



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 15 juni 2017¹

Mål C-90/16

The English Bridge Union Limited
mot
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Domstol i andra instans (skatte- och finansavdelning)) (Förenade kungariket))

”Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artikel 132.1 m – Undantag från skatteplikt – Tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning – Begreppet ’idrott’ – Duplikat kontraktsbridge”

Inledning

1. ”Tänk er exempelvis de förfaranden som vi kallar ’spel’. Jag menar brädspel, kortspel, Olympiska spelen, och så vidare. Vad har de alla gemensamt? Säg inte: ’Det måste finnas en gemensam nämnare, annars skulle de inte kallas ’spel’, utan fundera över om det finns något som är gemensamt för dem alla. För om du betraktar dem kommer du inte att se något som inte är gemensamt för dem alla, utan liknande egenskaper, inbördes förhållanden och ett stort antal sådana. Jag upprepar: Tro inte, utan undersök!”²

2. Förevarande begäran om förhandsavgörande från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket) rör frågor som kan jämföras med de som Wittgenstein konfronterades med när han försökte finna de gemensamma egenskaper som definierar en verksamhet som ett ”spel”. I dag är det inte begreppet ”spel” som ska definieras utan begreppet ”idrott”, i syfte att fastställa huruvida aktiviteten duplikat kontraktsbridge – med avseende på undantag från mervärdesskatt – utgör en ”idrott” eller inte.

¹ Originalspråk: engelska.

² Wittgenstein, L., von, *Philosophical Investigations*, 1953, översatt av Anscombe, G.E.M., Prentice Hall, 1999, punkt 66.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3. Kapitel 2 i avdelning IX i rådets direktiv 2006/112/EG³ har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Dess artikel 132 har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

l) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill som görs till medlemmarna i deras gemensamma intresse av organisationer som utan vinstsyfte verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt syfte, mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organets stadgar, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

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 lagstiftning

4. I grupp 10 i bilaga 9 till 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) föreskrivs det aktuella undantaget avseende vissa tillhandahållanden som har samband med idrott:

”Grupp 10: Idrott, idrottstävlingar och fysisk träning

[...]1. Medgivande av rätten att delta i en tävling inom idrott eller fysisk fritidsaktivitet, när vederlaget för detta medgivande utgörs av penningmedel som till fullo används för att dela ut ett pris eller flera priser inom ramen för 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. Ett berättigat organs tillhandahållande till en enskild person av tjänster som har ett nära samband med och är väsentliga för idrott och fysisk träning i vilken den enskilda personen deltar.”

³ Direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 34, 2006, s. 1, i den lydelse som var tillämplig vid omständigheterna i målet) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

Bakgrund, förfarande och de hänskjutna frågorna

5. Kontraktsbridge är ett kortspel för fyra spelare, där två konkurrerande spelarpar sittande mittemot varandra runt ett bord spelar mot varandra. Spelet består av fyra faser: utdelning av korten, budgivning, utspel och sammanställning av resultaten. Miljontals människor över hela världen spelar bridge i klubbar, turneringar, online och med vänner.

6. Den vanligaste spelformen inom klubbar och turneringar är ”duplikatbridge”, där varje spelares kort sparas för varje giv så att varje spelarpar så småningom spelar med samma kort som deras motspelare vid andra bord, och poäng baseras på relativa resultat.

7. Det tävlas i den här formen av bridge på både nationell och internationell nivå.

8. English Bridge Union (nedan kallad EBU) är det nationella organet för duplikatbridge i England. Dess delägare är de regionala bridge-organisationerna. EBU organiserar kontraktsbridge-turneringar och tar av spelarna ut en inträdesavgift för att spela i dessa turneringar. På denna inträdesavgift utgår mervärdesskatt enligt Förenade kungarikets mervärdesskattelagstiftning.⁴

9. EBU begärde vid Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten) återbetalning av mervärdesskatt som hade betalats avseende dessa anmälningsavgifter, och gjorde gällande att dessa avgifter var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten) avslog denna begäran genom beslut av den 12 februari 2014. EBU begärde omprövning av beslutet. First-tier Tribunal (domstol i första instans) avslog EBU:s begäran men gav tillstånd att överklaga till Upper Tribunal (domstol i andra instans). Efter förhandling den 14 juli 2015 meddelade Upper Tribunal (domstol i andra instans) sitt avgörande, den 23 juli 2015, och slog fast att ett det var nödvändigt att hänskjuta en tolkningsfråga beträffande artikel 132.1 m, för att möjliggöra för Upper Tribunal att avgöra överklagandet. Den 1 september 2015 hänsköt den följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:”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 (mervärdesskattedirektivet)? 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 duplikat kontraktsbridge en 'idrott' i den mening som avses i artikel 132.1 m i ... mervärdesskattedirektivet?”

10. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 15 februari 2016. Förenade kungarikets regering och den nederländska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. EBU, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen närvarade vid förhandlingen den 2 mars 2017.

⁴ När det gäller ställningen i andra medlemsstater än Förenade kungariket, är parterna medvetna om att duplikatbridge behandlas som en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet av skattemyndigheterna i Österrike, Belgien, Danmark, Frankrike och Nederländerna. Parterna har förstått att den inte behandlas som en "idrott" i Irland och Sverige.

Bedömning

Tolkningsfråga 1: Idrott i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet – fysisk och/eller mental?

11. Genom den första tolkningsfrågan söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida – bland de egenskaper en verksamhet måste uppvisa för att vara en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet – ett icke försumbart fysiskt element som är av avgörande betydelse för dess resultat är nödvändigt eller huruvida det är tillräckligt att verksamheten består av ett övervägande mentalt element som är av avgörande betydelse för dess resultat.

12. Enligt artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta "[v]issa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning".

Allmänna anmärkningar avseende undantag i mervärdesskattedirektivet och relevant rättspraxis

13. Huvudregeln som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket fastställs genom mervärdesskattedirektivet, är att alla transaktioner är mervärdesskattepliktiga. Undantag, såsom de som anges i artikel 132 i nämnda direktiv, ska ses som en avvikelse från denna huvudregel.

– Undantagen i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet

14. Undantagen i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet är emellertid inte fakultativa till deras natur. Det följer av det normativa begreppet "ska" att medlemsstaterna en skyldighet att undanta de transaktioner som anges i förteckningen i artikel 132 i det direktivet. Det innebär att det ligger i unionens intresse att de angivna transaktionerna är undantagna från mervärdesskatt. Det betyder också att, även om undantag såsom en avvikelse från en huvudregel ska tolkas restriktivt, ska detta unionsintresse inte bortses från. Matrisen skiljer sig således från den som är tillämplig på rättfärdigandegrunder eller tvingande krav enligt unionens grundläggande friheter och tillhörande harmoniseringsåtgärder, varvid medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässiga bedömningar. Beträffande artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet finns inget handlingsutrymme för medlemsstaterna. Om villkoren i denna bestämmelse är uppfyllda måste medlemsstaterna undanta transaktioner från skatteplikt. En sådan skyldighet för medlemsstaterna är dessutom nödvändig i syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av undantaget i hela Europeiska unionen.

15. Domstolen har vid upprepade tillfällen ombetts tolka undantag från mervärdesskattedirektivet och dess föregångare. Dessa mål kan delas in i tre kategorier.

16. Den första kategorin omfattar mål som ger upphov till frågor avseende vilka beskattningsbara personer som kan omfattas av det aktuella undantaget. I det hänseendet har domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att principen om skatteneutralitet innebär att medlemsstaterna inte får tillåta att åtskillnad görs beroende på den rättsliga form eller organisationsform som påverkar transaktionen när det gäller beviljande av undantag.⁵

⁵ Se dom av den 14 mars 2013, Kommissionen/Frankrike (C-216/11, EU:C:2013:162, punkt 20), för ett liknande resonemang. Se även dom av den 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punkt 24), och särskilt avseende undantaget för idrott: dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30).

17. Inom ramen för den andra kategorin har domstolen prövat frågan huruvida en viss verksamhet som hade samband med undantagen verksamhet också omfattades av undantaget. Domstolen fann i domen Stockholm Lindöpark⁶ och i domen Turn- und Sportunion Waldburg⁷ att uthyrning respektive utarrenderingen av fast egendom inte var direkt kopplade till idrott och således inte undantagna från mervärdesskatt, medan en spelplan och en domare krävs för att utöva idrotten⁸ och därför omfattas av undantaget från mervärdesskatt.

18. I den tredje kategorin har domstolen uttalat sig i frågan om vilka typer av verksamheter som kan betraktas som idrott. I domen Žamberk⁹ slog domstolen fast att oorganiserad och osystematisk idrottsverksamhet som inte syftar till deltagande i idrottstävlingar omfattas av undantaget. I domen kommissionen mot Nederländerna¹⁰ fann den att uthyrning av fritidsbåtar inte kunde likställas med en idrottsverksamhet, eftersom uthyrningen kunde ske för rena fritidsändamål.¹¹ I det målet behandlades emellertid inte definitionen av idrott i sig, eftersom det inte ifrågasattes att sjöfart kunde vara en idrott.

– Andra utvalda undantag i mervärdesskattedirektivet

19. I domen Rank Group¹² fann domstolen att en skillnad i behandling i mervärdesskattelhänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten är tillräcklig för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts med avseende på undantaget för spel i artikel 135.1 i) i mervärdesskattedirektivet.¹³ Frågan huruvida den aktuella verksamheten utgjorde ”vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel” skulle således avgöras genom ett marknadsorienterat synsätt. Om kunder betraktar tjänsterna som jämförbara måste de beskattas på samma sätt.

20. Beträffande undantagen för medicinska tjänster, klargjorde domstolen i ett tidigt skede att tjänster som tillhandahölls av veterinärkirurger,¹⁴ biologiska analyser för en faderskapsutredning,¹⁵ och förvaring av stamceller för eventuella framtida behandlingar¹⁶ inte omfattas av definitionen av mervärdesskatteundantag i artikel 132.1 b och/eller c, medan vårdtjänster i hemmet av sjuksköterskor,¹⁷ medicinska analyser som utförs av privata företag,¹⁸ och uttag och odling av broskceller¹⁹ omfattas av definitionen av sjukvårdande behandling.²⁰ Av dessa mål kan slutsatsen dras att begreppet ”sjukvårdande behandling” inte ska tolkas särskilt restriktivt, eftersom undantaget för verksamheter nära förbundna med sjukhus och sjukvårdande behandling är utformat för att säkerställa att de fördelar som följer av sådan behandling inte förhindras av ökade kostnader.²¹

6 Dom av den 18 januari 2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Dom av den 12 januari 2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Dom av den 21 februari 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, punkterna 24 och 25).

10 Dom av den 25 februari 2016 (C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118).

11 Dom av den 25 februari 2016 (C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 30).

12 Dom av den 10 november 2011 (C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36)

13 Då artikel 13.B.1 f i direktiv 77/388.

14 Dom av den 24 maj 1988, kommissionen/Italien (122/87, EU:C:1988:256, punkt 9).

15 Dom av den 14 september 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, punkt 22).

16 Dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 52).

17 Dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 41).

18 Dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 31).

19 Dom av den 18 november 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, punkt 32).

20 Situationen är svårare avseende psykoterapi. Se dom av den 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 50), och dom av den 13 september 2007, Common Market Fertilizers/kommission (C-443/05 P, EU:C:2007:511, punkt 46).

21 Dom av den 11 januari 2001, kommissionen/Frankrike, (C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).

21. Av ovannämnda rättspraxis drar jag slutsatsen att begreppet "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, men likväl med hänsyn till undantagets syften och ändamål.

22. Begreppet "idrott" definieras inte i direktiv 2006/112. Det finns inte heller någon unionsomspinnande övergripande definition av "idrott", som skulle kunna tillämpas i hela unionen för varje primär- eller sekundärrättslig akt. Således ska den klassiska tolkningstekniken tillämpas, vilken innefattar en tolkning av begreppets lydelse, systematik (eller allmänt system), sammanhang/ändamål (eller anda) och historia.

Lydelse

23. I avsaknad av en klar definition, måste utgångspunkten för tolkningen vara den allmänna innebörden av begreppet "idrott". Definitioner i officiella ordböcker överensstämmer i detta fall med våra intuitiva definitioner, genom att de tydligt kräver ett fysiskt element. Det är tillräckligt att verifiera de definitioner som erbjuds, på den här sidan om Atlanten,²² i *Oxford Advanced Learner's Dictionary* (an 'activity that you do for pleasure and that needs physical effort or skill, usually done in a special area and according to fixed rules') (en "verksamhet som utövas för nöjes skull och som kräver fysisk ansträngning eller förmåga, vanligtvis inom ett särskilt område och enligt ett fastställt regelverk"),²³ *Cambridge Dictionary* ('a game, competition, or activity needing physical effort and skill that is played or done according to rules, for enjoyment and/or as a job') ("ett spel, en tävling eller en verksamhet som kräver fysisk ansträngning och förmåga vilken spelas eller utövas enligt regler, för nöjes skull och/eller som arbete")²⁴, polska *Słownik języka polskiego* (Polsk ordbok) PWN– Polskie Wydawnictwo Naukowe ("Övningar och spel ämnade för utveckling av fysisk form och för tävlingsändamål för att uppnå bästa möjliga resultat"),²⁵ franska *Larousse* ("fysisk verksamhet i syfte att förbättra fysisk kondition"),²⁶ och tyska *Duden* ("fysisk verksamhet som utövas för fysisk träning, till följd av den glädje som uppstår vid rörelse och sport, samt enligt vissa regler (vid tävling)).²⁷

Systematik

24. Artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet avser "idrott eller fysisk träning". Förenade kungarikets regering och kommissionen har anfört att den omständigheten att bestämmelsen hänvisar till "idrott eller fysisk träning" även innebär att begreppet "idrott" också kräver ett fysiskt element. Att uttrycket "eller" har använts kan innebära att begreppet "fysisk träning" har en räckvidd som överlappar begreppet "idrott", i den meningen att varje idrott måste innehålla ett fysiskt element. Härav kan slutsatsen dras att lagstiftaren ansåg att de två begreppen "idrott" och "fysisk träning" var nära förbundna, om inte synonyma.

25. Detta argument övertygar mig emellertid inte.

22 Den enda definition av "idrott" jag har funnit som är tvetydig beträffande kravet på ett fysiskt element är i Merriam-Webster Dictionary, som ger tre definitioner varav endast en hänvisar till "fysisk aktivitet som utövas för nöjes skull", se <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.

23 Se http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.

24 Se <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.

25 Min översättning av "ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników", se <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.

26 Min översättning av "activité physique visant à améliorer sa condition physique", se <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.

27 Min översättning av "nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung", se <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.

26. Den omständigheten att unionslagstiftaren inkluderade "idrott" och "fysisk träning" i samma bestämmelse visar, enligt min uppfattning, endast att begreppen är relaterade på ett eller annat sätt, vilket inte nödvändigtvis behöver vara kopplat till det "fysiska" elementet. Det kan lika gärna ha varit aspekten "träning" i "fysisk träning", eller vilket annat element som helst som är gemensamt för de båda begreppen – såsom hälsofördelar, gemenskap och organisation, eller att säkerställa att verksamhet beträffande vilken det råder tvivel angående det fysiska elementet men som generellt betraktas som "idrott" såsom skytte, bågskytte och schack, som omfattas av definitionen.²⁸ Unionslagstiftarens avsikt kan också ha varit att säkerställa att begreppet "fysisk träning", även om det inte normalt sett innehåller ett tävlingselement, omfattas av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. I själva verket uppfattar jag denna åtskillnad snarare som ett förtydligande av att fysisk träning som, av någon anledning, inte utgör en "idrott" också omfattas av artikel 132.1 m i nämnda direktiv. Ett exempel som gör sig gällande i detta avseende är fysisk träning som äger rum utan ett direkt tävlingselement, såsom utbildning. Fotbollsutbildning skulle exempelvis med säkerhet omfattas av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet?

27. Med andra ord kan det inte antas att syftet med att använda uttrycket "idrott eller fysisk träning" var att utesluta verksamheter som inte har ett fysiskt element som definierande särdrag.

28. Således kan inte mervärdesskattedirektivets systematik som helhet avgöra frågan huruvida en verksamhet som i huvudsak grundar sig på mental i stället för fysisk ansträngning kan vara en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i nämnda direktiv.

Historia

29. Vidare erbjuder inte förarbetena till mervärdesskattedirektivet någon mer exakt definition. Förenade kungarikets delegation påpekade i rådets protokoll av den 17 maj 1977 avseende rådets sjätte direktiv 77/388/EEG²⁹ att den (nuvarande) artikel 132.1 m och n skulle behöva en mer exakt definition av de aktuella verksamheterna,³⁰ men någon sådan definition inkluderades såvitt jag vet aldrig i mervärdesskattedirektivet.

Ändamål

30. Att ideella organisationer tillhandahåller vissa tjänster som har nära anknytning till idrott eller fysisk träning till personer som deltar i idrott eller fysisk träning betraktas av unionslagstiftaren som en tjänst i allmänhetens intresse som förtjänar att undantas från skatteplikt. Vidare ska grunden för detta undantag ses mot bakgrund av artikel 165.1 andra stycket FEUF, som anger att unionen ska bidra till att främja europeiska idrottsfrågor och då ska beakta idrottens specifika karaktär, dess strukturer som bygger på frivilliga insatser samt dess sociala och pedagogiska funktion.

31. Allmän praxis i medlemsstaterna beträffande huruvida verksamheter som saknar ett fysiskt element kan klassificeras som en idrott ger upphov till en tämligen heterogen bild. Det främsta exemplet i detta avseende är schack, en verksamhet som i stor utsträckning betraktas som en idrott,³¹ om än inte, såvitt jag kan utröna, i Förenade kungariket.

²⁸ Jag återkommer nedan till dessa tre sporter.

²⁹ Rådets 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).

³⁰ Se Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3:e uppl., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, s. 310.

³¹ Enligt min vetskap anses schack vara en idrott i Danmark, Belgien, Italien, Frankrike och Österrike. I Tyskland anses inte schack vara en idrott men omfattas ändå av samma undantag på grund av §52. Abs 2. German Abgabenordnung. Där har bridge inte betraktats som en idrott utan tolkats som "kultur" för att kunna omfattas av samma undantag i dom av den 17 oktober 2013 från Finanzgericht Köln 13 K K3949/09.

32. I ett större sammanhang utfärdade Europarådets ministerkommitté, år 1992, en idrottsstadga³² i vilken definitionen av idrott särskilt avser ”fysisk aktivitet”.

33. Det är riktigt att Europarådets verksamhet utgör ett riktmärke för unionens verksamhet. Unionen har nämligen inte enbart en allmän skyldighet att fastställa alla lämpliga former av samarbete med Europarådet,³³ utan en särskild skyldighet att främja samarbete inom områdena idrott³⁴ och kultur.³⁵ När det gäller idrott är Europarådet, enligt lydelsen i artikel 165.3 FEUF en ”behörig internationell organisation”.

34. Det finns emellertid ingenting som tyder på att unionslagstiftaren hade för avsikt att etablera en koppling mellan begreppet i mervärdesskattedirektivet och begreppet i 1992 års idrottsstadga.

35. Bridge anses vara en idrott enligt Erasmus+-programmet. Erasmus+ kan även finansiera verksamheter som inte nödvändigtvis är undantagna från mervärdesskatt. Med andra ord har begreppet idrott, även om det måste vara ett självständigt begrepp med avseende på mervärdesskattedirektivet,³⁶ inte nödvändigtvis en allmänt vedertagen innebörd inom hela unionsrätten. Jag anser inte att det är möjligt att dra slutsatsen att Europarådet eller unionens politiska institutioner skulle använda en definition av idrott som är allmängiltig för alla rättsakter, i synnerhet eftersom definitionen av begreppet kan bero på rättsaktens syfte.

36. Den aktuella frågan är således inte huruvida idrott enligt vissa definitioner måste innehålla ett element av fysisk insats eller ansträngning, utan snarare huruvida de verksamheter som omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet under begreppet ”idrott” nödvändigtvis måste omfatta ett element av fysisk insats eller ansträngning. Nedan kommer jag således ange väsentliga element för en definition av begreppet ”idrott” i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, vilka återspeglar det övergripande syftet med denna bestämmelse inom direktivets systematik.

*Mot en definition av idrott*³⁷

37. Betydelsen av begreppet ”idrott” har genomgått väsentliga förändringar sedan antiken med de första olympiska spelen i det antika Grekland och 2000-talet. Ursprungligen, när begreppet introducerades i det engelska språket på 1300-talet, betydde idrott ”fritidssysselsättning”. Först senare kom det att associeras med fysisk verksamhet för att träna kroppen enligt fastställda regler.³⁸ Denna definition har, vilket framgår ovan, fortfarande stort stöd men är inte på något sätt allmängiltig.

32 Rekommendation R (92) 13 REV från ministerkommittén till medlemsstaterna om den reviderade europeiska idrottsstadgan, antagen av ministerkommittén den 24 september 1992 vid det 480:e mötet mellan ministrarnas ställföreträdare och reviderad vid deras 752:e möte den 16 maj 2001, artikel 2 a. Det är värt att påpeka att enligt artikel 2 b i stadgan kompletterar den de etiska principer och politiska riktlinjer som anges i: i) Europeiska konventionen om läktarvård och olämpligt uppträdande vid idrottsevenemang, framför allt vid fotbollsmatcher, och ii) antidopningskonventionen. Båda dessa konventioner avser frågor som i första hand är kopplade till professionell fysisk idrott.

33 Se artikel 220.1 FEUF.

34 Se artikel 165.3 FEUF.

35 Se artikel 167.3 FEUF.

36 Av domstolens fasta praxis följer att undantagen i denna artikel är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17).

37 I McBride, F., ”Toward a non-definition of sport”, *Journal of the Philosophy of Sport*, Vol 2, nr 1, 1975, 4–11., anges att en definition av ”idrott” inte är nödvändig för filosofiska syften. Eftersom jag här ska behandla den mer världsliga frågan om mervärdesskattedirektivet anser jag dock att det är nödvändigt att definiera begreppet ”idrott”.

38 Harper, Douglas. ”sport (n.)”. Online Etymological Dictionary, tillgänglig via <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>.

38. SportAccord,³⁹ Internationella universitets-idrottsförbundet⁴⁰ och Internationella olympiska kommittén⁴¹ inkluderar nämligen uttryckligen mentala idrotter eller godkänner verksamheter utan ett fysiskt element. Det bästa exemplet på detta är schack. När ett fysiskt element inte är nödvändigt definieras idrott av tävling och den omständigheten att utrustningen inte tillhandahålls av en enda leverantör⁴² – vilket utesluter verksamheter utan en bred grund i civilsamhället, såsom kommersiella produkter på marknaden, utformade av bolag för ren konsumtion (exempelvis videospel).

39. Enligt min uppfattning kan inte dessa definitioner användas för att till fullo avgränsa begreppet "idrott" i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet, men de ger en bra utgångspunkt. Den internationella status som beviljas av Internationella olympiska kommittén och/eller SportAccord innebär ett visst godtagande av allmänheten och kan medföra att vissa verksamheter allmänt betraktas som likställda med etablerade idrotter. För att besvara den nationella domstolens fråga, bör det således påpekas att mot bakgrund av det jämförbarhetskriterium som angavs i domen Rank Group,⁴³ bör internationella idrottssammanslutningars godkännande vara av relevans för huruvida en verksamhet, i princip, kan betraktas som en idrott.

40. Det ska påpekas att Internationella olympiska kommittén inkluderar den icke-fysiska idrotten schack bland de verksamheter som beviljats olympisk status.⁴⁴ Jag drar av detta slutsatsen att en verksamhet inte nödvändigtvis behöver innehålla ett fysiskt element för att godtas som en idrott. Det förefaller mig helt logiskt. Ett obligatoriskt fysiskt element skulle i kraft av själva sakförhållandet (*ipso facto*) utesluta ett antal verksamheter som allmänt anses vara idrotter, även om det fysiska elementet är mer än marginellt och dess verksamheter tveklöst ska klassificeras som idrott. Detta skulle vara fallet med exempelvis skytte och bågskytte.

41. Begreppet "idrott" ska emellertid också tolkas mot bakgrund av syftet med undantagen i mervärdesskattedirektivet. Såsom framgår av rubriken till kapitel 2 i avsnitt IX i nämnda direktiv ("Undantag för vissa verksamheter med hänsyn till allmänintresset"), ska en verksamhet vara av allmänt intresse för att kunna omfattas av undantaget.

42. I detta hänseende anser jag att de flesta verksamheter som allmänt betraktas som idrott har det gemensamt att 1) de kräver en viss ansträngning för att övervinna en utmaning eller svårighet (och är således inte enbart ett nöje),⁴⁵ oberoende av om denna utmaning består i tävling gentemot en motståndare eller i att övervinna individuella gränser för kropp eller sinne, 2) övervinnandet av dessa utmaningar eller svårigheter i) tränar en viss fysisk eller mental förmåga och ii) därmed medför fördelar för det fysiska eller mentala välbefinnandet för personer som är aktiva inom idrotten och 3) sådana aktiviteter utövas vanligtvis inte endast i rent kommersiella sammanhang. Slutligen 4) tjänar (lokalt) allmän uppfattning eller internationellt erkännande som en indikation på att fråga är om en "idrott". Med andra ord ska "idrott" i den mening som avses i direktivet förstås så att det avser träning av mental eller fysisk form på ett sätt som allmänt är fördelaktigt för medborgarnas hälsa och välbefinnande, eftersom det annars inte skulle vara förenligt med syftet med undantagen i kapitel 2 i avsnitt IX i mervärdesskattedirektivet.⁴⁶

39 SportAccord International Federations' Union, Genève, 2016: "Definition of Sport", se <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Se FISU:s webbplats, tillgänglig via <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Se inkluderingen av bridge och schack bland de idrotter som erkänts av Internationella olympiska kommittén, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Se "Definition of Sport", *Sportaccord International Federations*, Genève, 2016, se <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

43 Dom av den 10 november 2011 (C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36).

44 Förteckning över erkända idrotter, Internationella olympiska kommittén, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

45 Se dom av den 25 februari 2016, kommissionen/Nederländerna (C-22/15, ej publicerad, EU:C:2016:118, punkt 24).

46 Huruvida verksamheten nödvändigtvis måste vara laglig för att omfattas av undantaget är en annan fråga som inte kan besvaras i förevarande mål. Beträffande kravet på laglighet och principen om skatteneutralitet, se dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 21).

43. Jag vill slutligen framhålla den kulturella komponent som utgör en naturlig del av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. Medan definitionen av "idrott", som anges ovan, är en självständig sådan enbart inom unionsrätten, ska det inte bortses från den omständigheten att flera idrotter är regionala och inte förekommer inom hela unionen. Så är exempelvis fallet med hurling i Irland eller kumoterki⁴⁷ i Polen. Vidare är vissa idrotter mer förekommande i vissa länder eller regioner än andra. Fler brittiska och franska medborgare deltar i exempelvis Rugby än polska medborgare. På liknande sätt tycks kontraktsbridge ha högre deltagande i Förenade kungariket, Irland och de nordliga länderna inom Europeiska unionen än på andra platser. Regionala aspekter ska således beaktas när begreppet "idrott" ges en självständig innebörd på unionsnivå.

44. Det följer av ovanstående att många verksamheter fortsättningsvis kommer vara undantagna från begreppet "idrott". Definitionen utesluter nödvändigtvis hasardspel, eftersom det inte finns något samband mellan den ansträngning som investerats och resultatet, och de uppgifter hasardspel innefattar kräver inte någon mental eller fysisk förmåga.

45. Vad som enligt min uppfattning inte är obligatoriskt är förekomsten av ett fysiskt element. Det är riktigt att få icke-fysiska verksamheter kommer att omfattas av definitionen av idrott, eftersom de måste utövas inte enbart för nöjes skull, måste nå en viss nivå av godtagande och måste uppvisa de egenskaper och fördelar som är kopplade till de flesta fysiska idrotter, såvitt effekter på mental form och mentalt välbefinnande ska betraktas som utbytbara mot fysisk form och fysiskt välbefinnande.

46. Jag föreslår följaktligen att den första tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Bland de egenskaper som en verksamhet måste uppvisa för att utgöra en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet är ett icke försumbart fysiskt element som är av avgörande betydelse för dess resultat inte nödvändigt. Det är tillräckligt att verksamheten innehåller ett övervägande mentalt element som är av avgörande betydelse för dess resultat.

Tolkningsfråga 2: Bridge

47. Genom den andra tolkningsfrågan söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida duplikat kontraktsbridge är en idrott i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet.

48. Det ankommer i slutändan på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna och tolka den nationella lagstiftningen, att mot bakgrund av de principer som anges i punkt 42 i detta förslag, pröva huruvida duplikat kontraktsbridge är en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet.

49. På grundval de uppgifter som har lämnats föreslår jag emellertid att svaret ska vara jakande.

50. Bridge är inte ett spel baserat på tur och att klassificera det som en "idrott" förefaller inte heller strida mot de ovan angivna principerna. Den omständigheten att turneringar äger rum på internationell nivå och att resultaten av spelet tycks vara direkt beroende på den förmåga och träning som investerats i verksamheten, enligt de faktiska omständigheter som fastställts av den hänskjutande domstolen, tyder på att kontraktsbridge är en idrott. Betydande mental ansträngning och träning krävs för att tävla i duplikat kontraktsbridge.

51. Vidare finns ett brett internationellt godtagande av att duplikat kontraktsbridge är en idrott, inte minst eftersom Internationella olympiska kommittén, år 1998, beslutade att klassificera den som en idrott. Den har nu till och med beviljats olympisk status⁴⁸ vilket innebär att den kommer att ingå i 2020 års olympiska spel.

⁴⁷ Slädar och skidor dras av hästar. Utövas i huvudsak i regionen Zakopane.

⁴⁸ Se <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

52. Slutligen tyder den omständigheten att tur är av relativt liten betydelse för att uppnå resultatpoängen på att duplikat kontraktsbridge utgör en "idrott" i den mening som avses i förevarande mål.

Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som hänskjutits av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ((domstol i andra instans (skatte- och finansavdelning)) (Förenade kungariket) enligt följande:

- 1) Bland de egenskaper som en verksamhet måste uppvisa för att vara en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) är ett fysiskt element inte nödvändigt.
- 2) Duplikat kontraktsbridge, som är den verksamhet som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, är en "idrott" i den mening som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet.