

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 16 september 2008*

I mål C-288/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Förenade kungariket) genom beslut av den 6 mars 2007, som inkom till domstolen den 14 juni 2007, i målet

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

mot

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas och K. Lenaerts samt domarna G. Arestis, U. Löhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 april 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council och West Berkshire District Council, genom J. Ghosh, QC, J. Henderson, barrister, R. Genn, solicitor, och L. Leach, adviser,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd av C. Vajda, QC, och B. Rayment, barrister,
- Irland, genom D. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A. Aston, SC, och N. Travers, BL,

- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 juni 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.5 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

- ² Begäran har framställts i flera mål mellan å ena sidan Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (nedan kallade Commissioners) och å andra sidan fyra lokala myndigheter, nämligen Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council och West Berkshire District Council (nedan gemensamt kallade de berörda myndigheterna) angående frågan om dessa myndigheter är skattskyldiga för mervärdesskatt avseende verksamhet som omfattar upplåtelse av parkeringsplatser för bilar i slutna parkering ("offstreet parking") (nedan kallade parkeringsplatser).

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 2 i sjätte direktivet, som återfinns under avdelning II med rubriken ”Räckvidd”, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

- 4 I artikel 4 i sjätte direktivet, som återfinns under avdelning IV med rubriken ”Skattskyldiga personer”, föreskrivs följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. [*] När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter." [* I överensstämmelse med övriga språkversioner följs nedan uppdelningen av artikel 4.5 i fyra stycken. *Övers. anm.*]

5 I bilaga D till sjätte direktivet, som det hänvisas till i artikel 4.5 tredje stycket, förtecknas tretton kategorier av verksamheter. Upplåtelse av parkeringsplatser återfinns emellertid inte bland dessa.

6 Enligt vad domstolen har slagit fast i dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (REG 1989,

s. 3233, punkt 33; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201), har artikel 4.5 i sjätte direktivet direkt effekt. Bestämmelsen har inte införlivats med nationell rätt i Förenade kungariket.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 7 De berörda myndigheterna upplåter parkeringsplatser. Denna tjänst tillhandahålls även inom den privata sektorn.

- 8 Lokala myndigheter i Förenade kungariket har historiskt sett ansett sig skattskyldiga för mervärdesskatt på intäkter från upplåtelse av parkeringsplatser. Till följd av domstolens dom av den 14 december 2000 i mål C-446/98, Fazenda Pública (REG 2000, s. I-11435), begärde emellertid omkring 127 lokala myndigheter återbetalning av den mervärdesskatt som de tidigare hade betalat, eftersom de, med stöd av artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, ansåg att de inte hade varit skyldiga att betala denna skatt. Deras återbetalningskrav uppgår sammanlagt till 129 miljoner GBP. Vad gäller storleken på det samlade krav som kan komma att ställas framgår av beslutet om hänskjutande att det finns omkring 468 lokala myndigheter i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland.

- 9 I de nu aktuella nationella målen uppgår kraven till sammanlagt 1,6 miljoner GBP. Den hänskjutande domstolen har påpekat att målen utgör pilotmål, eftersom de berörda myndigheterna utgör ett representativt urval av alla lokala myndigheter. Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council och West Berkshire District Council ansvarar för förvaltningen på en ö, i ett landsbygdsområde, i ett stadsområde respektive i en region.

- 10 Eftersom de berörda myndigheterna ansåg att de, enligt en korrekt tolkning av gemenskapsrätten, inte var skyldiga att betala mervärdesskatt för den aktuella verksamheten, ansökte de om återbetalning av den mervärdesskatt som de tidigare hade betalat. Commissioners avslog emellertid deras ansökan om återbetalning. De lokala myndigheterna överklagade därför Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal, London. VAT and Duties Tribunal, London fann att frågan huruvida offentligrättsliga organ ska behandlas som skattskyldiga personer, enligt artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, ska prövas särskilt för var och en av de berörda myndigheterna, det vill säga "skattskyldig för skattskyldig", och drog slutsatsen att det inte skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall dessa myndigheter behandlades som icke skattskyldiga personer. Var och en av dessa myndigheter befriades därmed från skattskyldighet för mervärdesskatt för intäkter från upplåtelse av parkeringsplatser.
- 11 Commissioners överklagade detta avgörande till High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Commissioners har som sitt huvudargument gjort gällande att artikel 4.5 i sjätte direktivet har en nationell räckvidd som kräver att det görs en helhetsbedömning av den verkan som det har på den privata sektorn i dess helhet att lokala myndigheter befrias från mervärdesskatt för upplåtelse av parkeringsplatser. Överklagandet avser även innebörden av uttrycken "skulle leda till" och "av viss betydelse", vilka ingår i ledet "om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer" i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.
- 12 Mot denna bakgrund har High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) beslutat att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska uttrycket 'konkurrensnedvridning' fastställas för varje offentligrättsligt organ för sig, på ett sådant sätt att det i förevarande mål ska tolkas med hänsyn

till det område eller de områden där detta organ upplåter parkeringsplatser eller med hänsyn till medlemsstatens hela territorium?

- 2) Vad innebär uttrycket 'skulle leda till'? Vilken grad av sannolikhet eller säkerhet krävs för att detta villkor ska vara uppfyllt?

- 3) Vad innebär uttrycket 'av viss betydelse'? Avser uttrycket en inverkan på konkurrensen som är mer än obetydlig eller försumbar (*de minimis*), en 'väsentlig' inverkan eller en 'osedvanlig' inverkan?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 13 De berörda myndigheterna har hävdatt att uttrycket "konkurrenssnedvridning" ska fastställas för varje offentlighetsorgan för sig, på ett sådant sätt att det i förevarande mål ska tolkas med hänsyn till det område eller de områden där nämnda organ upplåter parkeringsplatser, och inte med hänsyn till en hypotetisk marknad

som omfattar en given medlemsstats hela territorium. Ett motsatt synsätt skulle strida mot själva begreppet konkurrens. Enligt de berörda myndigheterna leder det undantag från mervärdesskatt som var och en av dessa myndigheter beviljats inte på något sätt till en konkurrenssnedvridning i förhållande till privata aktörer eller lokala myndigheter belägna i exempelvis Glasgow, och än mindre till snedvridning ”av viss betydelse”. En person som vill handla i Isle of Wight parkerar inte heller sitt fordon i Manchester.

- 14 Förenade kungarikets regering har, med stöd framför allt av de grundläggande principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet, anfört att det i princip är rimligast att tolka artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet på ett sådant sätt att det företas en bedömning av varje verksamhet för sig, där hela den nationella marknaden och inte de enskilda lokala marknaderna beaktas. Eftersom efterfrågan är lokalt begränsad kan det inom en given lokal myndighets område finnas flera lokala marknader, varav vissa kan vara konkurrensutsatta och andra inte.
- 15 Enligt Irland framgår det av domstolens rättspraxis att medlemsstaterna fritt kan välja den metod som de finner lämpligast för att införliva artikel 4.5 andra och tredje styckena i sjätte direktivet med nationell rätt. Det ankommer på varje enskild medlemsstat att fastställa vilka av de verksamheter som bedrivs av staten och andra offentliga organ som skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse ifall de inte vore mervärdesskattepliktiga. Medlemsstaterna kan således välja om de vill anlägga ett lokalt, regionalt eller nationellt synsätt.
- 16 Den italienska regeringen har föreslagit att de principer som gäller på konkurrensområdet ska tillämpas och hänvisar i detta hänseende till kommissionens tillkännagivande om definitionen av relevant marknad i gemenskapens konkurrenslagstiftning (EGT C 372, 1997, s. 5). På grundval härav anser den italienska regeringen att den relevanta geografiska marknaden i målen vid den nationella domstolen inte under några omständigheter kan utgöras av hela den nationella marknaden. När det

gäller upplåtelse av parkeringsplatser kan det inte tänkas finnas någon som helst konkurrens mellan de tjänster som tillhandahålls i olika städer.

- 17 Europeiska gemenskapernas kommission har anfört att verksamhetens art och inte de lokala konkurrensvillkoren ska beaktas vid bedömningen av risken för konkurrenssnedvridning. Detta synsätt grundas på att det i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet föreskrivs att de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till direktivet i vart fall ska vara mervärdesskattepliktiga, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala. Därmed är det tydligt att sjätte direktivet bygger på antagandet att en abstrakt bedömning av verksamhetens art utan beaktande av de lokala förhållandena ska företas för att fastställa konkurrensförhållandet och den därav följande risken för snedvridning av konkurrensen.

Domstolens svar

- 18 Inledningsvis ska det noteras att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsorgan enligt artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter.

- 19 Såsom domstolen vid ett flertal tillfällen har slagit fast måste två kumulativa villkor vara uppfyllda för att denna bestämmelse ska kunna tillämpas, det vill säga att verksamheten bedrivs av ett offentlighetsorgan och att detta organ bedriver verksamheten i egenskap av offentlig myndighet (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, REG 1991, s. I-4247, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Fazenda Pública, punkt 15).

- 20 När det gäller det första av dessa villkor är det ostridigt att de berörda myndigheterna är offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 4.5 i sjätte direktivet.
- 21 När det gäller det andra villkoret erinrar domstolen om att verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ i egenskap av offentliga myndigheter, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, är sådan verksamhet som utförs inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dessa organ och med undantag av verksamhet som bedrivs under samma rättsliga förutsättningar som för privata ekonomiska aktörer (se bland annat domen i det ovannämnda målet *Fazenda Pública*, punkt 17 och där angiven rättspraxis).
- 22 Med beaktande av arten av den prövning som ska göras ankommer det på den hänskjutande domstolen att klassificera den verksamhet som är i fråga i de nu aktuella nationella målen utifrån det kriterium som uppställts ovan (domen i de ovannämnda förenade målen *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, punkt 16, dom av den 15 maj 1990 i mål C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, REG 1990, s. I-1869, punkt 11, och domen i det ovannämnda målet *Fazenda Pública*, punkt 23).
- 23 Frågan huruvida de berörda myndigheterna, i de nämnda målen, agerade i egenskap av offentliga myndigheter har inte hänskjutits till domstolen. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning är det därför lämpligt att utgå från antagandet att den nämnda verksamheten, med avseende på förevarande begäran om förhandsavgörande, ska anses omfattas av artikel 4.5 i sjätte direktivet.
- 24 Det ska vidare påpekas att de lokala myndigheterna ska betraktas som skattskyldiga personer i enlighet med artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet även när de utövar sådan verksamhet i egenskap av offentliga myndigheter, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga

personer. Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende ställt frågan huruvida denna konkurrenssnedvridning ska bedömas med hänsyn till de lokala marknader där var och en av de berörda myndigheterna är verksamma eller med hänsyn till verksamheten, såsom denna bedrivs inom det nationella territoriet i dess helhet.

- 25 Eftersom denna fråga inte kan besvaras utifrån ordalydelsen av artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet ska systematiken i och syftet med detta direktiv beaktas, liksom placeringen av artikel 4.5 i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom direktivet.
- 26 Det ska i detta hänseende noteras att mervärdesskatt som huvudregel och i enlighet med artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet ska betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag.
- 27 Dessutom avses med skattskyldig person enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma artikel, oberoende av syfte eller resultat. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i punkt 2 såsom innefattande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster (dom av den 26 juni 2007 i mål C-284/04, T-Mobile Austria m.fl., REG 2007, s. I-5189, punkt 33).
- 28 I artikel 4 i sjätte direktivet fastställs således ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt (se dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 7, och av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem, REG 1990, s. I-4363, punkt 17).

- 29 I detta sammanhang ska det dock preciseras att det endast är verksamhet av ekonomisk art som omfattas av denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I-3695, punkt 15, av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, punkt 47, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I-4357, punkt 18, samt domen i det ovannämnda målet T-Mobile Austria m.fl., punkt 34).
- 30 Det är endast såsom undantag från denna huvudregel som viss ekonomisk verksamhet inte är mervärdesskattepliktig. Ett sådant undantag föreskrivs i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, enligt vilken verksamhet som ett offentligrättsligt organ utför i egenskap av offentlig myndighet inte är föremål för mervärdesskatt.
- 31 Detta undantag avser i huvudsak verksamhet som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter och som, även om den är av ekonomisk art, är nära förbunden med utövandet av offentliga maktbefogenheter. Under dessa omständigheter har nämnda organs befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt avseende sådan verksamhet inte någon potentiellt konkurrensbegränsande verkan, eftersom verksamheten i allmänhet bedrivs uteslutande eller nästan uteslutande inom den offentliga sektorn.
- 32 Även när dessa organ bedriver sådan verksamhet i egenskap av offentliga myndigheter ska de dock enligt artikel 4.5 andra och tredje styckena i sjätte direktivet ändå betraktas som skattskyldiga personer, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer eller om verksamheten, såvida den inte genomförs i försumbart liten skala, är förtecknad i bilaga D till direktivet.

- 33 Ett offentligrättsligt organ kan, 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.
- 34 Det är detta önskade resultat som gemenskapslagstiftaren har försökt undvika genom att i artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet föreskriva att de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till detta direktiv (det vill säga telekommunikation, tillhandahållande av vatten, gas, elektricitet och ånga, varutransport, hamn- och flygplatstjänster, passagerartransport, etc.) ”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.
- 35 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 klart av ordalydelsen 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.
- 36 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.

- 37 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 konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.
- 38 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.
- 39 Andra och tredje styckena i artikel 4.5 i sjätte direktivet ska följaktligen tolkas som en helhet.
- 40 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 marknad där verksamheten bedrivs.
- 41 Denna slutsats vinner dessutom stöd i de allmänna gemenskapsrättsliga principer som gäller på skatteområdet, såsom principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet.

- 42 Principen om skatteneutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se bland annat dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 92), utgör sålunda hinder mot att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattelhänseende (se bland annat dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 20).
- 43 Härvid ska det erinras om att syftet med artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet är att säkerställa principen om skatteneutralitet (dom av den 8 juni 2006 i mål C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, REG 2006, s. I-4999, punkt 24).
- 44 Sjätte direktivet innehåller visserligen vissa undantag som i viss mån kan äventyra tillämpningen av principen om skatteneutralitet, såsom det undantag som föreskrivs i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2005 i mål C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, REG 2005, s. I-4685, punkt 43), eftersom offentligrättsliga organ enligt denna bestämmelse kan befrias från skattskyldighet för mervärdesskatt, förutsatt att denna befrielse endast skulle leda till konkurrensnedvridning av underordnad betydelse. Detta undantag ska icke desto mindre tolkas på ett sådant sätt att det i minsta möjliga mån undergräver nämnda princip.
- 45 Enligt den argumentation som de berörda myndigheterna har framlagt behandlas emellertid endast vissa lokala myndigheter och inte andra som skattskyldiga för mervärdesskatt, beroende på den konkurrensnedvridning som skulle kunna uppstå på var och en av de lokala marknader där dessa lokala myndigheter är verksamma, fastän de tjänster som tillhandahålls, det vill säga upplåtelse av parkeringsplatser, i huvudsak är desamma. Detta innebär således inte bara att de privata aktörerna behandlas annorlunda än de offentligrättsliga organen i de fall där de sistnämndas befrielse från skattskyldighet endast leder till konkurrensnedvridning av underordnad betydelse, utan även att vissa offentligrättsliga organ behandlas annorlunda än andra offentligrättsliga organ.

- 46 Om nämnda snedvridning däremot analyseras utifrån verksamheten som sådan, oberoende av de konkurrensförhållanden som råder på en given lokal marknad, säkerställs principen om skatteneutralitet, eftersom alla offentligrättsliga organ är antingen skattskyldiga eller befriade från skattskyldighet för mervärdesskatt, och det enda avsteg som görs från denna princip uteslutande avser förhållandet mellan dessa organ och de privata aktörerna i de fall där konkurrenssnedvridningen förblir av underordnad betydelse.
- 47 Som domstolen vid upprepade tillfällen har påpekat ska gemenskapens lagstiftning dessutom vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda (se bland annat dom av den 22 november 2001 i mål C-301/97, Nederländerna mot rådet, REG 2001, s. I-8853, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 72). Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (se bland annat dom av den 15 december 1987 i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen, REG 1987, s. 5091, punkt 24, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz, REG 2004, s. I-4243, punkt 34).
- 48 Rättssäkerhetsprincipen, som utgör en del av gemenskapens rättsordning, ska iakttas av såväl gemenskapsinstitutionerna som av medlemsstaterna vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom gemenskapsdirektiven (se dom av den 26 april 2005 i mål C-376/02, "Goed Wonen", REG 2005, s. I-3445, punkt 32).
- 49 Påståendet om att konkurrenssnedvridning, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, ska bedömas utifrån var och en av de lokala marknader där de lokala myndigheterna upplåter parkeringsplatser förutsätter således 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. Det kan dessutom finnas flera lokala marknader inom en lokal myndighets geografiska område.

50 En sådan situation kan följaktligen ge upphov till många tvister när de konkurrensförhållanden som råder på en given lokal marknad ändras.

51 Varken de lokala myndigheterna eller de privata aktörerna kan således, med den säkerhet som krävs för att de ska kunna bedriva sin verksamhet, förutse om en lokal myndighets upplåtelse av avgiftsbelagda parkeringsplatser på en given lokal marknad kommer att vara mervärdesskattepliktig eller inte.

52 Denna situation kan därmed äventyra principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet.

53 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den konkurrenssnedvridning av viss betydelse som befrielsen från skattskyldighet för offentlighetsorgan 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.

Den andra frågan

54 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida uttrycket "skulle leda till" konkurrenssnedvridning av viss betydelse, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, ska tolkas på så sätt att endast den faktiska konkurrensen beaktas eller på så sätt att det även omfattar potentiell

konkurrens. Den hänskjutande domstolen har även bett att domstolen ska precisera vilken grad av sannolikhet som krävs för att detta villkor ska vara uppfyllt.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 55 De berörda myndigheterna har, med stöd av punkt 139 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-369/04, Hutchison 3G m.fl., vilket avgjordes genom dom av den 26 juni 2007 (REG 2007, s. I-5247), hävdad att uttrycket ”skulle leda till” ska tolkas så att det krävs att det föreligger en verklig och betydande risk för konkurrenssnedvridning.
- 56 Förenade kungarikets regering har anfört att uttrycket ”skulle leda till” (”would lead to”) är synonymt med uttrycket ”kan leda till” (”could lead to”) som domstolen har använt i domarna i de ovannämnda målen Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., vilket också är i linje med generaladvokaten Kokotts analys i punkterna 127 och 131 i förslaget till avgörande i det ovannämnda målet Hutchison 3G m.fl. Regeringen har tillagt att det redan råder konkurrens mellan privata företag och lokala myndigheter i många regioner i Förenade kungariket, medan det i andra regioner, där ingen privat aktör för närvarande är verksam, föreligger potentiell konkurrens.
- 57 Enligt Irland innebär uttrycket ”skulle leda till” att de behöriga nationella myndigheter som ska tillämpa artikel 4.5 i sjätte direktivet måste försäkra sig om att risken för konkurrenssnedvridning framstår som sannolik och inte bara kan komma att förverkligas.

58 Den italienska regeringen har anfört att uttrycket ”skulle leda till” ska förstås så att det visserligen inte krävs att risken för konkurrensnedvridning på grund av utövande av en verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig fastställs med absolut säkerhet, men att denna risk dock måste framstå som mycket sannolik och inte bara tänkbar.

59 Kommissionen har framhållit att det, för att man ska kunna försäkra sig om att de offentliga organen och de privata aktörerna likställs vad avser konkurrensvillkoren, krävs att det inte finns några hinder för de privata aktörerna att ta sig in på den marknad som är i fråga i de nu aktuella nationella målen. Kommissionen har följaktligen anfört att uttrycket ”skulle leda till” innefattar potentiell konkurrens. Det är i detta hänseende tillräckligt att det finns en reell möjlighet för de privata aktörerna att träda in på nämnda marknad i konkurrens med de berörda offentlighetsrättsliga organen.

Domstolens svar

60 Såsom framgår av punkt 30 i denna dom utgör de offentlighetsrättsliga organens befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt enligt artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet ett undantag från huvudregeln om skattskyldighet för all ekonomisk verksamhet, vilket innebär att denna bestämmelse ska tolkas restriktivt. Huvudregeln iaktas 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.

61 Räckvidden av artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet skulle otillbörligen utvidgas om dessa organs skattskyldighet enligt artikel 4.5 andra stycket skulle begränsas till de fall då det faktiskt föreligger en konkurrensnedvridning, eftersom en sådan begränsning skulle innebära att de kan befrias från skattskyldighet när de endast utsätts för potentiell konkurrens.

- 62 Dessa organs befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt kan dessutom i sig avskräcka potentiella konkurrenter från att träda in på marknaden för upplåtelse av parkeringsplatser.
- 63 Härav följer att inte bara faktisk konkurrens utan även potentiell konkurrens beaktas genom uttrycket ”skulle leda till”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.
- 64 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.
- 65 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Uttrycket ”skulle leda till”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, 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 ifrågavarande marknaden är verklig och inte endast hypotetisk.

Den tredje frågan

- 66 Den tredje frågan avser tolkningen av uttrycket ”av viss betydelse”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, och speciellt frågan om uttrycket ska

tolkas så, att det betyder ”mer än obetydlig eller försumbar (*de minimis*)”, ”väsentlig” eller ”osedvanlig”.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 67 Enligt de berörda myndigheterna innebär uttrycket ”av viss betydelse” att det offentligrättsliga organets konkurrenter ska utsättas för ”en betydande ogynnsam inverkan” eller ”en osedvanlig inverkan” eller en inverkan som inte enbart beror på att det offentliga organet inte fakturerar med mervärdesskatt medan dess konkurrenter inom den privata sektorn fakturerar med sådan skatt. De har i detta hänseende åberopat punkt 41 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det ovannämnda målet *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, där uttrycket ”av viss betydelse” anses synonymt med ”osedvanlig”[*]. [* Den svenska översättningen ”avsevärd” i nämnda förslag borde rätteligen, med beaktande av övriga språkversioner, vara ”osedvanlig”. *Övers. anm.*]
- 68 Förenade kungarikets regering har anfört att uttrycket ”av viss betydelse” avser varje snedvridning av konkurrensen som inte är obetydlig eller försumbar. Vad gäller generaladvokaten Jacobs användning av uttrycket ”osedvanlig” i punkt 41 i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, har regeringen tillagt att domstolen inte har följt förslaget och inte heller har upprepat uttrycket.
- 69 Enligt Irland betyder uttrycket ”av viss betydelse” att konkurrensnedvridningen ska vara markant och märkbar, i den mening att det ska finnas en risk för att de konkurrensvillkor som annars skulle råda på den ifrågavarande marknaden skulle påverkas betydligt, till uppenbar skada för berörda privata aktörer.

- 70 Den italienska regeringen har anfört att uttrycket "av viss betydelse" ska tolkas på ett sådant sätt att konkurrenssnedvridningen ska vara "åtminstone betydande eller väsentlig, och inte bara försumbar".
- 71 Kommissionen är av den åsikten att det genom uttrycket "av viss betydelse" hänvisas till en snedvridning som inte är obetydlig eller försumbar. Den har i detta hänseende åberopat artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, jämförd med bilaga D till detta direktiv, enligt vilken de verksamheter som är förtecknade i bilagan är mervärdesskattepliktiga såvida de inte genomförs "i försumbart liten skala". Syftet med bestämmelsen i tredje stycket är under alla förhållanden att vissa kategorier av verksamheter, som annars skulle hänföras till andra stycket i artikel 4.5, ska bli föremål för mervärdesskatteplikt. Dessa två stycken följer samma logik, vilket tyder på att lagstiftaren, genom att använda uttrycket "försumbar", har avsett att beskriva verksamheter som inte leder till konkurrenssnedvridning "av viss betydelse".

Domstolens svar

- 72 Såsom framgår av punkt 60 i denna dom iaktas huvudregeln om skattskyldighet för all ekonomisk verksamhet i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, där det anges att ekonomisk verksamhet som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter ska vara skattepliktig, för att förhindra att dessa organs befrielse från skattskyldighet leder till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Denna bestämmelse ska därmed inte tolkas restriktivt.
- 73 Uttrycket "av viss betydelse" ska därmed uppfattas på så sätt att det syftar till att begränsa tillämpningsområdet för den befrielse från skattskyldighet för offent-

ligrättsliga organ avseende nämnda verksamhet som föreskrivs i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet.

- 74 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.
- 75 Offentligrättsliga organ ska, enligt artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till detta direktiv, såvida dessa inte genomförs ”i försumbart liten skala”. Med andra ord medges dessa organ befrielse från skattskyldighet såvida verksamheten är försumbar, varvid det således förutsätts att konkurrenssnedvridningen till följd härav också skulle vara försumbar.
- 76 Eftersom andra och tredje styckena i artikel 4.5 i sjätte direktivet, såsom framgår av punkt 38 i denna dom, är nära förbundna genom att de har samma syfte och eftersom de följer samma logik, ska uttrycket ”av viss betydelse” tolkas på ett sådant sätt att offentligrättsliga organ enbart ska medges befrielse från skattskyldighet i sådana fall då denna befrielse endast leder till försumbar konkurrenssnedvridning.
- 77 Iakttagandet av principen om skatteneutralitet utgör även stöd för denna tolkning. Om offentligrättsliga organ endast var skattskyldiga för mervärdesskatt för det fall den konkurrenssnedvridning som följer av befrielsen från skattskyldighet är väsentlig eller rentav osedvanlig, i enlighet med vad som har hävdats av de berörda myndigheterna, skulle detta ge upphov till en skatterättslig situation där ett stort antal privata aktörer som bedriver samma verksamhet som de offentligrättsliga organen skulle behandlas annorlunda än dessa organ i mervärdesskattehanseende, vilket skulle utgöra ett allvarligt åsidosättande av principen om skatteneutralitet.

78 Principen om skatteneutralitet undergrävs däremot i minsta möjliga mån om nämnda organ enbart befrias från skattskyldighet för mervärdesskatt i de fall då detta inte leder till någon eller endast försumbar konkurrensnedvridning.

79 Den tredje frågan ska följaktligen besvaras på så sätt att uttrycket ”av viss betydelse”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet, ska förstås så, att den faktiska eller potentiella konkurrensnedvridningen ska vara mer än försumbar.

Rättegångskostnader

80 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) Artikel 4.5 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund 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.**

- 2) Uttrycket ”skulle leda till”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet 77/388, 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 ifrågavarande marknaden är verklig och inte endast hypotetisk.

- 3) Uttrycket ”av viss betydelse”, i den mening som avses i artikel 4.5 andra stycket i direktiv 77/388, ska förstås så, att den faktiska eller potentiella konkurrenssnedvridningen ska vara mer än försumbar.

Underskrifter