

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 13 juli 2017(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning – Artikel 133 – Undantaget från skatteplikt gäller inte i fall där det finns en risk för snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt – Tillhandahållanden av tjänster av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte”

I mål C-633/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 30 november 2015, som inkom till domstolen den 30 november 2015, i målet

London Borough of Ealing

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

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

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 oktober 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- London Borough of Ealing, genom F Mitchell, barrister, befullmäktigad av H. Grantham, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill och P. Mantle, barristers,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 december 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 133 första stycket d och artikel 133 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, och rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan London Borough of Ealing (Londonkommunen Ealing, Förenade kungariket) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets skatte- och tullförvaltning) (nedan kallad skatteförvaltningen). Målet rör en fråga om uttag av mervärdesskatt på inträdesavgifter till idrottsanläggningar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 28.3 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), jämförd med punkt 4 i bilaga E till detta direktiv, fick medlemsstaterna under den övergångsperiod som avses i artikel 28.4 fortsätta att beskatta sådana transaktioner som avsågs i artikel 13 A.1 m i nämnda direktiv.

4 Direktiv 2006/112 har, genom artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt Europeiska unionens lagstiftning på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet.

5 I artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, vilken återfinns i kapitel 2 som har rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset" i avdelning IX i direktivet, föreskrivs att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta

"[v]issa 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."

6 I artikel 133 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

...

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

De medlemsstater som i enlighet med bilaga E [till sjätte direktivet] den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på de transaktioner som avses i artikel 132.1 m ... kan även tillämpa de villkor som anges i led d i första stycket när undantag medges för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som utförs av offentligrättsliga organ."

Förenade kungarikets lagstiftning

7 Under den övergångsperiod som avsågs i artikel 28.3 i sjätte direktivet fortsatte Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att ta ut mervärdesskatt på sådana tjänster med nära

anknytning till idrottslig eller fysisk träning som avsågs i artikel 13 A.1 m i detta direktiv, med undantag för två tillhandahållanden av tjänster avseende deltagande i en idrottstävling, vilka föreskrevs i kategori 10 i bilaga 6 till Value Added Tax Act 1983 (1983 års mervärdesskattelag).

8 I kategori 10 i bilaga 9 till Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) föreskrivs att följande tillhandahållanden av tjänster är undantagna från skatteplikt:

”1. Medgivande av rätten att delta i en idrottstävling eller en tävling avseende en fysisk fritidsaktivitet, när vederlaget för detta medgivande utgörs av ett penningbelopp som i sin helhet används för att införskaffa ett eller flera priser som ska delas ut i tävlingen.

2. Medgivande, av ett behörigt organ som inrättats för idrott eller fysisk fritidsaktivitet, av rätten att delta i en tävling inom sådan verksamhet.

3. Tillhandahållanden åt enskilda individer av tjänster med nära anknytning till och av väsentlig betydelse för idrottslig eller fysisk träning som individen i fråga ägnar sig åt, vilka utförs av ett behörigt organ. Undantaget från skatteplikt gäller emellertid inte om organet har ett system för medlemskap och tjänsterna tillhandahålls en enskild individ som inte är medlem.”

9 I förklarande anmärkning 2A till kategori 10 definieras ”behörigt organ” som ett organ utan vinstsyfte som uppfyller vissa villkor.

10 I förklarande anmärkning 3 till denna kategori anges följande:

”Följande kan inte anses som ett 'behörigt organ' enligt punkt 3 i bilaga 9, kategori 10:

- a) kommuner och kommunala organ,
- b) ministerier ..., eller
- c) [vissa offentliga organ som inte är ministerier].”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Londonkommunen Ealing driver ett antal idrottsanläggningar, såsom idrottshallar och simbassänger. Kommunen betalade under perioden den 1 juni 2009–31 augusti 2012 in den mervärdesskatt som tagits ut på inträdesavgifter till dessa anläggningar.

12 Kommunen ansökte under år 2013 hos skatteförvaltningen om återbetalning av mervärdesskatten, med åberopande av att inträdesavgifterna borde ha undantagits från skatteplikt enligt artikel 132.1 m i direktiv 2006/112. Ansökan avslogs med hänvisning till att de tillhandahållanden av idrottsrelaterade tjänster som avses i den bestämmelsen inte är undantagna från skatteplikt enligt den nationella lagstiftningen, när dessa tillhandahållanden inte görs av offentligrättsliga organ, såsom en kommun eller ett kommunalt organ, i enlighet med de villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d och artikel 133 andra stycket i detta direktiv.

13 Londonkommunen Ealing överklagade detta beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket). Kommunen gjorde därvid gällande att Förenade kungariket inte kunde åberopa artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv. Denna medlemsstat hade nämligen, per den 1 januari 1989, inte belagt samtliga tillhandahållanden av idrottsrelaterade tjänster med mervärdesskatteplikt, eftersom bland annat avgifter för deltagande i en idrottstävling var undantagna från skatteplikt. Enligt klaganden i det nationella målet medger inte nämnda artikel 133 andra stycket, vad gäller tillhandahållanden av tjänster med en nära anknytning till idrottslig och fysisk träning, att offentligrättsliga organ utan

vinstsyfte utesluts från undantaget från mervärdesskatteplikt, såvida inte även andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ utesluts från undantaget. Slutligen ger artikel 133 andra stycket i samma direktiv, enligt klaganden, inte heller medlemsstaterna rätt att generellt utesluta samtliga kommuner och kommunala organ från detta undantag. Enligt bestämmelsen ska det nämligen göras en bedömning ”i varje enskilt fall” av huruvida ett undantag från skatteplikt skulle kunna leda till en snedvridning av konkurrensen. Skatteförvaltningen bestred klagandens argument.

14 Enligt uppgifterna i beslutet om hänskjutande ska Londonkommunen Ealing anses som ett organ utan vinstsyfte, vars tillhandahållanden har en nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning och riktar sig till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112.

15 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Har Förenade kungariket rätt enligt artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 att föreskriva att villkoret i led d i [första stycket i] den artikeln ska tillämpas med avseende på offentligrättsliga organ, när de relevanta transaktionerna var skattepliktiga i Förenade kungariket den 1 januari 1989 medan andra idrottsrelaterade tjänster var undantagna från skatteplikt vid den tidpunkten, och de relevanta transaktionerna inte hade undantagits från skatteplikt enligt nationell rätt innan Förenade kungariket började tillämpa det villkor som anges i artikel 133 [första stycket] d i detta direktiv?

2) Om svaret på den första frågan är jakande, har då Förenade kungariket rätt att föreskriva att villkoret i artikel 133 [första stycket] d i direktiv 2006/112 ska tillämpas med avseende på offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, utan att också föreskriva det villkoret med avseende på organ utan vinstsyfte som inte är offentligrättsliga?

3) Om svaret på den andra frågan är jakande, får då Förenade kungariket utesluta alla offentliga organ utan vinstsyfte från det undantag som återfinns i artikel 132.1 m [i direktiv 2006/112] utan att i varje enskilt fall ha prövat om ett undantag skulle kunna leda till snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

16 Det ska inledningsvis påpekas att de tillhandahållanden av tjänster som är aktuella i det nationella målet, enligt de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande, omfattas av det tidsmässiga tillämpningsområdet för direktiv 2006/112 och ska anses uppfylla de villkor för undantag från skatteplikt som anges i artikel 132.1 m i detta direktiv samt har gjorts av ett offentligrättsligt organ utan vinstsyfte i den mening som avses i denna bestämmelse. Eftersom dessa tillhandahållanden av tjänster var mervärdesskattepliktiga enligt de nationella bestämmelser som är aktuella i det nationella målet avser den hänskjutande domstolens frågor enbart tolkningen av artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv, jämförd med artikel 133 första stycket d, enligt vilken det under vissa förutsättningar är möjligt att utesluta nämnda tillhandahållanden från undantaget från skatteplikt när dessa görs av offentligrättsliga organ.

Den första frågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen utgör hinder för tillämpning av en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i detta direktiv måste vara uppfyllt, för att undantag från mervärdesskatteplikt ska

medges för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, vilka görs av offentligrättsliga organ, trots att denna medlemsstat den 1 januari 1989 inte tog ut mervärdesskatt på alla sådana tillhandahållanden av tjänster och de i målet aktuella tillhandahållandena inte undantagits från mervärdesskatt innan kravet på uppfyllande av det nämnda villkoret infördes.

18 Vad gäller frågan huruvida det krävs att alla tillhandahållanden av tjänster med en nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning omfattades av mervärdesskatteplikt den 1 januari 1989 för att en medlemsstat ska kunna åberopa artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112, konstaterar domstolen att det inte går att utläsa något sådant krav av bestämmelsens ordalydelse. Nämnda bestämmelse är nämligen tillämplig på medlemsstater som tog ut denna skatt på sådana transaktioner som avses i artikel 132.1 m i detta direktiv, utan att det uppställs något krav på att samtliga dessa tillhandahållanden av tjänster omfattades av skatteplikt.

19 Ett sådant krav är dessutom oförenligt med lydelsen av artikel 132.1 m, som artikel 133 andra stycket hänvisar till, där det talas om "vissa" tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning.

20 En medlemsstat som, liksom Förenade kungariket, den 1 januari 1989 inte tog ut mervärdesskatt på alla dessa tjänster, utan endast på vissa av dem kan således utnyttja den möjlighet som medlemsstaterna ges genom artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv, jämförd med artikel 133 första stycket d.

21 Den andra delen av den första frågan rör tolkningen av det sista ledet i artikel 133 andra stycket i samma direktiv, det vill säga "när undantag medges för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som utförs av offentligrättsliga organ".

22 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida denna formulering, såsom Londonkommunen Ealing gjort gällande, innebär att Förenade kungariket var tvunget att i ett första skede undanta tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte från skatteplikt, för att i ett senare skede kunna tillämpa det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i direktiv 2006/112 på dessa tillhandahållanden.

23 Det går emellertid inte att utläsa något sådant krav av artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv. Såsom generaladvokaten har anfört i punkt 44 i sitt förslag till avgörande står uttrycket "medge undantag" i denna bestämmelse nämligen i presens, det vill säga "undantag medges", och inte i imperfekt, "undantag medgavs". Det uppställs således inte något krav i denna bestämmelse på att de nämnda tillhandahållandena av tjänster har undantagits från mervärdesskatteplikt innan det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i samma direktiv tillämpas.

24 För denna tolkning talar även det syfte som eftersträvas med artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112. Denna bestämmelse syftar nämligen inte till att undanta tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig och fysisk träning från skatteplikt, utan syftar tvärtom, såsom framgår av lydelsen av artikel 133 andra stycket jämförd med artikel 133 första stycket d, till att ge medlemsstaterna möjlighet att ta ut mervärdesskatt på tillhandahållanden av tjänster av detta slag vilka görs av offentligrättsliga organ och som var mervärdesskattepliktiga den 1 januari 1989.

25 Av detta följer att undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig och fysisk träning, vilka görs av offentligrättsliga organ, med stöd av artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv får göras beroende av att det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d är uppfyllt, även om dessa tillhandahållanden inte tidigare har omfattats av ett

undantag från skatteplikt i den berörda medlemsstaten.

26 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande: Artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen utgör hinder för tillämpning av en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i detta direktiv måste vara uppfyllt, för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, vilka görs av offentligrättsliga organ, trots att denna medlemsstat den 1 januari 1989 inte tog ut mervärdesskatt på alla sådana tillhandahållanden av tjänster och de i målet aktuella tillhandahållandena inte undantagits från mervärdesskatt innan kravet på uppfyllande av det nämnda villkoret infördes.

Den andra frågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen utgör hinder för tillämpning av en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i detta direktiv måste vara uppfyllt, för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, vilka görs av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, när andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ, vilka gör sådana tillhandahållanden, inte behöver uppfylla detta villkor.

28 Domstolen erinrar om att artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, enligt vilken medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organ utan vinstsyfte, omfattar alla organ utan vinstsyfte, utan åtskillnad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 43).

29 Även om artikel 133 i detta direktiv ger medlemsstaterna rätt att göra detta undantag beroende av att ytterligare villkor är uppfyllda, framgår det av lydelsen i denna artikels första stycke att medlemsstaterna i princip får tillämpa de villkor som anges i leden a–d i detta stycke endast på organ som inte är offentligrättsliga. Vad gäller offentligrättsliga organ ger andra stycket i nämnda artikel endast rätt att uppställa det villkor som föreskrivs i led d i första stycket i samma artikel, vilket syftar till att undvika snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag. Det är dessutom endast de medlemsstater som den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på sådana tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv som får föreskriva ett sådant villkor.

30 Medlemsstaternas möjlighet enligt artikel 133 i direktivet att från undantaget från mervärdesskatteplikt utesluta tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig och fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112, är mer begränsad när det är fråga om offentligrättsliga organ utan vinstsyfte än i fråga om andra organ utan vinstsyfte. Såsom generaladvokaten anför i punkt 27 i sitt förslag till avgörande syftar förstnämnda bestämmelse således till att offentligrättsliga organ ska behandlas mer förmånligt än andra organ med avseende på undantaget från skatteplikt för deras tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig och fysisk träning.

31 Med beaktande av detta syfte ska ordet "även" i artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 tolkas så, att det innebär att en medlemsstat får kräva att offentligrättsliga organ uppfyller det villkor som föreskrivs i det första stycket d i denna artikel, endast om medlemsstaten kräver detta även av organ som inte är offentligrättsliga.

32 Det är oförenligt med denna tolkning att tillämpa en nationell lagstiftning som, såsom den som är aktuell i det nationella målet, från undantaget från skatteplikt, för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig och fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, utesluter endast sådana tillhandahållanden av tjänster som görs av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, utan att, med tillämpning av artikel 133 första stycket d i samma direktiv, föreskriva att även tillhandahållanden av tjänster som görs av andra organ utan vinstsyfte är skattepliktiga.

33 Av det anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande: Artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen utgör hinder för tillämpning av en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i detta direktiv måste vara uppfyllt, för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, vilka görs av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, när andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ, vilka gör sådana tillhandahållanden, inte behöver uppfylla detta villkor.

Den tredje frågan

34 Med hänsyn till svaret på den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

35 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:

1) **Artikel 133 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den bestämmelsen utgör hinder för tillämpning av en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i detta direktiv måste vara uppfyllt, för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, vilka görs av offentligrättsliga organ, trots att denna medlemsstat den 1 januari 1989 inte tog ut mervärdesskatt på alla sådana tillhandahållanden av tjänster och de i målet aktuella tillhandahållandena inte undantagits från mervärdesskatt innan kravet på uppfyllande av det nämnda villkoret infördes.**

2) **Artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen utgör hinder för tillämpning av en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det villkor som föreskrivs i artikel 133 första stycket d i detta direktiv måste vara uppfyllt, för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges för tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv, vilka görs av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, när andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ, vilka gör sådana tillhandahållanden, inte behöver uppfylla detta villkor.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.