

## Mål C-288/07

### Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

mot

### Isle of Wight Council m.fl.

(begäran om förhandsavgörande  
från High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 4.5 — Verksamhet som bedrivs av ett offentligrättsligt organ — Upplåtelse av avgiftsbelagda parkeringsplatser — Konkurrensnedvridning — Innebörden av uttrycken ’skulle leda till’ och ’av viss betydelse’”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den  
12 juni 2008 . . . . . I - 7208  
Domstolens dom (stora avdelningen) av den 16 september 2008 . . . . . I - 7219

#### Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter — Harmonisering av lagstiftning — Omsättnings-  
skatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Skattskyldiga personer — Offentligrätts-  
liga organ*  
(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.5 andra stycket)
2. *Bestämmelser om skatter och avgifter — Harmonisering av lagstiftning — Omsättnings-  
skatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Skattskyldiga personer — Offentligrätts-  
liga organ*  
(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.5 andra stycket)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter — Harmonisering av lagstiftning — Omsättningskatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Skattskyldiga personer — Offentligrättsliga organ*  
(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.5 andra stycket)

1. Artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter ska tolkas på så sätt att den konkurrensnedvridning av viss betydelse som befrielsen från skattskyldighet för offentligrättsliga organ som agerar i egenskap av offentliga myndigheter skulle leda till ska bedömas utifrån den aktuella verksamheten som sådan, utan att denna bedömning avser någon särskild lokal marknad.

Ett offentligrättsligt organ kan nämligen, inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för detta organ, enligt nationell rätt ha ålagts att bedriva viss verksamhet som huvudsakligen är av ekonomisk art, varvid samma verksamhet även kan bedrivas parallellt av privata aktörer, vilket innebär att nämnda organs befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt kan medföra att det uppstår viss konkurrensnedvridning.

Syftet med artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet är att undvika detta oönskade resultat. Därmed föreskrivs i denna bestämmelse att de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till detta

direktiv ”i vart fall” är mervärdesskattepliktiga även om de bedrivs av offentligrättsliga organ som agerar i egenskap av offentliga myndigheter, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala. Med andra ord förutsätts offentligrättsliga organs befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt för sådan verksamhet leda till konkurrensnedvridning, såvida verksamheten inte genomförs i försumbart liten skala. Det framgår således av artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet att dessa organs skattskyldighet för mervärdesskatt följer av utövandet av själva de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till detta direktiv, oberoende av om ett givet offentligrättsligt organ är utsatt för konkurrens på den lokala marknad där verksamheten bedrivs.

Dessutom kan det, på nationell nivå, finnas andra verksamheter av huvudsakligen ekonomisk art, som inte är förtecknade i bilaga D till sjätte direktivet – vilka verksamheter det är kan variera från en medlemsstat till en annan eller från en ekonomisk sektor till en annan – och som bedrivs parallellt både av offentligrättsliga organ i egenskap av offentliga myndigheter och av privata aktörer. Det är just dessa verksamheter som omfattas av artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, i vilken föreskrivs att offentligrättsliga organ kan betraktas

som skattskyldiga personer även när de agerar i egenskap av offentliga myndigheter, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Andra och tredje styckena i nämnda artikel 4.5 är följaktligen nära förbundna genom att de har samma syfte, nämligen att offentligrättsliga organ ska behandlas som skattskyldiga för mervärdesskatt även när dessa organ agerar i egenskap av offentliga myndigheter. Dessa stycken följer också samma logik, genom vilken gemenskapslagstiftaren har avsett att begränsa tillämpningsområdet för befrielsen från skattskyldighet för offentligrättsliga organ, för att huvudregeln i artikel 2.1 samt artikel 4.1 och 4.2 i direktivet, enligt vilken i princip all ekonomisk verksamhet är mervärdesskattepliktig, ska iakttas. Andra och tredje styckena i artikel 4.5 i sjätte direktivet ska följaktligen tolkas som en helhet. Detta innebär att offentligrättsliga organs skattskyldighet för mervärdesskatt, oavsett om den grundas på andra stycket i artikel 4.5 i sjätte direktivet eller på tredje stycket i denna bestämmelse, följer av utövandet av en given verksamhet som sådan, oberoende av om nämnda offentligrättsliga organ är utsatta för konkurrens på den lokala marknaden där verksamheten bedrivs.

Principen om skatteneutralitet säkerställs sålunda, eftersom alla offentligrättsliga organ är antingen skattskyldiga eller befriade från skattskyldighet för mervärdesskatt, och det enda avsteg som görs från denna princip utelärande avser förhållandet mellan dessa organ och de privata aktörerna i de fall där konkurrenssnedvridningen förblir av underordnad betydelse. En bedömning av huruvida det föreligger konkurrenssnedvridning utifrån var och en av de lokala marknader där de lokala myndigheterna är verksamma skulle förutsätta att det, på basis av ekonomiska analyser som ofta är komplicerade, företas en systematisk prövning av konkurrensvillkoren på en mängd lokala marknader. Dessa marknader kan visa sig särskilt svåra att fastställa, eftersom avgränsningen av dem inte nödvändigtvis sammanfaller med de lokala myndigheternas territoriella behörighet. I detta fall skulle varken de lokala myndigheterna eller de privata aktörerna, med den säkerhet som krävs för att de ska kunna bedriva sin verksamhet, kunna förutse om en lokal myndighets verksamhet på en given lokal marknad är mervärdesskattepliktig eller inte, vilket skulle kunna äventyra principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet.

(se punkterna 33–41, 46, 49 och 51–53 samt punkt 1 i domslutet)

2. Uttrycket "skulle leda till", i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter, ska tolkas

på så sätt att det inte endast omfattar faktisk konkurrens, utan även potentiell konkurrens, såvitt möjligheten för en privat aktör att träda in på den ifrågasvarande marknaden är verklig och inte endast hypotetisk.

De offentligrättsliga organens befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt enligt artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet utgör nämligen ett undantag från huvudregeln om skattskyldighet för all ekonomisk verksamhet, vilket innebär att denna bestämmelse ska tolkas restriktivt. Huvudregeln iakttas emellertid i artikel 4.5 andra stycket i detta direktiv för att förhindra att dessa organs befrielse från skattskyldighet leder till konkurrensnedvridning av viss betydelse. Denna bestämmelse ska därmed inte tolkas restriktivt.

Den rent teoretiska möjligheten för en privat aktör att träda in på den relevanta marknaden, vilken inte stöds av några faktiska omständigheter, objektiva indicier eller av någon marknadsanalys, innebär emellertid inte att det kan anses föreligga en potentiell konkurrens. För att en sådan konkurrens ska anses föreligga måste denna möjlighet vara verklig och inte endast hypotetisk.

(se punkterna 60 och 64–65 samt punkt 2 i domslutet)

3. Uttrycket ”av viss betydelse”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter, ska förstås så, att den faktiska eller potentiella konkurrensnedvridningen ska vara mer än försumbar.

Detta uttryck ska nämligen uppfattas på så sätt att det syftar till att begränsa tillämpningsområdet för den befrielse från skattskyldighet för offentligrättsliga organ avseende nämnda verksamhet som föreskrivs i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. Om detta uttryck ansågs betyda väsentlig eller rentav osedvanlig skulle tillämpningsområdet för befrielsen från skattskyldighet för offentligrättsliga organ utökas på ett otillbörligt sätt. Om befrielse från skattskyldighet däremot enbart medgavs i de fall då detta endast skulle leda till en försumbar snedvridning av konkurrensen skulle räckvidden av befrielsen i hög grad begränsas.

Det framgår vidare av artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet att de offentligrättsliga organen medges befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till detta direktiv, såvida verksamheten är försumbar, varvid det således förutsätts att konkurrensnedvridningen till följd härav också

skulle vara försumbar. Eftersom andra och tredje styckena i artikel 4.5 i sjätte direktivet är nära förbundna genom att de har samma syfte och eftersom de följer samma logik, ska uttrycket "av viss betydelse" förstås så att offentlighetsliga organ enbart ska medges befrielse från skattskyldighet i sådana fall då denna befrielse endast leder till försumbar konkurrenssnedvridning.

Slutligen undergrävs principen om skat-  
teneutralitet i minsta möjliga mån om  
nämnda organ enbart befrias från skatt-  
skyldighet för mervärdesskatt i de fall  
då detta inte leder till någon eller endast  
försumbar konkurrenssnedvridning.

(se punkterna 72–76 och 78–79 samt  
punkt 3 i domslutet)