



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
MELCHIOR WATHELET  
föredraget den 21 december 2016<sup>1</sup>

**Mål C-633/15**

**London Borough of Ealing  
mot  
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(begäran om förhandsavgörande från First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket))

”Mervärdesskatt — Undantag — Tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig träning — Undantag är inte tillämpligt vid risk för snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt”

## I – Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 133 första stycket d 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 London Borough of Ealing (Londonkommunen Ealing) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets skatte- och tullförvaltning, nedan kallad skatteförvaltningen). Målet rör frågan huruvida mervärdesskatt ska betalas för inträdesavgifter till idrottsanläggningar som tas ut av Londonkommunen Ealing.

<sup>1</sup> — Originalspråk: franska.

## II – Tillämpliga bestämmelser

### A – Unionsrätt

3. Artikel 13 A i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. I bestämmelsen föreskrivs följande:

”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:

...

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.

...

2.

a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentlighetsorgan får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:...

— Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrensnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

...”

4. Enligt artikel 28.3 a i detta direktiv får medlemsstaterna under en övergångsperiod fortsätta att mervärdesbeskatta sådana transaktioner som undantas enligt artiklarna 13 eller 15 och som anges i bilaga E till direktivet.

5. I punkt 4 i denna bilaga angavs undantaget enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet. Punkt 4 upphävdes den 1 januari 1990 genom artikel 1.1 i rådets artonde direktiv 89/465/EEG av den 18 juli 1989 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning avseende omsättningskatter – Upphävande av vissa undantag som föreskrivs i artikel 28.3 i rådets sjätte direktiv (EGT L 226, 1989, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 14) (nedan kallat artonde direktivet). Artikel 1.1 led 1 har följande lydelse:

”[Sjätte direktivet] ändras på följande sätt:1. Med verkan från och med den 1 januari 1990 skall de transaktioner som avses i punkterna 1, 3–6 ... i bilaga E upphävas.

De medlemsstater som den 1 januari 1989 belade de transaktioner som är förtecknade i bilaga E, punkterna 4 och 5, med mervärdesskatt bemyndigas att tillämpa villkoren i artikel 13A 2 a sista strecksatsen även på utförda tjänster och levererade varor på det sätt som avses i artikel 13A 1 punkterna m och n, då dessa verksamheter utförs av offentlighetsorgan.”

6. Unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet, upphävdes och ersattes av direktiv 2006/112 den 1 januari 2007. Enligt skälen 1 och 3 i detta direktiv var omarbetningen av sjätte direktivet nödvändig för att återge samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och rationellt sätt och se över direktivets struktur och lydelse. I princip innebar emellertid omarbetningen inga materiella ändringar. Bestämmelserna i direktivet är således i allt väsentligt identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

7. I artikel 13.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

...”

8. I kapitel 2, som ingår i avdelning IX i direktivet och har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, finns artikel 132.1 m med följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

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.”

9. I artikel 133 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentlighetsrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 ... m och ... 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 i [sjätte direktivet] tog ut mervärdesskatt på de transaktioner som avses i artikel 132.1 m och n den 1 januari 1989 kan även tillämpa de villkor som anges i första stycket led d i den här artikeln när undantag medges för den leverans av varor eller det tillhandahållanden av tjänster som utförs av offentlighetsrättsliga organ.”

#### B – Lagstiftningen i Förenade kungariket

10. Under övergångsperioden enligt artikel 28.3 i sjätte direktivet fortsatte Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att beskatta tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahölls av organisationer utan vinstsyfte. Enligt Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (kategori 10 i bilaga 6 till 1983 års mervärdesskattelag) var endast två av dessa tjänster undantagna mervärdesskatt. Den ena var medgivande, av ett organ med eller utan

vinstsyfte, av rätten att delta i en idrottstävling när hela vederlaget för denna rätt används för att bekosta ett pris eller flera priser som delas ut vid denna tävling. Den andra var medgivande, av ett organ utan vinstsyfte som inrättats för idrott eller fysisk fritidsaktivitet, av rätten att delta i en tävling inom sådan verksamhet.

11. Från och med den 1 januari 1994 har Förenade kungariket med några undantag medgett undantag för tjänster som organ utan vinstsyfte tillhandahåller enskilda. I enlighet med Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (kategori 10 i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag) ska detta undantag omfatta följande: ”1. Medgivande av rätten att delta i en idrottstävling eller en fysisk fritidsaktivitet, när vederlaget för detta medgivande utgörs av pengar som helt används för att dela ut ett pris eller flera priser vid den 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. Tillhandahållande till en enskild, av ett behörigt organ, av tjänster som har en nära och väsentlig anknytning till fysisk träning som den enskilde deltar i, med undantag av det fallet att organet har ett system för medlemskap och tjänsterna tillhandahålls en enskild som inte är medlem.”

12. I Note (2A) to Group 10 (tolkningsnot 2A till kategori 10) definieras ”behörigt organ” som ett organ utan vinstsyfte som uppfyller vissa villkor. I Note (3) to Group 10 (tolkningsnot 3 till kategori 10) anges att offentligrättsliga organ utan vinstsyfte (det vill säga lokala myndigheter, ministerier och offentliga enheter som finns upptagna i den förteckning som offentliggjordes 1993 av Office of Public Service and Science (myndigheten för offentliga sektorn och vetenskap)) inte får betraktas som ”behöriga organ” i den mening som avses i Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (punkt 3 under kategori 10 i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag).

### III – Det nationella målet och tolkningsfrågorna

13. Londonkommunen Ealing är en lokal myndighet som driver idrottsanläggningar såsom sport- och simhallar. Under perioden 1 juni 2009–31 augusti 2012 betalade myndigheten mervärdesskatt på inträdesavgifterna till idrottsanläggningarna.

14. Londonkommunen Ealing ansåg att detta tillhandahållande av tjänster borde vara undantaget mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 och begärde därför att skattemyndigheten skulle betala tillbaka mervärdesskatten för nämnda tjänster. Denna begäran avlogs med motiveringen att de nationella bestämmelserna inte medgav något sådant undantag för idrottstjänster som tillhandahölls av sådana lokala myndigheter som Londonkommunen Ealing. Avslaget grundades på artikel 133 första stycket d i detta direktiv.

15. Londonkommunen Ealing överklagade detta beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (avdelningen för skattemål), Förenade kungariket). Londonkommunen Ealing anförde att Förenade kungariket inte kunde göra gällande artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv, i och med att mervärdesskatt enligt de nationella bestämmelserna inte togs ut på allt tillhandahållande av idrottstjänster den 1 januari 1989, utan att vissa hade undantagits från skatteplikt. Bestämmelsen innebär dessutom att det inte är möjligt att utesluta lokala myndigheter från undantaget för idrottstjänster och samtidigt medge undantag för samma tjänster om de tillhandahålls av andra organisationer utan vinstsyfte. I och med att artikel 133 kräver en prövning ”i varje enskilt fall” av huruvida ett undantag kan snedvrída konkurrensen, medger artikeln inte att medlemsstaterna utesluter alla lokala myndigheter från möjligheten att omfattas av nämnda undantag.

16. Den hänskjutande domstolen har angett att Londonkommunen Ealing inte har utgett sig för att ha tillhandahållit tjänsterna i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112. Londonkommunen Ealing har tillhandahållit tjänsterna i egenskap av organ utan vinstsyfte, i den mening som avses i undantaget enligt artikel 132.1 m i detta direktiv, och tjänsterna har nära anknytning till idrottsutövning och är avsedda för idrottsutövare.

17. Enligt den hänskjutande domstolen är upphovet till tvisten i det nationella målet enbart innebörden, räckvidden och tillämpningen av artikel 133 första stycket d och andra stycket i nämnda direktiv. Den hänskjutande domstolen har angett att det för en konsument inte finns någon objektiv skillnad mellan arten av de tjänster som tillhandahålls av Londonkommunen Ealing och tjänster som tillhandahålls av andra organ utan vinstsyfte.

18. Under de förutsättningarna beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Har Förenade kungariket rätt att, enligt artikel 133 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, föreskriva att villkoret i punkt d i den artikeln ska tillämpas med avseende på offentligrättsligt reglerade organ [dels] när de relevanta transaktionerna av Förenade kungariket ansågs vara skattepliktiga per den 1 januari 1989 medan andra idrottstjänster var undantagna från skatteplikt vid den tidpunkten[, dels] när de relevanta transaktionerna inte först undantagits enligt nationell rätt innan Förenade kungariket föreskrev det villkor som återfinns i artikel 133 [första stycket] d?
- 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 offentligrättsligt reglerade organ utan vinstsyfte, utan att också föreskriva det villkoret med avseende på organ utan vinstsyfte som inte är offentligrättsligt reglerade?
- 3) Om svaret på den andra frågan är jakande, får då Förenade kungariket utesluta alla offentliga organ utan vinstsyfte från tillämpningsområdet för det undantag som återfinns i artikel 132.1 m i [direktiv 2006/112] utan att i varje enskilt fall ha prövat om ett undantag sannolikt skulle leda till snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt?”

#### IV – Förfarandet vid domstolen

19. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 30 november 2015. Londonkommunen Ealing, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden.

20. Vid förhandlingen den 26 oktober 2016 yttrade sig Londonkommunen Ealing, Förenade kungarikets regering och kommissionen.

#### V – Bedömning

##### A – Inledande synpunkter

21. Huvudregeln om mervärdesskatt, som finns i artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, är att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person ska vara föremål för mervärdesskatt.

22. I artikel 13 i direktiv 2006/112 anges att begreppet beskattningsbar person inte ska omfatta offentligrättsliga organ när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter. Om ett offentligrättsligt organ utan vinstsyfte däremot uppträder som icke offentligrättsligt organ (det vill säga på samma sätt som privata ekonomiska aktörer) ska det vara beskattningsbart för den verksamhet eller de transaktioner som är föremål för mervärdesskatt.

23. I artikel 132.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs flera fall där medlemsstaterna ska undanta transaktioner från skatteplikt när det gäller vissa verksamheter av allmänintresse. I led m i denna bestämmelse anges bland annat idrottstjänster, när dessa tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte. Lagstiftarens syfte med detta är att främja idrottsutövande och fysisk träning, med hänsyn till de fördelar detta innebär för befolkningen både vad gäller fysisk utveckling och hälsa.

24. Genom undantag från regeln i artikel 132.1 m ges medlemsstaterna i artikel 133 första stycket i detta direktiv en möjlighet att när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ kräva att fyra olika villkor ska vara uppfyllda för att medge undantag. Ett av dessa villkor, som anges i led d i denna bestämmelse, är ett villkor om konkurrens. Enligt detta villkor får undantagen ”inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

25. Alla medlemsstater får tillämpa detta undantag.

26. I artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ges en möjlighet enbart för de medlemsstater som den 1 januari 1989 i enlighet med bilaga E till sjätte direktivet tillämpade mervärdesskatt på idrottstjänster<sup>2</sup> att enbart tillämpa villkoret om konkurrens, det vill säga villkoret i artikel 133 första stycket d, för att medge undantag för offentligrättsliga organ utan vinstsyfte. Det är riktigt att de andra villkoren i denna bestämmelse, åtminstone villkoren i led a och led b, mer naturligt riktar sig till privaträttsliga organ utan vinstsyfte.<sup>3</sup>

27. Av detta följer att offentligrättsliga organ utan vinstsyfte behandlas förmånligare i skattehänseende både i de medlemsstater som den 1 januari 1989 i enlighet med bilaga E till sjätte direktivet tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster och i de medlemsstater som inte utnyttjade denna möjlighet.

28. De medlemsstater som den 1 januari 1989 i enlighet med bilaga E till sjätte direktivet tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster får således kräva att de fyra villkoren i artikel 133 första stycket ska vara uppfyllda för att medge undantag om idrottstjänsterna tillhandahålls av ett annat organ utan vinstsyfte än ett offentligrättsligt organ. För offentligrättsliga organ utan vinstsyfte får medgivandet av undantag enbart underordnas villkoret om konkurrens.

29. De medlemsstater som inte utnyttjade möjligheten i bilaga E till sjätte direktivet får endast tillämpa villkor för undantag som beviljas andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ, eftersom offentligrättsliga organ slutgiltigt är undantagna på grundval av artikel 132.1 m i nämnda direktiv. Om medlemsstaterna inte tillämpar några villkor ska de aktuella tjänsterna vara slutgiltigt undantagna för alla organ utan vinstsyfte.

2 — Enligt kommissionen är Förbundsrepubliken Tyskland och Förenade kungariket de medlemsstater som avses i denna bestämmelse.

3 — I artikel 133 första stycket a i direktiv 2006/112 anges följande: ”Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.” I artikel 133 första stycket b anges följande: ”Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.” Artikel 133 första stycket c har följande lydelse: ”De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

30. Det följer av begäran om förhandsavgörande att Förenade kungariket är en av de medlemsstater som den 1 januari 1989 i enlighet med bilaga E till sjätte direktivet tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster.

31. Den brittiska lagstiftning som är aktuell i det nationella målet tycks automatiskt utesluta att offentligrättsliga organ utan vinstsyfte (däribland sådana lokala myndigheter som Londonkommunen Ealing) kan omfattas av undantaget från mervärdesskatt för idrottstjänster.<sup>4</sup> Lagstiftningen innehåller inte någon hänvisning till villkoret om konkurrens, vilket Förenade kungariket i enlighet med artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 får tillämpa för att medge undantag.

32. Domstolen skulle därför kunna anse att tolkningsfrågorna är hypotetiska, eftersom de avser frågan huruvida Förenade kungariket har rätt att kräva att offentligrättsliga organ ska uppfylla villkoret om konkurrens i artikel 133 första stycket d i nämnda direktiv och i så fall under vilka förutsättningar, trots att detta villkor inte anges i den brittiska lagstiftningen eller i den brittiska förvaltningens tolkningsanvisningar till lagstiftningen. Därmed borde slutsatsen bli att den mervärdesskatt som tas ut på idrottstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte saknar rättslig grund, eftersom huvudregeln är undantag, som kan vara förenat med villkor, vilket inte är fallet med den brittiska bestämmelse som, vilket Förenade kungarikets regering angav vid förhandlingen, helt enkelt utesluter att undantag medges för dessa tjänster.

33. Alla parter som yttrade sig vid förhandlingen bekräftade för övrigt att den brittiska lagstiftningen inte innehöll någon direkt hänvisning till villkoret om konkurrens i artikel 133 första stycket d i nämnda direktiv.

34. Den hänskjutande domstolen, parterna i det nationella målet och kommissionen har utgått från att den omständigheten att lokala myndigheter inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt för tillhandahållande av idrottstjänster är resultatet av att Förenade kungariket använt sig av möjligheten i artikel 133 andra stycket att underordna undantag för offentligrättsliga organ utan vinstsyfte villkoret att undantaget inte får ”befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”<sup>5</sup>

35. Londonkommunen Ealing uppgav vid förhandlingen att de brittiska myndigheterna förklarade sig ha rätt att åberopa villkoret om konkurrens, eftersom detta begrepp skulle ses som ett uttryck för deras beslut att utesluta lokala myndigheter från undantaget på grund av att deras verksamhet oundvikligen innebar en snedvridning av konkurrensen.

36. Företrädaren för Förenade kungarikets regering instämde med vad Londonkommunen Ealing hade uttalat i detta avseende och ansåg att denna ståndpunkt var skälig med hänsyn till risken att lokala myndigheter skulle subventionera idrottsverksamheter och att konkurrensen skulle snedvridas till följd av ett sådant ”sannolikt handlande”.

37. Kommissionen intog samma hållning och medgav att villkoret om konkurrens visserligen inte angavs explicit i den brittiska lagstiftningen, men att det inte heller var nödvändigt med hänsyn till den handlingsfrihet medlemsstaterna har enligt nämnda direktiv.<sup>6</sup>

4 — Utom när det gäller rätten att delta i en idrottstävling som är undantagen mervärdesskatt för alla organ utan vinstsyfte.

5 — Artikel 133 första stycket d i nämnda direktiv, som artikel 133 andra stycket hänvisar till.

6 — Även om kommissionens företrädare, beträffande medlemsstaternas handlingsfrihet, citerade ett ordspråk som skulle kunna vara giltigt i detta fall. ”Give him an inch, he will take a mile” (ge honom lillfingret så tar han hela handen).

38. För det fall att domstolen godtar resonemanget att den brittiska lagstiftningen implicit innehåller ett villkor om konkurrens, för jag nedan ett resonemang utifrån den slutsatsen och förutsätter att ett medgivande av undantag från mervärdesskatt för idrottstjänster som tillhandahålls av offentligtorgan utan vinstsyfte, för den brittiska lagstiftaren och skatteförvaltningen, får "befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt"<sup>7</sup> i *samtliga fall*. Villkoret är visserligen implicit i den brittiska lagstiftningen, men det förutsätts emellertid att det aldrig är uppfyllt.

#### B – Den första tolkningsfrågan

39. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 medger att en medlemsstat underordnar offentligtorgan villkoret om konkurrens i artikel 133 första stycket d i direktivet för det fall att denna medlemsstat enligt bilaga E till sjätte direktivet den 1 januari 1989 endast tog ut mervärdesskatt på vissa idrottstjänster och undantog andra.

40. Jag delar den ståndpunkt som intagits av Förenade kungarikets regering och kommissionen, att denna fråga ska besvaras jakande.

41. Det framgår av lydelsen i artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 att mervärdesskatt inte måste ha tagits ut på allt tillhandahållande av idrottstjänster den 1 januari 1989 för att en medlemsstat efter övergångsperioden ska kunna tillämpa villkoret om konkurrens på offentligtorgan utan vinstsyfte. Tvärtom anges i bestämmelsen på ett allmänt sätt medlemsstater "som i enlighet med bilaga E i [sjätte direktivet] den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på de transaktioner som avses i artikel 132.1 m". Detta gjorde Förenade kungariket.

42. Även om det skulle ha varit tydligare att hänvisa till medlemsstater "som i enlighet med bilaga E till [sjätte direktivet] den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på [*sådana*] transaktioner som avses i artikel 132.1 m",<sup>8</sup> skulle en motsatt tolkning inte stämma överens med sjätte direktivet syfte,<sup>9</sup> som var att göra det möjligt för medlemsstaterna att under en övergångsperiod förlänga uttaget av mervärdesskatt på tillhandahållandet av idrottstjänster. Med andra ord hade medlemsstaterna tidigare rätt att ta ut mervärdesskatt på tillhandahållande av idrottstjänster, men de var inte skyldiga att göra det. Av detta följer att uttaget av mervärdesskatt den 1 januari 1989 inte nödvändigtvis behövde omfatta alla tillhandahållanden av idrottstjänster.

43. Londonkommunen Ealing har invänt att en strikt bokstavstolkning av frasen "när undantag medges för den leverans av varor eller de tillhandahållanden av tjänster som utförs av offentligtorgan" i artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 skulle ha inneburit att Förenade kungariket var skyldigt att undanta de aktuella transaktionerna vid 1994 års ändring av lagstiftningen, innan villkoret om konkurrens kunde tillämpas.

44. Jag gör inte samma tolkning. Den lydelse som unionslagstiftaren använt strider nämligen mot en sådan tolkning. De aktuella bestämmelserna avser nämligen tillhandahållande av tjänster för vilka "undantag medges" och inte sådana för vilka "undantag medgavs" vid den tidpunkten. En medlemsstats val att undanta idrottstjänster och samtidigt använda sig av villkoret om konkurrens, kan inte anses vara oförenligt med unionsrätten. Tvärtom är detta samma lösning som den som

7 — Artikel 133 första stycket d i nämnda direktiv.

8 — Min kursivering.

9 — Se artikel 28.3 a och bilaga E punkt 4 i sjätte direktivet. Att dessa bestämmelser är av övergångskaraktär och under en begränsad period gör det möjligt att göra undantag från undantagandet för tillhandahållande av idrottstjänster i artikel 13 A.1 m i detta direktiv, innebär att de inte hindrade ett partiellt undantagande för dessa tjänster. Se, analogt, dom av den 29 april 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, punkterna 19 och 20).



angavs i artikel 1.1 led 1 i artonde direktivet,<sup>10</sup> genom vilken unionslagstiftaren ålade de medlemsstater ”som i enlighet med bilaga E i [artonde direktivet] den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på [tillhandahållande av idrottstjänster]” att från och med den 1 januari 1990 undanta dem samtidigt som de fick rätt att tillämpa vissa villkor för att medge undantag för offentligrättsliga organ utan vinstsyfte.

45. Den omständigheten att Förenade kungariket inte var skyldigt att undanta tillhandahållande av idrottstjänster från mervärdesskatt för att sedan kunna tillämpa villkoret om konkurrens vilar till och med på kravet att direktiv 2006/112 måste tolkas och tillämpas samstämmigt med artonde direktivet.

46. Direktiv 2006/112 är nämligen endast en omarbetning av de tidigare direktiven om mervärdesskatt, bland annat sjätte och artonde direktivet, och innehåller inga materiella ändringar.<sup>11</sup> Enligt lydelsen i artikel 1 i artonde direktivet var den 1 januari 1990 slutet på den övergångsperiod under vilken mervärdesskatt kunde tas ut på idrottstjänster som tillhandahölls av organisationer utan vinstsyfte. Artikeln är även upphovet till artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112.

47. Artikel 1 i artonde direktivet innehåller för övrigt inte formuleringen ”när undantag medges för ... tillhandahållanden av [idrottstjänster] som utförs av offentligrättsliga organ”, vilket tyder på att det inte fanns någon avsikt att lägga till ytterligare ett villkor för att medlemsstaterna skulle kunna tillämpa villkoret om konkurrens på tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte. I denna artikel angavs endast att mervärdesskatt skulle ha tagits ut på transaktionerna i fråga den 1 januari 1989 för att den berörda medlemsstaten skulle kunna tillämpa villkoret om konkurrens på verksamheter som bedrevs av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte.

48. Av dessa skäl föreslår jag att domstolen på den första frågan ska svara att artikel 133 första stycket d och andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna kan tillämpa villkoret om konkurrens på offentligrättsliga organ utan vinstsyfte även om andra idrottstjänster än dem som var mervärdesskattepliktiga den 1 januari 1989 var undantagna vid denna tidpunkt och även om idrottstjänsterna i fråga inte var undantagna enligt nationell rätt innan medlemsstaten tillämpade villkoret i artikel 133 första stycket d i direktiv 2006/112.

### *C – Den andra tolkningsfrågan*

49. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 medger att en medlemsstat, som i enlighet med sjätte direktivet den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster, tar ut mervärdesskatt på idrottstjänster<sup>12</sup> som tillhandahålls av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte,<sup>13</sup> samtidigt som andra organ utan vinstsyfte medges undantag från mervärdesskatteplikt utan att de underordnas något av villkoren i artikel 133 första stycket i detta direktiv, däribland villkoret om konkurrens i led d i denna bestämmelse.

50. Jag föreslår, av nedan angivna skäl, att domstolen ska svara nekande på denna fråga.

51. Som anges ovan i punkterna 23 och 24 föreskrivs i artikel 132 i direktiv 2006/112 att medlemsstaterna ska tillämpa principen om undantag för idrottstjänster som tillhandahålls av organ utan vinstsyfte, oavsett om de är offentligrättsliga eller inte. Denna princip kan emellertid frångås. I artikel 133 i detta direktiv anges villkor som medlemsstaterna kan tillämpa för att medge undantag.

10 — Se ovan punkt 5.

11 — Se skälen 1 och 3 i direktivet.

12 — Med undantag av avgifter för att delta i idrottstävlingar.

13 — Genom att underordna dem villkoret om konkurrens i artikel 133 första stycket d i detta direktiv och anse att det aldrig är uppfyllt i deras fall.

52. Alla medlemsstater får tillämpa fyra villkor för att medge undantag från mervärdesskatteplikten för idrottstjänster som tillhandahålls av andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ. Dessa villkor anges i artikel 133 första stycket a–d.

53. Endast de medlemsstater som den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster som tillhandahölls av organ utan vinstsyfte, offentligrättsliga eller inte, får *även* (från och med den 1 januari 1990) underordna undantaget för idrottstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ det enda villkor om konkurrens som föreskrivs i led d i denna bestämmelse.<sup>14</sup>

54. Lydelsen i artikel 133 andra stycket medför flera svårigheter. Till exempel kan de medlemsstater, som den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster enligt bilaga E i sjätte direktivet, tillämpa ”*de villkor* som anges i led d i första stycket” trots att det rör sig om ett enda villkor. Det anges inte heller på vem dessa villkor kan tillämpas, även om det enda undantag som berörs är undantag för offentligrättsliga organ utan vinstsyfte.

55. Dessutom används formuleringen ”när undantag medges för ... det tillhandahållande av tjänster som utförs av offentligrättsliga organ”, vilket kunde ge intrycket att vissa medlemsstater får fortsätta att ta ut mervärdesskatt på idrottstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, vilket enligt min mening skulle strida mot den undantagsbestämmelse som unionslagstiftaren inrättat.

56. Där lydelsen i artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv brister i klarhet är lydelsen i artikel 1.1 led 1 i artonde direktivet, som inte ska ha ändrats materiellt genom direktiv 2006/112,<sup>15</sup> desto tydligare.

57. I den bestämmelsen angavs följande: ”De medlemsstater som den 1 januari 1989 belade de transaktioner som [avser idrottstjänster] med mervärdesskatt bemyndigas att tillämpa [villkoret om konkurrens] även på utförda tjänster ... som avses i artikel 13A 1 [punkt] m ..., då dessa verksamheter utförs av offentligrättsliga organ.”

58. Lydelsen visar klart och tydligt att undantag för idrottstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ ska vara huvudregel, även i de medlemsstater som, precis som Förenade kungariket, tog ut mervärdesskatt på dessa tjänster den 1 januari 1989 enligt bilaga E till sjätte direktivet. Lydelsen visar även att ett medgivande av undantag kan underordnas villkoret om konkurrens när det gäller offentligrättsliga organ utan vinstsyfte.

59. Enligt domstolens praxis påverkar för övrigt de villkor som medlemsstaterna får tillämpa vid ett medgivande om undantag ”inte på något sätt definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt”<sup>16</sup>, eftersom medlemsstaterna inte ”kan ställa andra villkor för [undantaget] än de som föreskrivs i [direktivet]”<sup>17</sup>.

60. Av detta följer att skillnaden i behandling till förmån för offentligrättsliga organ utan vinstsyfte<sup>18</sup> visserligen, som kommissionen har påpekat, är en integrerad del av direktiv 2006/112, men medlemsstaterna får inte ändra vare sig innebörden eller vidden av denna skillnad.

14 — Se artikel 133 andra stycket i nämnda direktiv. Som jag påpekar ovan i punkt 26 tycks villkoren i led a–c i denna bestämmelse vara mer anpassade för privaträttsliga organisationer utan vinstsyfte än för offentligrättsliga organ.

15 — Se skälen 1 och 3 i direktivet.

16 — Dom av den 7 maj 1998, kommissionen/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 11).

17 — Ibidem och där angiven rättspraxis (punkt 18).

18 — Se ovan punkterna 24–27.

61. I det nu aktuella målet innebär den brittiska lagstiftningen att skillnaden i behandling blir den omvända, i och med att ett medgivande av undantag för andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ inte underordnas något av villkoren i artikel 133 första stycket i direktiv 2006/112, samtidigt som lokala myndigheter generellt utesluts från möjligheten att medges undantag genom den implicita presumtionen att villkoret om konkurrens, som skulle gälla för dem, aldrig kan uppfyllas.

62. Denna lagstiftning förutsätter en helt annan tolkning av artikel 133 i nämnda direktiv än min, nämligen att de två styckena i denna artikel är inbördes oberoende, så till den grad att de medlemsstater som i enlighet med bilaga E i sjätte direktivet den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster ges full handlingsfrihet när det gäller medgivande av undantag.

63. Jag anser att den tolkningen strider mot såväl lydelsen i artikel 133 andra stycket som mot principen om skatteneutralitet.

64. Precis som i artikel 1.1 led 1 i artonde direktivet föreskrivs nämligen i artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 att de medlemsstater som, i enlighet med bilaga E till sjätte direktivet den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster, "även kan"<sup>19</sup> tillämpa villkoret om konkurrens när undantag medges offentligrättsliga organ utan vinstsyfte.

65. Användningen av ordet "även" innebär enligt min mening att dessa medlemsstater endast kan tillämpa detta villkor när undantag medges offentligrättsliga organ utan vinstsyfte om de redan gör det för andra organ utan vinstsyfte.

66. Samma slutsats följer av principen om skatteneutralitet, som, när det gäller mervärdesskatt, är ett uttryck för den allmänna principen om likabehandling.

67. Principen om skatteneutralitet utgör nämligen hinder för att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.<sup>20</sup>

68. I det nu aktuella fallet liknar de idrottstjänster som tillhandahållits av Londonkommunen Ealing (bland annat tillträde till sport- och simhallar) utan tvekan samma tjänster som tillhandahålls av andra organ än offentligrättsliga. Det rör sig om ett tillhandahållande av tjänster som konkurrerar med annat tillhandahållande som borde behandlas lika. Varför ska betalning av mervärdesskatt för att besöka en simhall vara beroende av om den drivs av ett offentligrättsligt eller privaträttsligt organ utan vinstsyfte?

69. Av dessa skäl föreslår jag att domstolen som svar på den andra frågan ska ange att artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat som i enlighet med sjätte direktivet den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster endast får tillämpa villkoret om konkurrens i artikel 133 första stycket i detta direktiv på offentligrättsliga organ utan vinstsyfte om medlemsstaten även tillämpar detta villkor på tjänster som tillhandahålls av andra organ utan vinstsyfte.

19 — Min kursivering.

20 — Se dom av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264, punkt 25 och där angiven rättspraxis) och dom av den 10 november 2011, The Rank Group (C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

D – Den tredje tolkningsfrågan

70. Jag tar endast upp den tredje frågan för det fall domstolen skulle finna att Förenade kungariket kunde tillämpa villkoret om konkurrens i artikel 133 första stycket d i direktiv 2006/112 för medgivande av undantag från mervärdesskatt för idrottstjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, även om Förenade kungariket inte tillämpade detta villkor på tjänster som tillhandahålls av andra organisation utan vinstsyfte.

71. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 gör det möjligt för de medlemsstater som i enlighet med sjätte direktivet den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster att utesluta alla offentligrättsliga organ utan vinstsyfte från möjligheten att omfattas av undantaget för deras tillhandahållande av tjänster utan att i varje enskilt fall pröva om medgivandet av detta undantag kan vålla en snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt.

72. Enligt min mening kan en medlemsstat inte generellt utesluta alla offentligrättsliga organ utan vinstsyfte från undantaget, även om medlemsstaten den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster.

73. Som anges ovan i punkt 23 innebär den regel som infördes genom artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 att medlemsstaterna måste undanta idrottstjänster som tillhandahålls av organ utan vinstsyfte från mervärdesskatt.

74. Till och med då artikel 13 A.1 i sjätte direktivet föreskrev att ”medlemsstaterna [skulle] undanta [idrottstjänster] från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundragande eller missbruk” fann domstolen att ”de villkor som kan uppställas ... inte på något sätt påverka[de] definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt”.<sup>21</sup>

75. Domstolen fann även att ”det inte [framgick] av denna bestämmelse att en medlemsstat, då den bevilja[de] ett undantag för en viss tjänst som är nära kopplad till idrottslig eller fysisk träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte, [kunde] ställa andra villkor för denna tjänst än de som föreskrivs i artikel 13 A.2.”<sup>22</sup>

76. Eftersom direktiv 2006/112 inte innebar några ändringar av de villkor som föreskrevs i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet, följer det av denna rättspraxis att medlemsstaterna måste medge det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 m i direktiv 2006/112 och eventuellt tillämpa enbart de villkor som fastställs i artiklarna 132 och 133, men inte lägga till några andra villkor.

77. Vad beträffar villkoren för medgivande av undantag enligt artikel 133 i detta direktiv, och närmare bestämt villkoret om konkurrens, har domstolen uttalat att ”denna möjlighet ... dock inte [tillät] medlemsstaterna att föreskriva generella regler ... som begränsar tillämpningsområdet för dessa undantag från skatteplikt. Enligt domstolens praxis angående motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet får en medlemsstat nämligen inte ändra tillämpningsområdet för det undantag som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv genom att uppställa ett eller flera av de villkor som föreskrivs i artikel 133 i samma direktiv”.<sup>23</sup>

21 — Dom av den 7 maj 1998, kommissionen/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 11) och där angiven rättspraxis.

22 — Ibidem (punkt 18). Dessa villkor kvarstår oförändrade i artikel 132 i direktiv 2006/112.

23 — Dom av den 19 december 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 35) och där angiven rättspraxis. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna (C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 38).

78. På den grunden har domstolen förklarat att flera bestämmelser i medlemsstaternas lagstiftning stridit mot artiklarna 132 och 133, bland annat en bestämmelse i spansk rätt som begränsade tillämpningsområdet för undantaget till idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär som tog ut inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter som var lägre än eller lika höga som ett visst belopp.<sup>24</sup>

79. Mot denna bakgrund ska jag pröva den hänskjutande domstolens fråga huruvida en medlemsstat kan utesluta alla offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, däribland lokala myndigheter, från undantaget för idrottstjänster utan att i varje enskilt fall ha prövat om medgivandet av ett sådant undantag kan snedvrیدا konkurrensen till skada för kommersiella företag som ska betala mervärdesskatt.

80. Parterna har olika uppfattningar i denna fråga. Londonkommunen Ealing anser att risken för snedvridning av konkurrensen, precis som i fallet med andra organ utan vinstsyfte än offentligrättsliga organ, måste prövas ”i varje enskilt fall”,<sup>25</sup> med hänsyn tagen till de särskilda omständigheterna kring varje idrottsverksamhet.

81. Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att denna risk, i enlighet med dom av den 16 september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 48–53), inte kan bedömas lokalt för varje organ utan vinstsyfte, utan tvärtom bör bedömas generellt på nationell nivå.

82. Den domen avsåg tolkningen av artikel 4.5 i sjätte direktivet (numera artikel 13 i direktiv 2006/112), i vilken angavs att ”offentligrättsliga organ inte [ansågs] såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de [utförde] i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed [uppbär] avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar”.

83. I punkt 53 i dom av den 16 september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505), fann domstolen beträffande denna bestämmelse att ”den konkurrenssnedvridning 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, och denna bedömning ska inte avse någon särskild lokal marknad.”<sup>26</sup>

84. Enligt Londonkommunen Ealing kan denna rättspraxis endast till viss del överföras på det nu aktuella målet,<sup>27</sup> eftersom artikel 13 i direktiv 2006/112 avser en annan fråga, nämligen huruvida ett offentligrättsligt organ är beskattningsbart eller inte. I det nu aktuella målet är frågan inte om det offentligrättsliga organet är beskattningsbart utan i stället om konkurrensen snedvrids om undantag medges.

85. Jag instämmer i detta resonemang. Artikel 13.1 första stycket i nämnda direktiv avser offentligrättsliga organs beskattningsbarhet och föreskriver att dessa ”inte [skall] anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter”. I artikel 13.2 i direktivet görs en koppling till undantag för idrottstjänster enligt artikel 132.1 m i nämnda direktiv genom följande formulering: ”Medlemsstaterna får betrakta verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ och som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 ...” i direktivet.

86. Enligt den hänskjutande domstolen har Londonkommunen Ealing inte utgett sig för att agera som offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13 vid tillhandahållandet av idrottstjänster. Detta har inte bestritts av skattemyndigheten.

24 — Dom av den 7 maj 1998, kommissionen/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, point 19).

25 — Artikel 133 första stycket i direktiv 2006/112.

26 — Min kursivering.

27 — Londonkommunen Ealing godtar precis som kommissionen att snedvridningen av konkurrensen bedöms i förhållande till den aktuella idrottsverksamheten.

87. En tillämpning av den princip som kan härledas ur punkt 53 i dom av den 16 september 2008, *Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505)*, skulle för övrigt strida mot lydelsen i artikel 133 i direktiv 2006/112, enligt vilken kopplingen mellan ett medgivande av undantag och iakttagandet av vissa villkor, däribland villkoret om konkurrens, måste göras ”i varje enskilt fall”.

88. Visserligen anges detta endast i första stycket i denna artikel, vilket rör organ utan vinstsyfte som inte är offentligrättsliga organ. Det finns emellertid inga övertygande skäl som kan motivera att ett och samma villkor tillämpas på ett annat sätt när det gäller offentligrättsliga organ utan vinstsyfte, och Förenade kungarikets regering och kommissionen har inte heller anfört några sådana skäl.

89. Formuleringarna i de andra språkversionerna av direktiv 2006/112 klargör ännu tydligare att villkoren i artikel 133 första stycket ska prövas för varje enskilt organ. Som exempel kan anges den engelska versionen (”in each individual case”), den grekiska versionen (”χωριστά για κάθε περίπτωση”) och den tyska versionen (”im Einzelfall”).

90. Kommissionen har redogjort för svårigheter som lokala myndigheter och privata aktörer skulle ställas inför, enligt punkterna 49–51 i dom av den 16 september 2008, *Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505)*, om de företog en prövning ”i varje enskilt fall”, bland annat att det skulle krävas en ”systematisk prövning av konkurrensvillkoren på en mängd lokala marknader. Dessa marknader kan visa sig särskilt svåra att definiera, eftersom avgränsningen av dem inte nödvändigtvis sammanfaller med de lokala myndigheternas territoriella behörighet.”<sup>28</sup>

91. Men varför skulle denna prövning vara svår att utföra när det gäller offentligrättsliga organ utan vinstsyfte när den kan göras när det gäller andra organ?<sup>29</sup>

92. Av dessa skäl föreslår jag att domstolen som svar på den tredje frågan ska ange att artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den inte gör det möjligt för en medlemsstat att generellt utesluta alla offentligrättsliga organ från möjligheten att omfattas av undantag för tillhandahållande av idrottstjänster, utan att i varje enskilt fall ha prövat om medgivandet av detta undantag kan snedvrida konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

## VI – Förslag till avgörande

93. Följaktligen föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som ställts av First-tier Tribunal (Tax Chamber (Förstainstansdomstolen (avdelningen för skattemål)) på följande sätt:

- 1) Artikel 133 första stycket d och andra stycket i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att medlemsstaterna kan tillämpa villkoret om konkurrens på offentligrättsliga organ även om andra idrottstjänster än dem som var mervärdesskattepliktiga den 1 januari 1989 var undantagna vid denna tidpunkt och även om idrottstjänsterna i fråga inte var undantagna enligt nationell rätt innan medlemsstaten tillämpade villkoret i artikel 133 första stycket d i direktiv 2006/112.
- 2) Artikel 133 första stycket d och andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat som i enlighet med direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på

28 — Punkt 49 i den domen.

29 — Förenade kungarikets regelverk föreskriver besynnerligt nog en sådan bedömning i varje enskilt fall när det gäller undantag från mervärdesskatt för kulturtjänster, vilket är föremål för långa förklaringar i punkt 3.8 i tolkningsnot 701/47 om kultur (VAT Notice 701/47: culture).

idrottstjänster endast får tillämpa villkoret om konkurrens, för undantag från mervärdesskatt, i artikel 133 första stycket d i detta direktiv på offentligrättsliga organ utan vinstsyfte om medlemsstaten även tillämpar detta villkor på tjänster som tillhandahålls av andra organ utan vinstsyfte

- 3) Artikel 133 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den inte gör det möjligt för en medlemsstat som i enlighet med direktiv 77/388 den 1 januari 1989 tog ut mervärdesskatt på idrottstjänster att generellt utesluta alla offentligrättsliga organ utan vinstsyfte från möjligheten att omfattas av undantaget för tillhandahållande av idrottstjänster, utan att i varje enskilt fall ha prövat om medgivandet av detta undantag kan snedvrída konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.