

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 26 oktober 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillhandahållande av tjänster som har ett nära samband med utövande av idrott undantas från mervärdesskatteplikt – Begreppet ’idrott’ – Verksamhet som utmärks av ett fysiskt element – Duplikatbridge”

I mål C-90/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelning) (Förenade kungariket)), genom beslut av den 1 september 2015, som inkom till domstolen den 15 februari 2016, i målet

The English Bridge Union Limited

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent), K. Lenaerts, domstolens ordförande tillika tillförordnad domare på fjärde avdelningen, samt domarna E. Juhász, K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 2 mars 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- The English Bridge Union Limited, genom M. Lewis, solicitor, och D. Ewart, QC,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. Noort, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 juni 2017 ha hört generaladvokatens 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, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan The English Bridge Union Limited (nedan kallad EBU) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets skatte- och tullmyndighet, nedan kallad skattemyndigheten), angående huruvida de deltagaravgifter som EBU tar ut för de turneringar i duplikatbridge som organisationen anordnar är mervärdesskattepliktiga.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I enlighet med artiklarna 411 och 413 i direktiv 2006/112 upphävde och ersatte nämnda direktiv, från och med den 1 januari 2007, unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland 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).

4 I artikel 132.1 i direktiv 2006/112, som återfinns i kapitel 2, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, i avdelning IX i direktivet, föreskrivs att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta:

” ...

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.

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.

...”

Förenade kungarikets rätt

5 I kategori 10 i bilaga 9 till Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) föreskrivs att följande tillhandahållanden av tjänster med anknytning till idrott är undantagna från mervärdesskatteplikt:

”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. Ett berättigat organs tillhandahållande till en enskild person av tjänster som har ett nära och

väsentligt samband med den idrott eller fysiska träning den enskilda personen utövar ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 EBU är ett nationellt organ utan vinstsyfte vars uppdrag består i att reglera och utveckla duplikatbridge i England. Detta kortspel utgör en variant av spelet bridge, som det tävlas i på både nationell och internationell nivå, varvid varje lag successivt spelar samma hand som sina motspelare vid andra bord. Placering baseras således på relativa resultat.

7 EBU, vars medlemmar utgörs av regionala föreningar och enskilda, arrangerar turneringar i duplikatbridge och tar ut deltagarsavgifter av spelarna för att de ska få delta i dessa turneringar. EBU betalar mervärdesskatt på dessa avgifter.

8 EBU ansåg att dessa avgifter bör vara undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 och ansökte därför om att skattemyndigheten skulle återbetala den uppburna mervärdesskatten. Ansökan avslogs.

9 EBU överklagade till First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelning) (Förenade kungariket)), som fastställde skattemyndighetens avslag på ansökan, men medgav samtidigt sökanden rätt att överklaga.

10 Vid Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelning) (Förenade kungariket)), gjorde EBU gällande att en ”idrott” i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 inte nödvändigtvis måste inkludera ett övervägande element av fysisk aktivitet, då syftet med denna bestämmelse är att stödja verksamheter som främjar det fysiska eller mentala välbefinnandet hos regelbundna utövare av dessa verksamheter, och att intellektuell aktivitet är precis lika viktig som fysisk aktivitet. En verksamhet som utmärks av ett övervägande mentalt element och som utövas i tävlingsform, såsom duplikatbridge, utgör således en ”idrott” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

11 Skattemyndigheten har bestritt denna argumentation med hänvisning till att det framgår av lydelsen av artikel 132.1 m – som anger att vissa tillhandahållanden av tjänster ”med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning” undantas från mervärdesskatteplikt – att en ”idrott” i den mening som avses i denna bestämmelse måste innefatta ett övervägande fysiskt element. Den tolkning som EBU förordat strider dessutom mot principen om att de undantag från skatteplikt som anges i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas strikt.

12 Den hänskjutande domstolen har påpekat att duplikatbridge ställer krav på välutvecklade intellektuella förmågor – såsom logik, lateralt tänkande, strategi och minne – och att regelbundet spela bridge främjar såväl mentalt som fysiskt välbefinnande. Nämnda domstol söker således klarhet i huruvida så kallad hjärngymnastik, såsom det aktuella kortspelet, omfattas av begreppet ”idrott”, i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktivet.

13 Då Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelning)) ansåg att detta begrepp ska ges en självständig innebörd och en enhetlig tillämpning i samtliga medlemsstater, beslutade nämnda domstol att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1) Vilka väsentliga egenskaper måste en verksamhet uppvisa för att fråga ska anses vara om en 'idrott' i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112? Måste en verksamhet i synnerhet innefatta ett övervägande (eller icke försumbart) fysiskt element som är av avgörande betydelse för dess resultat, eller är det tillräckligt att verksamheten består av ett övervägande mentalt element som är av avgörande betydelse för dess resultat?"

2) Är duplikatbridge en 'idrott' i den mening som avses i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112?"

Prövning av tolkningsfrågorna

14 Såsom framgår av handlingarna i målet kan det inledningsvis konstateras att duplikatbridge är ett kortspel som ställer krav på intellektuella ansträngningar och färdigheter, varvid det fysiska elementet förefaller vara försumbart.

15 Genom sina tolkningsfrågor, som ska prövas gemensamt, söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en verksamhet, såsom duplikatbridge, som utmärks av ett fysiskt element som förefaller försumbart, omfattas av begreppet "idrott" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

16 I förevarande fall ska domstolen således inte fastställa innebörden av begreppet "idrott" i allmänhet, utan tolka det inom ramen för direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och i synnerhet inom ramen för de bestämmelser i detta direktiv som avser undantag från mervärdesskatteplikt.

17 Det följer av fast rättspraxis att undantagen i artikel 132 i nämnda direktiv är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 16, och dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

18 Eftersom direktiv 2006/112 inte innehåller någon som helst definition av begreppet "idrott", ska betydelsen och räckvidden av denna term, i enlighet med domstolens fasta praxis, fastställas i överensstämmelse med dess normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket den används och de ändamål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2014, Deckmyn och Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punkt 19 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 maj 2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 27).

19 Vad först och främst angår betydelsen av begreppet "idrott" i vanligt språkbruk avser detta begrepp vanligtvis, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande, en fysisk aktivitet – det vill säga en aktivitet som utmärks av ett icke försumbart fysiskt element.

20 Vad därefter angår systematiken i direktiv 2006/112 framgår det av domstolens fasta praxis att de uttryck som används för att fastställa undantagen från skatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Denna regel om strikt tolkning innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera dessa undantag från skatteplikt ska tolkas på ett sådant sätt att dessa undantag inte får avsedd effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 17, och dom av den 25 januari 2016, kommissionen/Nederländerna, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 20 och där angiven

rättspraxis).

21 Även om ändamålet med de undantag från skatteplikt som föreskrivs i nämnda artikel, såsom framgår av kapitelrubriken, är att gynna vissa verksamheter av allmänintresse, omfattar dessa undantag likväl inte alla verksamheter av allmänintresse, utan endast de som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 18 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 45).

22 En prövning av det sammanhang som artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ingår i talar således för en tolkning som innebär att begreppet "idrott" i denna bestämmelse endast avser sådana verksamheter som motsvarar den sedvanliga betydelsen av begreppet "idrott", vilka utmärks av ett icke försumbart fysiskt element, men omfattar inte samtliga verksamheter som på ett eller annat sätt kan förknippas med detta begrepp.

23 Vad slutligen angår de ändamål som eftersträvas med artikel 132.1 m i nämnda direktiv erinrar domstolen om att denna bestämmelse är avsedd att gynna vissa verksamheter av allmänintresse, närmare bestämt tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som utövar idrott eller fysisk träning, och syftar således till att främja sådant utövande i stora befolkningsgrupper (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 23, och dom av den 19 december 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 20).

24 Det är visserligen riktigt såsom EBU har påpekat och såsom framgår av handlingarna i målet, att duplikatbridge ställer krav på logik, minne, strategiskt och lateralt tänkande, och utgör en verksamhet som främjar det fysiska eller mentala välbefinnandet hos regelbundna utövare därav. Emellertid omfattas inte verksamheter som är att beteckna som ren rekreation och nöje – även om de visar sig vara fördelaktiga för mentalt och fysiskt välbefinnande – av nämnda bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 22, och dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna, C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkterna 23–25). Under dessa förhållanden är den omständigheten att en verksamhet främjar fysiskt och mentalt välbefinnande, som sådan, inte tillräcklig för att domstolen ska kunna dra slutsatsen att denna verksamhet omfattas av begreppet "idrott" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

25 Den omständigheten att det tävlas i en verksamhet som gynnar fysiskt och mentalt välbefinnande föranleder inte någon annan slutsats. Domstolen har nämligen slagit fast att det inte krävs för tillämpligheten av artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 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 (dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 22, och dom av den 19 december 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 19). I detta hänseende ska det även påpekas att den omständigheten att det tävlas i en viss verksamhet inte i sig utgör tillräckligt underlag för att denna verksamhet ska anses utgöra en "idrott", när ett icke försumbart fysiskt element saknas hos denna verksamhet.

26 Det framgår dessutom av den rättspraxis som erinrats om i punkt 21 ovan, att artikel 132 i direktiv 2006/112 syftar till att med begränsande verkan definiera vissa verksamheter av allmänintresse som, i form av undantag, ska undantas från mervärdesskatteplikt. Av de skäl som redogjorts för i punkterna 19–25 ovan skulle det således krävas en extensiv tolkning av räckvidden av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 m i nämnda direktiv för att denna

bestämmelse ska anses omfatta verksamheter som innefattar ett fysiskt element som förefaller försumbart. En sådan tolkning är inte förenlig vare sig med regeln om strikt tolkning av undantag från mervärdesskatteplikt, eller med syftet att strikt begränsa tillämpningsområdet för det aktuella undantaget.

27 Det följer således av lydelsen av artikel 132.1 m, och av en systematisk och teleologisk tolkning av direktiv 2006/112, att denna bestämmelse endast avser verksamheter som utmärks av ett icke försumbart fysiskt element.

28 En sådan tolkning avgör inte på förhand frågan huruvida en verksamhet som innefattar ett fysiskt element som förefaller försumbart, i förekommande fall, kan omfattas av begreppet "kulturella tjänster" i den mening som avses i artikel 132.1 n i nämnda direktiv, för det fall att denna verksamhet – med beaktande av hur den utövas, dess historia och tillhörande traditioner i en viss medlemsstat – ingår i den statens sociala och kulturella arv och därmed kan anses utgöra en del av dess kultur. Härvidlag har domstolen slagit fast att motsvarande bestämmelse i direktiv 77/388 ger medlemsstaterna ett utrymme för eget skön vid fastställandet av vilka kulturella tjänster som ska undantas från mervärdesskatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punkt 24).

29 Mot bakgrund av ovanstående ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en verksamhet, såsom duplikatbridge, som utmärks av ett fysiskt element som förefaller försumbart, inte omfattas av begreppet "idrott" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

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 132.1 m i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en verksamhet, såsom duplikatbridge, som utmärks av ett fysiskt element som förefaller försumbart, inte omfattas av begreppet "idrott" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.