Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

13. juli 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelse af tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport – artikel 133 – fritagelse udelukket i tilfælde af risiko for konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder – tjenesteydelser leveret af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«

I sag C-633/15

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 30. november 2015, indgået til Domstolen den 30. november 2015, i sagen

London Borough of Ealing

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. oktober 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— London Borough of Ealing ved barrister F. Mitchell, på vegne af solicitor H. Grantham,

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon, som befuldmægtiget, bistået af barristers R. Hill og P. Mantle,

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. december 2016,

* processprog: engelsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 133, stk. 1, litra d), og artikel 133, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem London Borough of Ealing (Londonkommunen Ealing, Det Forenede Kongerige) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (told- og skatteforvaltningen i Det Forenede Kongerige, herefter »afgiftsmyndigheden«) angående spørgsmålet om, hvorvidt entré til sportsfaciliteter er momspligtig.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I overensstemmelse med artikel 28, stk. 3, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), sammenholdt med direktivets bilag E, punkt 4, kunne medlemsstaterne i den i artiklens stk. 4 omhandlede overgangsperiode fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er omhandlet i nævnte direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m).

4 Direktiv 2006/112 har i overensstemmelse med artikel 411 og 413 heri fra og med den 1. januar 2007 ophævet og erstattet EU-lovgivningen på momsområdet, herunder bl.a. sjette direktiv.

5 Artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i nævnte direktivs afsnit IX, bestemmer, at medlemsstaterne fritager:

»visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning«.

6 Det nævnte direktivs artikel 133 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

[…]

d) [F]ritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

De medlemsstater, som i henhold til bilag E til [sjette direktiv] pr. 1. januar 1989 lagde moms på de transaktioner, der er omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m) […], kan ligeledes anvende betingelserne i nærværende artikels stk. 1, litra d), når de pågældende leveringer af varer eller ydelser foretaget af offentligretlige organer fritages.«

Det Forenede Kongeriges ret

7 I overgangsperioden omhandlet i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, lod Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland de transaktioner være afgiftspligtige, som er nært tilknyttet udøvelsen af sport og fysisk træning som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), med undtagelse af to tjenesteydelser, som vedrørte deltagelse i en sportskonkurrence som omhandlet i bilag 6, gruppe 10, til Value Added Tax Act 1983 (lov af 1983 om merværdiafgift).

8 Bilag 9, gruppe 10, til Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift) fritager følgende transaktioner for moms:

»1. [t]ildelingen af en ret til at deltage i en konkurrence vedrørende sport eller fysisk aktivitet, hvor modydelsen for tildelingen består af penge, der fuldt ud skal allokeres til indkøb af en præmie eller præmier, der udloddes i konkurrencen

2. [t]ildelingen af en ret til at deltage i en konkurrence vedrørende sport eller fysisk aktivitet fra et berettiget organ, der er oprettet med henblik på en sådan virksomhed

3. [e]t berettiget organs levering af tjenesteydelser, der er nært knyttet til og væsentlig for sport eller fysisk træning, til en person, der deltager heri, undtagen når organet driver en medlemsskabsordning, og personen ikke er medlem«.

9 Den fortolkende note 2A til gruppe 10 definerer »berettiget organ« som et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som opfylder visse betingelser.

10 Den fortolkende note 3 til den nævnte gruppe har følgende ordlyd:

»I punkt 3 til bilag 9, gruppe 10, omfatter et »berettiget organ« ikke

a) lokale myndigheder

b) ministerielle organer […] eller

c) [visse ikke-ministerielle offentlige organer].«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Londonkommunen Ealing er en lokal myndighed, der driver en række sportsfaciliteter såsom gymnastikhaller og svømmehaller. I perioden fra den 1. juni 2009 til den 31. august 2012 betalte kommunen moms, der blev opkrævet af entréindtægterne til disse sportsfaciliteter.

12 I 2013 fremsatte kommunen et krav over for afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af denne afgift, idet den gjorde gældende, at disse indtægter skulle have været fritaget i henhold til artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112. Dette krav blev afvist med den begrundelse, at den nationale lovgivning udelukkede fritagelsen af sportsydelserne i denne bestemmelse, når disse blev leveret af offentligretlige organer såsom en lokal myndighed i overensstemmelse med betingelserne i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), og stk. 2.

13 Londonkommunen Ealing har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse til First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige). Kommunen har for denne ret gjort gældende, at Det Forenede Kongerige ikke kunne påberåbe sig nævnte direktivs artikel 133, stk. 2, eftersom medlemsstaten ikke havde ladet alle sportsydelser være momspligtige pr. 1. januar 1989 i henhold til den nationale lovgivning, idet navnlig retten til at deltage

i en sportskonkurrence var fritaget. Hvad angår tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning kan artikel 133, stk. 2, ikke ifølge sagsøgeren i hovedsagen udelukke offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra momsfritagelsen uden samtidig at udelukke andre organer end offentligretlige, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra denne fritagelse. Endelig tillader direktivets artikel 133, stk. 2, ikke medlemsstaterne generelt at udelukke samtlige lokale myndigheder fra denne fritagelse, eftersom artiklen kræver, at det »i hvert enkelt tilfælde« skal fastslås, om denne fritagelse kan medføre konkurrenceforvridning. Afgiftsmyndigheden har bestridt denne argumentation.

14 Ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen skal Londonkommunen Ealing anses for et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis ydelser har nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning og er tiltænkt personer, som deltager i sport eller fysisk træning, som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112.

15 På denne baggrund har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har Det Forenede Kongerige ret til i medfør af [artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112] at pålægge offentligretlige organer betingelsen i artikel 133, [stk. 1,] litra d), [dels] under omstændigheder, hvor Det Forenede Kongerige behandlede de omhandlede transaktioner som afgiftspligtige pr. 1. januar 1989, mens andre sportsydelser var fritaget på den dato, [dels] under omstændigheder, hvor de omhandlede transaktioner ikke var fritaget i henhold til national ret, før Det Forenede Kongerige søgte at pålægge betingelsen i artikel 133, [stk. 1,] litra d)?

2) Såfremt [det første spørgsmål] besvares bekræftende, har Det Forenede Kongerige da ret til at pålægge offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, betingelsen i […] artikel 133, [stk. 1,] litra d), [i direktiv 2006/112] uden også at anvende denne betingelse på organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som ikke er offentligretlige?

3) Såfremt svaret på [det andet spørgsmål] er bekræftende, har Det Forenede Kongerige da ret til at udelukke alle offentlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, fra at drage fordel af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra m), [i direktiv 2006/112] uden i hvert enkelt tilfælde at have undersøgt, om indrømmelse af fritagelsen ville medføre risiko for konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsdrivende?«

Om de præjudicielle spørgsmål

16 Indledningsvis bemærkes, at tjenesteydelserne i hovedsagen ifølge oplysninger i forelæggelsesafgørelsen henhører under det tidsmæssige anvendelsesområde for direktiv 2006/112, skal anses for at opfylde betingelserne for fritagelse i henhold til direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), og er blevet leveret af et offentligretligt organ, der ikke arbejder med gevinst for øje i denne bestemmelses forstand. Da disse tjenesteydelser er momspligtige i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, vedrører den forelæggende rets spørgsmål alene fortolkningen af nævnte direktivs artikel 133, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, litra d), der på visse betingelser kan udelukke disse tjenesteydelser fra fritagelsen, såfremt de leveres af offentligretlige organer.

Om det første spørgsmål

17 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for medlemsstats lovgivning, hvorefter momsfritagelsen til fordel for offentligretlige organer, som leverer ydelser med nær tilknytning til

udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), er underlagt betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), selv om medlemsstaten dels ikke havde momsbelagt alle disse tjenesteydelser pr. 1. januar 1989, og leveringen af de omhandlede tjenesteydelser dels ikke var blevet momsfritaget, inden denne betingelse blev pålagt.

18 For så vidt angår spørgsmålet, om alle tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning skulle være momsbelagt pr. 1. januar 1989, for at en medlemsstat kan gøre artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 gældende, skal det bemærkes, at bestemmelsen ikke indeholder en sådan betingelse. Den pågældende bestemmelse finder nemlig anvendelse på de medlemsstater, som lagde denne afgift på de transaktioner, som er omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), uden at kræve, at alle disse tjenesteydelser er afgiftspligtige.

19 Et sådant krav ville desuden være i strid med ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra m), hvortil der henvises i artikel 133, stk. 2, og som vedrører »visse« former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning.

20 Derfor kan en medlemsstat som Det Forenede Kongerige, der pr. 1. januar 1989 ikke lagde moms på alle, men kun visse af disse tjenesteydelser, benytte sig af den mulighed, som medlemsstaterne er tillagt i henhold til direktivets artikel 133, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, litra d).

21 Den anden del af første spørgsmål vedrører fortolkningen af sidste sætningsled i direktivets artikel 133, stk. 2, nemlig »når de pågældende leveringer af varer eller ydelser foretaget af offentligretlige organer fritages«.

22 I denne henseende ønsker den forelæggende ret oplyst, om denne formulering, således som Londonkommunen Ealing har gjort gældende, indebærer, at Det Forenede Kongerige først skulle have fritaget tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som leveres af offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, før det på et senere tidspunkt kunne anvende betingelsen i artikel 133, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 på sådanne ydelser.

23 Et sådant krav kan ikke udledes af nævnte direktivs artikel 133, stk. 2. Som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, benyttes verbet »fritage« i nutid, nemlig »fritages«, og ikke i datid, »var fritaget«. Bestemmelsen kræver således ikke, at disse tjenesteydelser var fritaget for moms, inden betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), kan finde anvendelse.

24 Formålet med artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 taler ligeledes for denne fortolkning. Bestemmelsen har nemlig ikke til formål at fritage tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, men tværtimod, således som det fremgår af ordlyden i artikel 133, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, litra d), at tillade medlemsstaterne at lægge moms på de nævnte tjenesteydelser, som leveredes af offentligretlige organer og var pålagt denne afgift pr. 1. januar 1989.

25 Det følger heraf, at fritagelsen af tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som leveres af offentligretlige organer, i medfør af nævnte direktivs artikel 133, stk. 2, kan undergives betingelsen i denne artikels stk. 1, litra d), selv om disse tjenesteydelser ikke forinden havde været fritaget i den pågældende medlemsstat.

26 Under hensyntagen til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter momsfritagelsen til fordel for offentligretlige organer, som leverer ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), er underlagt betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), selv om medlemsstaten dels ikke havde momsbelagt alle disse tjenesteydelser pr. 1. januar 1989, og leveringen af de omhandlede tjenesteydelser dels ikke var blevet momsfritaget, inden denne betingelse blev pålagt.

Om det andet spørgsmål

27 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen foreliggende, hvorefter momsfritagelsen til fordel for offentligretlige organer, som leverer ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), er underlagt betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), uden at denne betingelse også anvendes i forhold til andre organer end offentligretlige, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som leverer sådanne tjenesteydelser.

28 I denne henseende bemærkes, at artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, hvorefter medlemsstaterne fritager visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der leveres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, omfatter alle organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, uden sondring (jf. i denne retning dom af 25.2.2016, Kommissionen mod Nederlandene, C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 43).

29 Selv om direktivets artikel 133 tillader medlemsstaterne at gøre fritagelsen betinget af, at yderligere forudsætninger er opfyldt, fremgår det af ordlyden af artiklens stk. 1, at medlemsstaterne i princippet kun kan anvende betingelserne, som er omhandlet i litra a)-d), i forhold til andre organer end offentligretlige. Hvad angår offentligretlige organer tillader artiklens stk. 2 kun medlemsstaterne at kræve, at betingelsen i artiklens stk. 1, litra d), som skal hindre konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder, er opfyldt, og kun for de medlemsstater, som pr. 1. januar 1989 lagde moms på de tjenesteydelser, som er omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m).

30 Derfor er den mulighed, som medlemsstaterne har i henhold til direktivets artikel 133 til at udelukke momsfritagelse for tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, strengere afgrænset for så vidt angår offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end for andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. Som anført af generaladvokaten i punkt 27 i forslaget til afgørelse, har sidstnævnte bestemmelse således til formål at begunstige offentligretlige organer i forhold til andre organer for så vidt angår fritagelsen af de ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som de leverer.

31 Henset til dette formål skal ordet »ligeledes« i artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at en medlemsstat kun kan kræve, at offentligretlige organer opfylder betingelsen i artiklens stk. 1, litra d), såfremt den ligeledes kræver dette af andre organer.

32 Denne fortolkning er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen foreliggende, hvorefter alene tjenesteydelser, som leveres af offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, er udelukket fra momsfritagelsen for tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), uden at tjenesteydelser, som leveres af andre organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, ligeledes er momspligtige i medfør af samme direktivs artikel 133, stk. 1, litra d).

33 Henset til samtlige disse betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen foreliggende, hvorefter momsfritagelsen til fordel for offentligretlige organer, som leverer ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), er underlagt betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), uden at denne betingelse også anvendes i forhold til andre organer end offentligretlige, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som leverer sådanne tjenesteydelser.

Om det tredje spørgsmål

34 I betragtning af det svar, der er givet på det andet spørgsmål, er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 133, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter fritagelsen for merværdiafgift (moms) til fordel for offentligretlige organer, som leverer ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), er underlagt betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), selv om denne medlemsstat dels ikke havde momsbelagt alle disse tjenesteydelser pr. 1. januar 1989, og leveringen af de omhandlede tjenesteydelser dels ikke var blevet momsfritaget, inden denne betingelse blev pålagt.**

2) **Artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen foreliggende, hvorefter momsfritagelsen til fordel for offentligretlige organer, som leverer ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), er underlagt betingelsen i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), uden at denne betingelse også anvendes i forhold til andre organer end offentligretlige, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som leverer sådanne tjenesteydelser.**

Underskrifter