthistoria och med unionslagstiftarens syften.

20 Såsom framgår av punkterna 20 och 21 i generaladvokatens förslag till avgörande följde unionslagstiftaren inte Europeiska kommissionens ursprungliga förslag om att upprätta en uttömmande förteckning över de kulturella tjänster som ska vara undantagna (se förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, KOM(73) 950 slutlig, av den 20 juni 1973). Unionslagstiftaren valde istället, genom uttrycket ”vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster”, en formulering av undantaget som ger medlemsstaterna möjlighet att bestämma vilka tillhandahållanden av kulturella tjänster de vill undanta.

21 Såsom kommissionen understrukt i sitt skriftliga yttrande till domstolen valde unionslagstiftaren – även om kommissionen senare föreslog att den ursprungliga lydelsen av artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet skulle ersättas av en uttömmande förteckning över de kulturella tjänster som ska vara undantagna (se förslaget till rådets nittonde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (KOM(84) 648 slutlig, av den 5 december 1984) – att behålla den ursprungliga lydelsen, vilken, såsom framgår av analysen i kommissionens första rapport till rådet om tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, framlagd i enlighet med artikel 34 i rådets sjätte direktiv 77/388 (KOM(83) 426 slutlig, av den 14 september 1983), överlämnar åt respektive medlemsstat att efter eget skön definiera innehållet av detta undantag.

22 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande förklaras unionslagstiftarens val att ge medlemsstaterna ett utrymme för eget skön beträffande vilka kulturella tjänster som ska undantas från mervärdesskatteplikt av att kulturella traditioner och regionala kulturarv i hög grad varierar inom unionen och ibland inom en och samma medlemsstat.

23 Uttrycket ”vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster” i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet innebär således inte ett krav på att samtliga tillhandahållanden av kulturella tjänster ska undantas, vilket i sin tur innebär att medlemsstaterna kan undanta ”vissa” tjänster, samtidigt som de bestämmer att andra tjänster ska vara mervärdesskattepliktiga.

24 Eftersom bestämmelsen ger medlemsstaterna ett utrymme för eget skön vad gäller att bestämma vilka kulturella tjänster som ska undantas, uppfyller den inte de villkor för att kunna åberopas direkt vid nationella domstolar, som uppställts i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 14 ovan.

25 Detta konstaterande påverkas inte av de överväganden som framgår av punkterna 34–37 i dom av den 17 februari 2005, Linneweber och Akritidis (C?453/02 och C?462/02, EU:C:2005:92) eller av punkterna 59–61 i dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, EU:C:2007:391), enligt vilka den eventuella omständigheten att medlemsstaterna lämnats ett utrymme för eget skön inte nödvändigtvis utesluter att de aktuella undantagen ska anses ha direkt effekt.

26 Såsom kommissionen påpekat i sitt skriftliga yttrande rör den rättspraxis som följer av dom av den 17 februari 2005, Linneweber och Akritidis (C?453/02 och C?462/02, EU:C:2005:92), medlemsstaternas möjlighet att fastställa tillämpningsvillkor vad avser ett undantag och inte vilket utrymme de har att efter eget skön bestämma omfattningen av ett undantag, såsom bland annat framgår av uttrycket ”vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster” i artikel 13A.1 n i sjätte direktivet

27 Vad rör domen av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, EU:C:2007:391), konstaterar domstolen att artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet skiljer sig från det undantag som var aktuellt i det målet, eftersom ovannämnda bestämmelse endast kräver att undantag ska göras för tillhandahållanden av ”vissa” kulturella tjänster.

28 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet, som föreskriver undantag för ”vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster”, ska tolkas så, att denna bestämmelse inte har direkt effekt, vilket innebär att bestämmelsen inte, utan införlivande, direkt kan åberopas av ett offentligrättsligt organ eller ett annat kulturellt organ som är erkänt av medlemsstaten i fråga och som tillhandahåller kulturella tjänster.

Den andra och den tredje frågan

29 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

30 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 13 A.1 n 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, vilken som föreskriver undantag för ”vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster”, ska tolkas så, att denna bestämmelse inte har direkt effekt, vilket innebär att bestämmelsen inte, utan införlivande, direkt kan åberopas av ett offentligrättsligt organ eller ett annat kulturellt organ som är erkänt av medlemsstaten i fråga och som tillhandahåller kulturella tjänster.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.